

KAMUDA İÇ DENETİM PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜNDE DENGELİ BAŞARI GÖSTERGESİ (DBG) YAKLAŞIMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Murat GÖRMEN*

Mustafa SAVCI**

Barış AYDEMİR***

Makale Gönderim Tarihi : 29.09.2017 / Kabul Tarihi : 16.02.2018

ÖZ

İç denetimin önemi son dönemlerde gittikçe artmaktadır. Bu durum onun örgüte katkısının daha fazla sorgulanmasına sebep olmuştur. Günümüzde kamuda iç denetim performansının ölçümü ve uygun metotların tespit edilmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu metotlardan biride Dengeli Başarı Göstergesi Yaklaşımıdır. Bu yaklaşım ile örgütler fiziksel ve fiziksel olmayan değerlerinin de ölçümünü yapabilmektedir. Çalışmada iç denetim ve performans ölçümleri ile ilgili literatür incelenmiş ve literatürde iç denetim uygulamaları ile ilgili son dönemde yapılan çalışmalara bağlı olarak iç denetim performansını ölçmede kullanılacak ölçümlerin sentezi verilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın amacı kamuda iç denetim performansını ölçmede kullanılacak metotlardan Dengeli Başarı Göstergesi Yaklaşımının esaslarını ortaya koymak ve iç denetim biriminin performansının ölçümünü değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler : iç denetim, performans, ölçüm, kriter, dengeli başarı göstergesi.

ABSTRACT

The importance of internal auditing has been increasing in recent years. This has led to further questioning of its contribution to the organization. In this context, it is necessary to determine appropriate methods for measuring the internal audit performance in the public. One of these methods is the Balanced Success Indicator Approach. With this approach, organizations can also measure physical and non-physical values. In this study the literature on internal audit and performance measurement of internal audit function is examined and the literature tried to synthesize the measurements that could be used to measure the internal audit performance depending on recent studies on internal audit applications. To demonstrate the principles of the Balanced Success Indicator Approach from the methods that can be used to measure the internal audit performance in the purpose of the workshop and to evaluate the measurement of the performance of the internal audit unit.

Keywords : internal audit, performance, measurement, benchmark, balanced success indicator.

* MSB, İç Denetçi

** RTEÜ, Öğretim üyesi

*** AÇÜ, Öğretim Görevlisi

1. GİRİŞ

21. yüzyılda yaşanan küreselleşme, devlete biçilen rolün ve vatandaş tercihlerinin değişmesi, bilgi toplumunun gelişmesi ile birlikte insanlar tarafından sistemlerin sorgulanır hale gelmesi katılımcı, şeffaf, hesap verilebilir yönetim anlayışının uygulamaya geçmesine neden olmuştur. Bu kapsamda yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan denetim; değişimi izleyebilir, değerlendirip analiz edebilir ve güçlü bir şekilde hesap verebilir olmalıdır. (Çıplak ve Gürdal, 2014,193-194)

Son dönemlerde ortaya çıkan muhasebe yolsuzlukları ve ekonomik krizler nedeniyle finansal piyasalarda zarar gören tarafların bu piyasalara güvensizlik duymaya başlaması, ABD, IFAC ve AB'de işletmeleri denetlemekle yükümlü bulunan bağımsız denetçilerin sorgulanmasını, bağımsız denetimle ilgili yeni kararlar alınarak yeni yasalar çıkarılmasını gündeme getirmiştir (Haftacı,2011, 28). Bu duruma en iyi örnek 2000'li yıllarda Enron yolsuzluğu ve 2002 yılında SEC tarafından çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOA) dır. Bu yasa ile yatırımcılar nezdinde kaybolan güvenin yeniden sağlanması ve artırılması amaçlanmıştır. Güvenilirlik ve hesap verebilirlik yalnızca özel işletmeleri için değil kamu içinde çok önemlidir.

Kamu faaliyetlerinin sayıca artması ve karmaşıklaşması, kamu kurumlarının faaliyetleri üzerinde etkinlik ve verimlilik denetiminin yapılması ve yönetim tarafından etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulmasını zorunlu kılmıştır. İç kontrol yapısının; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözlem olmak üzere 5 bileşeni vardır. (Haftacı,2011, 54)

İç denetim, finansal ve finansal olmayan nitelikteki çeşitli faaliyetleri iç unsurlar tarafından sistemli ve nesnel olarak değerlendirilmesi sürecidir. Bu süreçte risk yönetimi, kontrol ve kurumsallığın

etkinliği değerlendirir. (Haftacı,2011, 65). Bu değerlendirme kurum faaliyetlerine değer katarak amaçlara ulaşılmasını kolaylaştırır. İç denetim üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluğu açısından kaçınılmazdır.

Günümüz kamu sektöründe İç Denetim Birimleri, örgütlerinde süreçlerin geliştirilmesine katkı sağlayan yapıları ile kurumsal risk yönetimi, yönetim ve iç kontrol alanlarında anahtar bir fonksiyon konumunda görülmektedir. Bu yapılar kattıkları değer ile değişik beklentilere cevap vermektedir. Kamuda performansın gelişimi ve hesap verme konusunda sorumluluk üstlenen İç Denetim Birimleri kendi performanslarının ölçülüp üst yöneticilere raporlanmasında öncü bir rol oynamaları gerektiğinin bilinci içinde olmalıdır. Değişmeyen tek şeyin değişim olduğu günümüzde, kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda makul bir güvence veren iç denetim birimleri, örgüt paydaşlarının vazgeçilmez birer elemanı konumundadır. Bu kapsamda iç denetim birimleri de dinamik yapıda, esnek ve etkili olmalı, değişimlere karşı proaktif olmalı ve potansiyel riskleri pas geçmemelidirler.

Rupsys ve Boguslauska (2007) iç denetim biriminin; iç kontrol, risk yönetimi ve yönetişimin önemli bir unsuru olan iç denetimin hedeflerini gerçekleştirme ve etkili çalışma kapsamında kendi performansını ölçmeye yönelik bir çerçeve oluşturmasının önemini vurgulamış ve iç denetim biriminin hedef ve stratejileriyle uyum içerisinde olması gerektiğini belirtmiştir. Bu performans ölçüm sürecinin sadece denetçiler açısından değil tüm paydaşlar açısından gerekli olduğunu ve bu çerçevede kendi değerini de yönetime kanıtlayabileceğini ifade etmiştir. Bota ve Palfi (2009) iç denetimin örgütün iç kontrol çerçevesinin ana bir elemanı olmasına rağmen, bu fonksiyonun da kendi performansının rol ve hedefleriyle uyum içerisinde olduğunu kontrol etmesi gerektiğini ifade etmektedir.

İç Denetim Fonksiyonunun iç kontrol yapısının ayrılmaz parçası olarak kendi performansının kontrolünü yapması, rol ve hedeflerini planladığı şekilde gerçekleştirmesi bakımından önemlidir. Bulunduğu örgütlerde değer katma görevi olan iç denetim için bu değeri nasıl yaratacağına dair belirleyici faktörlerin tanımlanması önemlidir. Bu kapsamda iç denetim için değer yaratma konusundaki performansının ölçümü ve hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiğinin tespiti için metotların bulunması önemli bir konudur. İç denetim kaynak tüketici değil değer yaratıcı olmalıdır. Bu çerçevede iç denetçiler de örgütleri için değer yaratma sorumluluklarının bilinci içerisinde olmalı, üst yöneticiye ve üst düzey yöneticilere iç denetimin nasıl işlevi olduğunu göstermeli ve örgütteki kontrollerin değerlendirilmesi ile ilgili yaptıkları katkılar konusunda yönetimleri eğiterek bilgilendirmelidirler.

Araştırma metodolojisi konu ile ilgili literatürün taranması ve temel hususların irdelenmesini içermektedir. Bu çalışma da, kamuda İç Denetim performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili literatürün taranarak iç denetim performansının ölçümünde Dengeli Başarı Göstergesi Yaklaşımının değerlendirilmesine odaklanılmıştır.

2. KAMUDA İÇ DENETİM FAALİYETİ

Günümüzde Kamunun vatandaş odaklı olması, şeffaf olması, kamu giderlerinin artması vb nedenler kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasında iç denetimi zorunlu kılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun'da (24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazete) iç denetim; 'Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip-yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti' şeklinde tanımlanmıştır.

İç Denetim Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditors –IIA) iç denetimi şöyle tanımlamıştır: 'İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.'

İç denetim faaliyeti yürütülürken risk yönetimi, kontrol ve kurumsallık göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca iç denetim faaliyetinde bağımsızlık, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk, değer katma, güvence ve danışmanlık hizmeti sağlanması temel bileşenlerdir.

İç denetim faaliyetinin çeşitli temel amaçları vardır; Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Geleceğe yönelik projeksiyonlara yer verilerek ilgili kuruluşun faaliyetlerinin daha etkin ve verimli şekilde yapılmasına yönelik öneriler geliştirmek (Korkmaz,2007,5)
- Hata ve hileli işlemleri önlemek ve ortaya çıkarmak
- Varlıkların korunmasını sağlamak
- İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek
- Yönetim tarafından saptanmış politikalara uygunluk derecesinin tespit etmek
- Çıkar gruplarına karşı sorumlulukları yerine getirebilmek ve hesap verebilmek
- Kaynakların etkin ve verimli kullanımı sağlayarak israfın ortadan kalkmasına yardımcı olmak
- Yönetime önerilerde bulunarak danışmanlık yapmaktır.

Kamuda iç denetim faaliyetinden beklenen amaçları sağlamak için iç denetim sürecinin aşırı baskıcı, zaman alıcı ve sınırlandırıcı olmaması gerekir.

3. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Performans kelimesinin sözcük anlamı; “başarım” sözcüğü ile eş anlamlı olarak kullanılmakta ve “bir olayı veya durumu başarma isteği ve gücü ya da herhangi bir eseri, oyunu veya işi ortaya koyarken gösterilen başarı” şeklinde ifade edilmektedir. (TDK)

En kabul gören şekliyle performans kavramı “bir işin, işle ilgili süreçlerin ve işi yapan kişilerin amaçlar, sonuçlar ve kullanılan kaynaklar ile ilgili nicel ve nitel açıdan ulaştığı sonuçlar” şeklinde tanımlamakta, örgütsel açıdan ise “örgütün önceden belirlenmiş olan hedeflerine, kaynakların en etkin bir şekilde kullanılarak ulaşabilmesi” olarak ifade etmektedir (Daft, 1997,13-14).

Performans ölçümü, faaliyetlerin ölçülmesi işlemi olup; etkinlik ve verimlilik ölçülmesi işlemidir. Etkinlik ölçümü, amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını gösterirken, verimlilik ise girdi olarak kullanılan kaynakların çıktıya dönüşme derecesidir. Performans ölçme sistemi ise etkinlik ve verimlilik belirlenmesinde kullanılan teknik ve yöntemlerin tümüdür. (Özkan,2013, 173)

Performans değerlendirmesi, çalışanların yetkinliklerinin işin nitelik ve gereklerini ne ölçüde karşıladığını belirleyen veya kişinin çalıştığı yerdeki verimliliğini belirlemeye yarayan analizler olarak düşünülebilir. (Sabuncuoğlu ve Tokol,2013)

Performans yönetimi ise kurumun etkililiğini arttırarak amaçların elde edilmesini sağlamak amacıyla kurumun ürettiği çıktıları ve ulaştığı sonuçları yönetmesi olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda, kurumsal performansın etkin şekilde yönetilebilmesinde performans ölçümlerinin tespit edilmesi önemli bir rol oynar (IIA, GAIN, Measuring IA performance, 2009). Performans yönetim planı hazırlarken atılacak adımlar;

- Stratejik planlama süreci esnasında konulan

hedeflerin ölçülebilir performans birimleri şeklinde ifade edilebilirliğinin gözden geçirilmesi (maliyet, zamanlılık, kalite, miktar gibi),

- Örgütün hedeflerine katkı sağlayacak şekilde birim, süreç veya departmanlarla ilgili performans hedeflerinin ortaya konması,
- Bu hedeflere ağırlık veya öncelik verilmesi. (Bu ağırlık verilmesi kimi zaman harcanan süre veya yüzdesel ifadeler şeklinde olabilir.)
- Hedeflere ait performans ölçümlerinin tespit edilmesi,
- Performans ölçülmesi,
- Sürecin dökümanite edilmesi (Aksoy, Kahyaoglu, 2013) şeklinde sıralanabilir.

3.1. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE GEREKLİLİĞİ

İç denetimin gelişimini etkileyecek ana faktörlerden biri denetimin sağladığı değer katma fonksiyonunun ölçümü ve bu kapsamda performansın değerlendirilmesidir. İç denetimin örgüte kattığı değer ile performansı arasında doğrudan bir ilişki mevcut olup performansı ölçmek için kullanılan göstergelerin daha çok çıktı odaklı olması beklenen bir durumdur.

Performans neden ölçülmelidir sorusunun cevabı aslında basittir. Çünkü ne ölçülüyor ise o yapılmış sayılır. Prawitt,(2003) performans ölçümü ile ilgili yaptığı bir çalışmada neden performansın ölçülmesi gerektiği maddelemiştir:

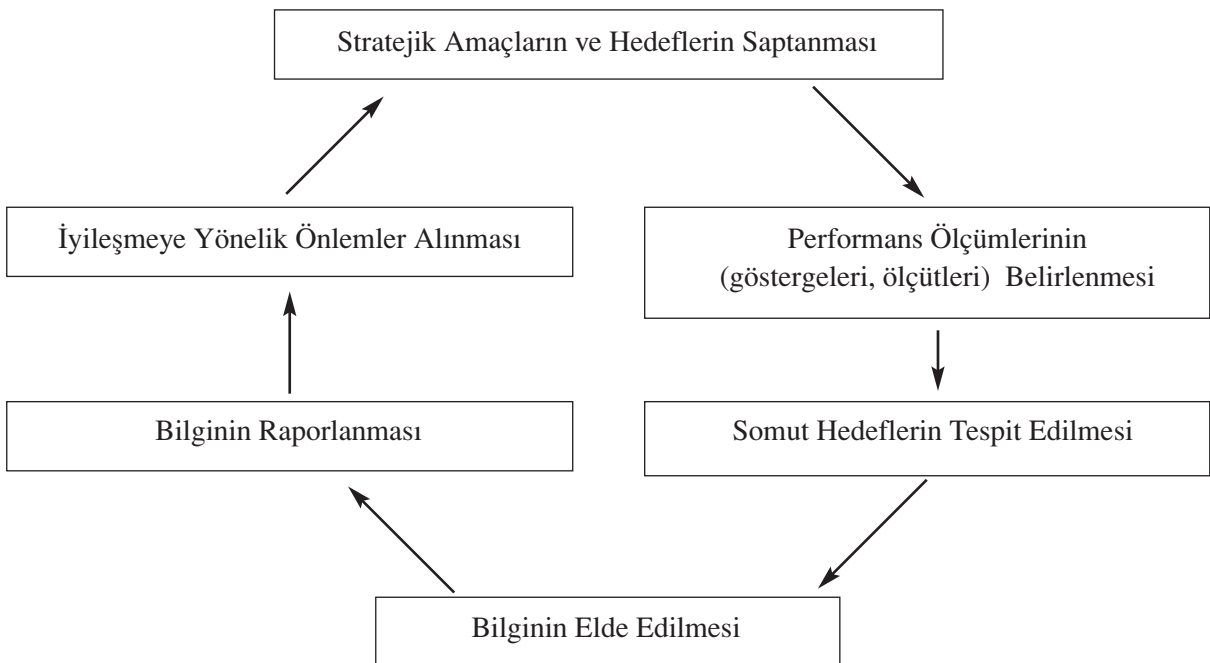
- Örgütün vizyon, misyon ve hedeflerini açığa çıkarır,
- Stratejinin ölçülebilir hedeflere dönüşümünü sağlar,
- Örgütün ilerlemesinin ölçülmesini sağlar,

- Hesap verilebilirliği ve karar alma süreçlerini geliştirir,
- Amaçlara nasıl ulaşılacağına ilişkin anlaşılmasını sağlar,
- Hedeflerle kaynakları bütünleştirir,
- Güvenilirliği artırır,
- Beklentilerin tüm örgüt seviyelerince bilinmesini sağlar.

Performans ölçümü bir kurumun önceden belirlenen amaçlara ve hedeflere göre ortaya çıkan sonuçları birlikte değerlendirmesine yönelik analitik bir süreçtir. Performans ölçümü, bir olayın etkililiğinin ve verimliliğinin ölçülmesinde ölçütlerin kullanılması olarak tanımlanmaktadır (Neelly,2005). Paul Epstein kamu sektörü açısından performans ölçümünü şöyle tanımlamıştır: “Performans ölçümü, bir devletin sunduğu hiz-

metlerin kamusal ihtiyaçlara ne ölçüde yanıt verebildiğini öğrenmek ve açıklamak için yapılan sistematik bir girişim olup, kamu sektörünün kabul edilebilir bir maliyetle, kaliteli üretim ya da hizmet sunup sunmadığının belirlenmesinde kullanılan araçtır”(Epstein,1988). Performans ölçümü bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri takip etmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplaması, bunları analiz etmesi ve raporlaması süreci olarak tanımlanabilir. (Şekil 1) (Sayıştay,2003). Performans ölçümü kavramı değişik biçimlerde tanımlanıyor olmakla birlikte bir örgütün amaçları doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerde, sunduğu ürün/hizmet ya da kaynak kullanımlarında verimlilik, etkililik, ekonomiklik ve kalite gibi ilkelere ne ölçüde ulaştıklarının ölçülmesi, analiz edilmesi ve raporlanmasını temel alan kapsamlı bir süreç olarak değerlendirilebilir.

Şekil 1: Performans yönetiminin bir unsuru olarak performansın ölçülmesi



Kaynak: Sayıştay, 2003

3.2. PERFORMANS ÖLÇÜMÜNÜN YARARLARI

Bir örgütün yürüttüğü faaliyetlerde hedeflenen sonuçlara ulaşip ulaşmadığı, hizmetlerinin verimli, etkili ve ekonomik bir düzeyde yapılp yapılmadığı konularının değerlendirilmesinde performans ölçümü önemli bir yönetim aracı olarak işlev görür. Performans ölçümünden elde edilen bilgi “Amacımız nedir?”, “İstediğimiz ve elde ettiğimiz sonuçlar nelerdir?”, “Başarılı olduğumuzu nasıl anlarız?”, “Bu başarıları ekonomik, verimli ve etkili bir biçimde mi elde ediyoruz?” ve “Yaptıklarımız müşterilerimizi ve paydaşlarımızı ne ölçüde memnun ediyor?” gibi soruların cevabını arayan yöneticilere yapacakları değerlendirmelerde katkı sağlamaktadır.

Performans ölçümü kendi başına bir amaç olmayıp yönetimin karar alma süreçlerinde yararlanmasına, elverişli bilgiler üretmesine yönelik bir faaliyettir. Performans ölçümü sonucunda elde edilen bilgi kurumun daha etkili biçimde yönetilmesine ve kurum dışına hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilen raporlamaya yardımcı olur. Performans ölçümünün yararları şu şekilde sıralanabilir (Sayıştay, 2003,10-11):

- Yöneticilere kurumlarını daha iyi yönetmeleri için elverişli bilgiler sağlar.
- Yöneticilerin önceden belirlenmiş sonuçlara ulaşmak üzere programlarını daha etkili biçimde yürütmelerini sağlar.
- Planlar, programlar ve süreçlerde ortaya çıkan problemlere işaret etmek suretiyle çözümler geliştirilmesine yani süreklilik temelinde bir gelişme sağlanmasına yardımcı olur.
- Kurum çalışanları ile kurum performansı arasında bağlantı kurar ve onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmede güven duymalarını sağlayarak onları motive eder.

- Dışa dönük raporlama yoluyla kamuoyunun ilgisinin kurum hizmetlerine çevrilmesini, böylece kurum hizmet kalitesinin artmasına katkıda bulunur.
- Politikaların, planların ve programların değerlendirilmesi bakımından politika belirleyenlere ve karar verenlere yardımcı olur.

Ancak performans ölçümünün bu yararları gerçekleştirilebilmesi için performans ölçümlerinin (göstergeleri, ölçütleri) belirli özellikleri taşıması gerekir. Performans ölçümleri; hedeflerle ilgili ve anlamlı, sorumluluklarla bağlantılı, kurumca kabul edilmiş, dengeli, açık, iyi tanımlanmış ve basit, güvenilir, doğrulanabilir ve mukayese yapmaya elverişli ve maliyet etkin olmalıdır.

3.3. PERFORMANS ÖLÇÜMÜNÜN SAKINCALARI

Performansın ölçülmesi gerçekten zor ve karmaşık süreçleri ve mekanizmaları gerektirmektedir. Bu nedenle etkili bir performans ölçüm sisteminin tasarlanması gerekmektedir. Böyle bir sistem, faaliyetlerin ve hedeflerin doğru şekilde belirlenmesi, uygun performans ölçüm setinin(göstergeleri, ölçütleri) tespit edilmesi, verilerin toplanması, analiz edilmesi, raporlanması ve izlenmesi unsurlarından oluşmaktadır.

Örgütler açısından önemli bir yönetim aracı olan performans ölçümünün ölçüm yapılan örgüt açısından olumlu birçok yanı olmakla birlikte bir takım olumsuz yanlarının da olduğu bir gerçektir. Performans ölçümünün olumsuz yanları şu şekilde sıralanabilir: (De Brujin, 2002, 581-583.)

- Bürokrasinin artması,
- Yeniliklerin engellenmesi,
- Potansiyel girdilerden elde edilecek avantajların engellenmesi,
- Profesyonelliğin göz ardı edilmesi,

- Performans ölçüm sürecinin zorluğu,
- Sistem sorumluluğunun ortadan kalkması.

4. İÇ DENETİM FAALİYETİ PERFORMANS ÖLÇÜM ÇALIŞMALARI

İç denetim biriminin performansının ölçümü araştırmacılar tarafından fazla ele alınmış bir konu değildir ve bu alan iç denetimi değerlendirmeye yönelik bir yapı oluşturmak için daha fazla çaba beklemektedir. Bugüne kadar konuyla ilgili yapılan çalışmalardan biri Ziegenfuss'a aittir. Bu çalışmada Ziegenfuss İç denetim yöneticilerine performansı ölçmede neleri önemli olarak gördüklerini sormuş ve sonuç olarak 5 performans ölçüm alanından bahsetmiştir. Bu çalışmada dengeli başarı göstergesi yönteminden bahsetmiştir (Ziegenfuss, 2000). Diğer taraftan Dittenhofer M.(2001) çalışmada iç denetimin etkililiğini denetim sürecinin kalitesinin etkilediğini ifade etmiştir.

Başka bir çalışmada Al-Twaijry(2004) iç denetimin performansının dış denetçilerin gözü ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Dış denetçilerce yapılan çalışma sonuçlarına göre iç denetim bağımsızlığının, yetkinliğinin ve deneyiminin iç denetimin performansını etkileyen ana faktörler olduğunu ifade etmiştir. Zain(2006) çalışmada, Malezya'da iç denetimin ve iç denetçilerin, şirketlerin finansal işlemlerine olan katkısının ölçülmesinde denetim komitesinin katkısını değerlendirmiş ve aralarında pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Bir diğer çalışma Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından 2006 yılında çıkarılan yıllık raporunda yapılmış ve en çok kullanılan 8 performans göstergesinden bahsedilmiştir(CBOK,2006).

Rupsys (2007) çalışmada girdi-süreç-çıkıtı yaklaşımını içeren performans ölçüm metodundan bahsetmiş ve performans ölçümünün kompleks, zor bir süreç olduğunu ifade etmiştir. Mihret ve

Yislavt(2007) çalışmalarında Etopyadaki kamu sektöründe iç denetim birimlerinin etkililiğini etkileyen unsurları incelemişlerdir ve iç denetimin kalitesinin ve üst yönetim desteğinin etkililiği sağlayan unsurlar olduğunu ifade etmişlerdir. Mizrahi&Ness-Weisman(2007) yaptıkları çalışmada İsrail belediyelerinde iç denetimin etkililiğinin düşük olduğunu ifade etmişlerdir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yıllık olarak hazırlanan uluslararası iç denetim bilgi ağı kıyaslama raporunda 1400 iç denetim yöneticisine konu ile ilgili sorular sorulmuştur. (GAIN 2008).

Davies(2009)'de çalışmasında bu sonuçları deklare etmiş ve denetim komitesinin iç denetim üzerinde ilgisi arttıkça iç denetimin etkisinin artacağını ifade etmiştir. Arena ve Azzone(2009) çalışmasında, iç denetimin etkililiği hususunda örgütsel motivasyonları tespit etmeye çalışmış ve denetim sürecinin, denetim takımının ve örgütsel bağların iç denetimin etkililiğini etkileyen hususlardan birkaçı olduğunu ifade etmiştir.

Bota, & Palfi(2009) iç denetimin etkililiğini değerlendirmek ve ölçmek adlı çalışmasında performans ölçmek için uygun metotların kullanılması gerektiğini ifade etmiştir. Başka bir çalışma, Austin İç Denetim Enstitüsü tarafından 2009 yılında yapılmıştır. Bu çalışmada performansın ölçümüne yönelik çevre, çıktı, kalite, verimlilik ve etki gibi 5 ölçüm alanından bahsedilmiştir. Çevre, iç denetimi etkileyen denetim yönetiminin kontrolü altında olmayan faktörleri; çıktı, iç denetimin ürünlerini; kalite, yapılan çalışmaların kalitesini; verimlilik denetim sonuçlarının ve işlerin kalitesinin girdilere göre maliyetini; etki, iç denetimin toplam etkililiğini içermektedir. Bu çalışmanın sonuçları; pek çok iç denetim biriminin performans ölçümü yapmadığı, standartlarda performansın ölçümüne yönelik bir açıklama olmadığı, performans ölçüm sonuçlarını üst yöneticilere yapılması gerektiği, kalite güvence programının en fazla kullanılan performans ölçüm aracı olduğu,

finansal boyuta yönelik ölçümün birimlerce sık olarak yapılmadığı olarak sıralanabilir(Austin Chapter Committee,2009).

Uluslararası İç Denetim Standartlarında performansın devamlı gözetimi ve değerlendirilmesi ile ilgili hususlara yer verilmiş olmakla birlikte hangi metotların kullanılacağı belirtilmemiştir. Schneider(2010) çalışmasında, denetim komitesinin iç denetimin performansını ölçmekten sorumlu olduğunu ifade etmiş ve bu alandaki eksikliklerden bahsetmiştir. Son dönemde yapılan çalışmalar (Deloitte, 2010; PriceWaterhouseCoopers, 2010; Pop &Bo a-Avram, 2009) iç denetimde yeni bir yaklaşımın düşünülmesi ihtiyacını ifade etmektedir. Bu çalışmalarda ortaya konulan anahtar yaklaşımlardan biri de kalitatif ve kantitatif yönlerden iç denetimin performansının ölçülmesine yönelik metotların belirlenmesi ve bu kapsamda iç denetim tarafından değerlendirmelerin yapılması gereğidir.

4.1. İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİ ÖLÇMEDE KULLANILAN PERFORMANS ÖLÇÜM KRİTERLERİ

İç denetimin performansının tespiti için ilgili ve en doğru ölçümlerin belirlenmesi en sorunlu alandır ve cevap bulunması gereken şey “iç denetimin performansını ölçmede hangi yöntem ve ölçümler daha etkili ve uygun olur” sorusudur.

Ernst&Young tarafından 2007 yılında sektörünün önde gelen ve yıllık ciroları 4 milyon doların üstünde olan 24 farklı ülkeden 138 firma ile yapılan bir araştırmanın sonuçları göstermiştir ki ankete cevap verenlerin sadece %13’ü iç denetim birimlerinin kendilerine kattığı değeri maliyet tasarrufu sağlamalarına bakarak ölçmekte, % 50’si ise hiç ölçmemektedir. Değer katma konusunun izlenmesinin faydalarından biri iç denetim biriminin ilgisini arttırmaya zorlaması ve iç denetim

için gerekli kaynak yatırımlarının yapılmasını sağlamasıdır. Ernst&Young tarafından 2008 yılında yapılan bir diğer araştırma göstermiştir ki İç denetimin etkililiğini ölçmede kullanılan en sık metot;

- %89 ile iç denetim planının tamamlanma oranı,
- %72 ile iç denetim raporlarının yayınlanma süresinin uzunluğu,
- %32 ile iç denetim bulgularının sonuca bağlanması süresi,
- %22 ile üst yönetimin desteğidir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü 1993 yılından beri iç denetimle ilgili farklı konularda sektördeki birimlere ait kıyaslama bilgileri yayımlamaktadır. İç Denetim Birimlerinin etkililiğini ölçmeye yönelik İç Denetim Birim Yöneticileri ile yaptığı 2000 yılındaki çalışmasında şu 5 performans ölçüm kriterinden bahsetmektedir (Ziegenfuss, 2000,36-40):

- Denetçilerin deneyimi
- Denetim komitesince incelenen denetimler
- Denetimle ilgili yönetici beklentileri
- Denetim önerilerinin uygulanma yüzdesi
- Denetçilerin eğitim seviyeleri

Literatür incelendiğinde “performans ölçütleri” kavramının “performans göstergeleri” ile karıştırıldığı ya da aynı anlama gelecek şekilde birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Aslında “performans ölçütleri” ve “performans göstergeleri” birbirinden farklı kavramlardır. Ancak “performans ölçümü” kavramı genellikle hem ölçütleri hem de göstergeleri içerecek şekilde kullanılmaktadır.(Şimşek,2013). Bu bakımdan bu çalışmada da ölçüm kavramı kullanılmıştır.

Performans ölçümleri(göstergeleri, ölçütleri) en genel tanımı ile «faaliyetin etkililiğini ve verimliliğini ölçen değişkenler» olarak tanımlanmaktadır. Performans ölçümleri ve bu ölçümlerin tanımlanması, iç denetim fonksiyonunun kendi süreçlerini değerlendirebilmesi ve organizasyona kattığı değeri üst yönetime aktarabilmesi adına büyük önem taşımaktadır. Hangi performans ölçümlerinin kullanılacağına karar verirken şu hususlara dikkat edilmelidir: (Deloitte,2013)

- Mevcut ölçümlerin ortaya konması,
- Yeni ölçümlerin belirlenmesi
- Birimin misyon ve vizyonunun gözden geçirilmesi
- Ölçümlerin gruplandırılması ve sıralanması
- Ölçümlerin misyonlar ile ilişkilendirilmesi
- Bilgi toplanması
- İç Denetim Birimi'ne, Üst Yönetim'e, Yönetim Kurulu'na ve Denetim Komitesi'ne raporlanması
- Paydaşlardan geri bildirim istenilmesi.

Performans ölçümü performans ölçümleri (göstergeleri, ölçütleri) vasıtasıyla gerçekleştirilir. Performans ölçümleri gerçekleşen sonuçların önceden belirlenen hedefe ne ölçüde ulaşıldığının ortaya konulmasında kullanılmaktadır. Bir performans ölçümü ölçülebilirliğin sağlanması ba-

kımından miktar, zaman, kalite veya maliyet cinsinden ifade edilebilmektedir (DPT, 2006). Ölçümler, ulaşılmak istenen hedeflerin ne kadar iyi yürütüldüğünün sayısal ifadeleridir.

Kurumsal performansın etkili şekilde yönetilebilmesinde performans ölçümlerinin tespit edilmesi önemli bir rol oynar. Caiden, performans ölçümlerini girdiler, faaliyet düzeyi, çıktılar, sonuçlar, verimlilik, maliyetler, tüketici memnuniyeti ve hizmet kalitesine göre sınıflandırmıştır(Caiden, 1998). İngiltere Sayıştay (NAO), yayınladığı bir çalışmada performans ölçümlerini; verimlilik, etkinlik, tutumluluk, finans ve kalite olarak beş ana boyut içinde ele almıştır. (www.nao.org.uk/publications/index.html). Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporunda girdi, çıktı, sonuç, verimlilik ve kalite boyutlarında beş çeşit performans ölçümünün bulunduğu belirtilmiştir. Ancak, kamu kurum ve kuruluşlarındaki çıktılar ve sonuçların farklı özellikler taşıması ve farklı grupların ilgisinin de değişik alanlara yönelmesi nedeniyle tutumluluk, etkinlik ve finansal boyutların da beş tür ölçüm çeşidine ilave edilmesi gerektiği ifade edilmiştir(Sayıştay, 2003). Performans ölçümleri çok farklı boyutlarda sınıflandırılmaktadır. Genellikle, bir sürecin mantıken işlemesine dayalı olan ve yaygın olarak yararlanılan sınıflamaya göre beş tür performans ölçüm boyutu bulunmaktadır: girdi, çıktı, sonuç, verimlilik ve kalite ölçümleri. (Tablo 1)

Tablo 1: Performans ölçüm boyutları ile ilgili örnekler

GİRDİ	ÇIKTI	SONUÇ	VERİMLİLİK	KALİTE
Hizmetten yararlanmak isteyenlerin sayısı	Yazılan rapor sayısı	Araçların gaz emisyonlarındaki azalma yüzdesi	Hizmet verilen müşteri başına maliyet	Ruhsat işlemlerindeki hataların azalma yüzdesi
Danışmanlık hizmetlerinden yararlanılabilecek saat sayısı	Hizmet verilen İnsan sayısı	Kızamık vakalarındaki azalma yüzdesi	Kişi başına düşen danışmanlık hizmeti süresi	Danışmaların ihtiyaçlara uygun şekilde görev yaptığını belirtenlerin yüzdesi
Türkiye’de halihazırdaki okuryazarlık oranı	Yetişkinlere yönelik Okuma yazma kursunu bitiren öğrencilerin sayısı	Okuryazarlık oranında artış yüzdesi	Kursa katılanların sayısının kursu bitirenlerin sayısına oranlanması	Kurs içeriğinden ve öğretmenlerden memnun olan öğrencilerin yüzdesi

Kaynak: Sayıştay, 2003

- Performans ölçümü yapılırken; (Deloitte,2013)
- Yalın ve basit bir süreç dizayn etmek
- İç denetim faaliyetinin doğrudan ilişkili olduğu performans değerlendirme ölçümlerini kullanmak
- Performans değerlendirme ölçümlerinin belirlenmesi aşamasına tüm paydaşları dahil etmek
- Performans ölçümlerinin adedini sınırlı tutmak
- Denetim Komitesi, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetimin en çok önem vereceği performans ölçümlerini belirlemek
- Denetim Komitesi’nin belirlenen ölçümleri onayladığından emin olmak başarılı olabilmek için dikkat edilmesi gereken hususlardır.

5. İÇ DENETİM PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜNDE DENGELİ BAŞARI GÖSTERGESİ YAKLAŞIMININ KULLANILABİLİRLİĞİ

Performans ölçümü konusunda pek çok yaklaşım bulunmaktadır. Bu çerçevede “Program Mantığı Yaklaşımı”, “Sunulan Hizmetler ve Başarılan İşler Yaklaşımı”, “Üçlü Bilanço Yaklaşımı”, Kalite Ödül Kriterine Dayalı Öz değerlendirme yaklaşımı” ve “Dengeli Başarı Göstergesi Yaklaşımı”, kullanılan yaklaşımlardan bazılarıdır.

Program Mantığı Yaklaşımı: Bu yaklaşım, bir programın kaynak, faaliyet, çıktı, etki ve sonuç gibi değişik unsurları arasındaki nedensellik bağlantılarına dayanır bir yaklaşımdır. Temel çıkış noktası olarak sonuçların doğrudan ve kolayca elde edilemeyeceği kabul edilmiştir. Nihai sonuca ulaşmadan önce ara çıktılar ve ara sonuçlar elde

edilmesi gerektiği ve sonuçlar hiyerarşisi yapılması gerektiği esas alınmaktadır. Bu yaklaşımın aşamaları: (i) program hedeflerini oluşturmak; (ii) girdiler, süreçler, çıktılar ve sonuçlar arasındaki ilişkilerin ana hatlarını belirlemek; (iii) ölçülebilen sonuçlara; (iv) hangi sonuçların başarılı olduğuna karar vermek; (v) ihtiyaç duyulan performans bilgisinin ne olduğunu tespit etmektir (Sayıştay, 2003:34-50; Australian National Audit Office, 2000:34-40).

Sunulan Hizmetler ve Başarılan İşler Yaklaşımı: Sunulan hizmetler ve başarılan işler yaklaşımının temel çıkış noktası, hükümetin çeşitli alanlarda sunduğu hizmetler hakkında üst düzeyde bilgi veren raporlar düzenlemesinin esas alınmaktadır. Bu raporlar aracılığıyla hükümetin faaliyetlerinin sonuçları, üstlenilen faaliyetler ve bu süreçte kullanılan kaynaklar hakkında bilgi verilmektedir. Bu raporlar ile sadece gelişkin performans göstergeleri belirlenmemekte; ayrıca benzer hizmet veren tüm örgütlerin gösterge tutarlılığı yaratılmaktadır (Sayıştay, 2003:37).

Üçlü Bilanço Modeli Yaklaşımı: 1998 yılında John Elkington tarafından geliştirilen üçlü bilanço modeli yaklaşımı temel çıkış noktası olarak örgüt faaliyetlerinin 3 boyutundan bakılmasını esas almaktadır. Bu boyutlar: (i) finansal sonuçlar; (ii) sosyal etkiler; (iii) çevresel etkilerdir (Köseoğlu, 2005:26).

Kalite Ödül Kriterlerine Dayalı Öz-Değerlendirme Yaklaşımı: Birkaç boyuta göre idare performansını değerlendirmek üzere tasarlanan ve özellikle kurumsal öz- değerlendirme ya da gelişmelerin izlenmesinde yararlanılan ilkeler olan kalite sistemleri performansın ölçülmesinde ve raporlanmasında kullanılmaktadır. Aşağıda alan ve yüzde örnekleri gösterildiği üzere bu modelde dokuz kurumsal performans alanı belli yüzdelerle ağırlıklandırılmakta ve performans ölçüleri de bu alanlara göre değerlendirilmektedir (Sayıştay, 2003:37-38).

- Liderlik %12
- Kaynak yönetimi %8
- Politika ve strateji %7
- Çalışanların yönetimi % 8
- Süreç yönetimi %15
- Sosyal tatmin %6
- Müşteri tatmini %20
- Çalışan tatmini %10
- Temel başarı kriterleri %14

DBG Yaklaşımı: Dengeli Başarı Göstergesi yaklaşımı ilke olarak tek başına hiçbir ölçünün performansı sergilemeyeceğinden yola çıkmakta ve kurumun müşteri, iş süreçleri, yenilenme ve finansal alanlardaki boyutlarını esas alarak dengeli performans ölçümleri belirlenmesi gerektiği sonucuna ulaşmaktadır.

Dengeli Başarı Göstergesi Harvard Business School'dan Robert Kaplan ve David Norton tarafından özellikle kâra odaklı biçimde faaliyette bulunan özel sektör kuruluşları için geliştirilmiş, ancak daha sonra kamu kuruluşlarına uygulanmış bir performans ölçüm modelidir. Dengeli Başarı Göstergesi yaklaşımı, tek başına hiçbir ölçütün açık performans hedeflerini karşılayamayacağını ya da konunun hayati alanlarına dikkatleri toplayamayacağını kabul etmektedir. Dengeli Başarı Göstergesi Yaklaşımı hem finansal hem de operasyonel ölçüleri dengelendirilmiş bir şekilde sunmaktadır. Bu yaklaşım performans değerlendirilmesi yapılacak örgütün dört boyut(perspektif) içinde ele alınması gerektiğini savunmaktadır. Bunlar örgütün müşteri boyutu, iş süreçleri boyutu, yenilik-öğrenme boyutu ve finansal boyuttur. Hem mali hem de işlevsel ölçüler dengeli bir şekilde sunulmaktadır. Bu model, başarı için kritik nitelikteki az sayıda ölçümden yararlanmayı tavsiye eder(Parker, 2000).

İç denetimin performansının ölçümü konusunda literatüre önemli katkıları olan Frigo M.L. Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) yaklaşımının iç denetim birimlerinin performanslarının ölçümünde kullanılabileceğini belirtmektedir. Çalışmasında, tek başına hiçbir ölçünün performansı sergileyemeyeceğinden yola çıkmakta ve 3 alandaki perspektifleri esas alarak performansın ölçülmesi gerektiğini ifade etmektedir. Frigo M.L.(2002) tarafından sunulan DBG yaklaşımındaki 3 anahtar sonuç alanı şunlardan oluşmaktadır:

- İç denetim müşterisi boyutu (denetim komitesi, yönetim, denetlenen birimler),
- İç denetim süreci boyutu,
- Yenilikler ve yetenekler boyutu.

Frigo M.L.(2002) bu yaklaşımın kurulumu için bazı anahtar konseptlerin iç denetim birimine uyarlanması gerektiğini ifade etmiştir. Bunlar;

- Müşteri bakış açısından performansın ölçümü,
- Müşteri beklentisi ile iç denetim beklentisi arasındaki bağın kurulumu,
- İç denetimin performansını ölçmeye yönelik performans ölçümlerinin tespiti ve bunların kurumsal stratejilerle bağlantılarını kurmak,
- Birimin stratejisi üzerine odaklanma,
- İç denetime ait yenilik ve yeteneklerdir.

Eylül 2005 tarihinde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü(IIA) Uygulama Önerisi 1311-2’de İç Denetim Faaliyetinin performansını tespit etme ölçümler belirlenmesinden bahsetmiştir. (Institute of Internal Auditors – IIA, “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”, Octombrie 2008, available on-line at <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>). Performans ölçüm metodu olarak da Uygulama önerisi DBG yaklaşımını

da tavsiye etmiştir ve bu kapsamda üç ana sonuç alanından bahsetmiştir: (http://www.Ccafcvi.com/ia_forum/2005/english/documents/presentations/PerformanceMeasures.pdf)

- Paydaşların beklentileri,
- Denetim süreci,
- Yenilikler ve yetenekler.

Dengeli başarı göstergesi yaklaşımının altında yatan husus, performans göstergelerinin hem iç hem dış müşterilere, hem niteliksel hem niceliksel kriterlere, hem teknolojiye hem insana, hem çıktılara hem girdi ve sürece yönelik kriterler içermesidir. İç Denetimin kattığı değere ait performans ölçümlerinin,

- Kurumun vizyonu, misyonu ve stratejisine göre belirlenmesi,
- Paydaşların beklentilerine göre belirlenmesi,
- Değişen beklentilere göre değişecek esneklikte olması gerekmektedir.(www.pwc.com, 2014)

5.1 DENGELİ BAŞARI GÖSTERGESİ (DBG) YAKLAŞIMININ BOYUTLARI

DBG yaklaşımı, tek başına hiçbir ölçümün performans hedeflerini karşılamayacağı ya da önemli bazı alanların ihmal edilebileceğini kabul eden, finansal ve finansal olmayan göstergeleri kendi içinde dengeleyerek performans ölçümünde kullanılan bir yaklaşımdır. DBG performans ölçülerinin düzenlenmesinde, finansal boyut, müşteri boyutu, kurum içi süreçler boyutu ile yenilenme ve öğrenme boyutu olmak üzere dört farklı boyut vardır. Bu boyutlar temel sorulara cevap vermek suretiyle farklı açılardan kurumun performansını ele almaktadır.

Dengeli Başarı Göstergesi(DBG) Yaklaşımı aşağıdaki temel sorulara cevap vermek suretiyle yöneticilerin değişik dört önemli boyuttan bakmasını sağlar:

- Müşterilerimiz bizi nasıl görüyor? Müşterilerimiz bizi nasıl algılıyor? Kurumumuz ana müşterilerini memnun ediyor mu?(Müşteri Boyutu)
- Neyi daha iyi yapmamız gerekiyor? Kurum içindeki süreçler iyi çalışıyor mu? Kurum gerekli olanı mı üretiyor? (Kurum içi/iş Süreçleri Boyutu)
- Gelişmeyi ve değer yaratmayı sürdürebilir miyiz? Kurum personelini geliştiriyor mu? (Yenilenme ve Öğrenme Boyutu)
- Kurum bütçe sınırları içinde ve verimli biçimde iş görüyor mu? Hissedarlarımıza/paydaşlarımıza nasıl bakıyoruz?(Finansal Boyut)

Bu yaklaşım farklı bakış açısı bulunan kamu kuruluşlarının bu dört boyutun her biri için sistemli bir şekilde ölçümler belirlemek ve bunların kurumsal stratejilerle bağlantısını kurmak suretiyle ölçüm meselesini çözmeye çalışır.

5.2. DBG YAKLAŞIMININ BOYUTLARININ PERFORMANS ÖLÇÜMLERİNİN BELİRLENMESİ

DBG yaklaşımı ile iç denetim biriminin performansının ele alınması için birimin vizyon, misyon, hedef ve stratejilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Tanımlanmış vizyon, misyon, hedef ve stratejilerden yola çıkarak DBG yaklaşımının boyutlarının ve bu boyutlara uygun ölçümlerin belirlenmesi gerekmektedir. Birim performansının ölçümüne yönelik geliştirilmiş örnek DBG yaklaşımının amaç ve hedefleri Tablo 2’de yer almaktadır. Belirlenen kriterler yardımıyla birimlerin DBG yaklaşımı oluşturulabilir ve her bir boyutta belirlenen kriterler ve sayıları birimlerin kurumsal stratejileri ve amaçları göz önünde bulundurularak beklenen başarı ve performansa göre değişiklik gösterebilir. Kriterler performansı değerlendirecek olanlar ile hesap verecek olanlar tarafından ortaklaşa belirlenmelidir. Dolayısıyla kriterler üst yönetici ile karşılıklı uzlaşma içinde belirlenmelidir.

Tablo 2: DBG yaklaşımına yönelik amaç ve hedefler

AMAÇ 1: Görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip, çalışmalarını örnek alınan iç denetçilere sahip olmak,
HEDEF 1.1: İç denetçilerin, hem üst yönetimle hem de denetlenen birim yöneticileriyle etkin bir iletişim içerisinde bulunması ve paydaşların beklentilerini dikkate alan bir anlayış içinde faaliyet göstermesi,
HEDEF 1.2: İç denetçilerin yetkinliğini artırmak amacıyla, ihtiyaç duyulan alanlarda yurt içi/ yurt dışında meslek içi eğitim ve sertifikasyon sayısının ve çeşitliliğinin artırılması,
HEDEF 1.3: Kurumsal yönetim, iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim konularında tecrübe ve uzmanlığı olan kurum/kuruluşlarla ve/veya idare içi/dışı uzman kişiler ile işbirliği yapılması,
HEDEF 1.4: İç denetim alanında akademik çalışması olan yurt içi/yurt dışı kişi ve kurumlarla işbirliği yapılması ve iç denetçilerin akademik çalışmalarının teşvik edilmesi,
HEDEF 1.5: Denetim evrenini etkin bir şekilde denetleyebilecek yeteneklere haiz iç denetçi çeşitliliğine sahip olmak,

HEDEF 1.6: İç denetim çalışmalarından ortaya çıkan bilgi ve tecrübelerin diğer iç denetçiler ile paylaşılması,
HEDEF 1.7: İç denetçilerin birbirleri ile uyum içerisinde ekip ruhuyla çalışmasını sağlamak,
HEDEF 1.8: İç denetçilerin performanslarını artırmaya yönelik çalışma alanlarının ve yardımcı/destek malzemelerinin tahsisi ve temini,
AMAÇ 2: Kurumsal amaçlar doğrultusunda, mevzuat ve standartlar ile belirlenen çerçevede risk esaslı, bağımsız ve tarafsız denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile kuruma değer katmak,
HEDEF 2.1: İç denetimin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanmasını sağlamak,
HEDEF 2.2: İç denetçi kaynağının etkin kullanılması,
HEDEF 2.3: Üst yönetim ve denetlenen birimler nezdinde katma değer yaratmak,
HEDEF 2.4: İç denetimin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını geliştirmek,
HEDEF 2.5: İç denetçilerin ve iç denetim birimi başkanlığında görev yapan personelin kurumsal aidiyet duygusunu artırmak,
HEDEF 2.6: İç denetim bulgularının izlenmesine yönelik etkili bir sistemin kurulması,
HEDEF 2.7: Harcama yetkililiğini etkin bir şekilde kullanmak,
HEDEF 2.8: İç denetimi destekleyecek yetkinlikte idari işler fonksiyonuna sahip olmak,
HEDEF 2.9: Kalite Güvence Geliştirme Programı(KGGP) olumlu sonuçlarını idame ettirmek
AMAÇ 3: İç denetim biriminin çalışmalarını kurumun stratejik karar alma süreçlerinde talep edilir hale getirmek,
HEDEF 3.1: İç denetimin üst yönetici/üst düzey yöneticiler tarafından anlaşılması ve sahiplenilmesinin sağlanması,
HEDEF 3.2: Genel ve özel ağ ortamında İç Denetim Birimi Başkanlığının bilinirliğini arttırmak,
AMAÇ 4: Kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin olgunluk seviyesinin artırılmasına katkıda bulunmak,
HEDEF 4.1: Denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile kurumun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistem ve süreçlerinin oluşturulması ve geliştirilmesinin desteklenmesi,
HEDEF 4.2: Kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin kurum personeline anlaşılması ve sahiplenilmesinin sağlanması,
HEDEF 4.3: İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistem ve süreçlerine ilişkin hususların kurumun temel yayınlarına (yönerge, kılavuz vb.) dâhil edilmesi,

Kaynak: Millî Savunma Bakanlığı(MSB), 2016

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Örgütün hedeflerini gerçekleştirme kapsamında iç denetim fonksiyonunun stratejik bir araç olarak önemi artmaktadır. Bu bağlamda iç denetimin yerine getirdiği vazifelerin etkililiğini sağlamak amacıyla performansı ölçmek ve değerlendirmek için bir yapı oluşturmak örgütler için bir ihtiyaç olmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak için kamudaki iç denetim birimlerinin performans ölçmeye yönelik finansal ve finansal olmayan göstergeleri içeren DBG yaklaşımını kullanmaları daha yerinde olabilir.

Örgütler kurumsal yeniliklere adapte olabilmek, gelişimlerini devam ettirmek ve hizmet vermekle yükümlü oldukları kesime kaliteli hizmet sunabilmek için performans ölçümü sonuçlarına göre gerekli tedbirleri almalıdır. Bu bağlamda, performans ölçümü kamu-özel sektör kuruluşları başta olmak üzere tüm örgütler açısından önemlidir.

Kamu sektöründe performans yönetiminin ve ölçümünün sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi durumunda; kamu mal ve hizmetlerinin kalitesi artacak, idareler daha etkin yönetim için gerekli bilgilere sahip olacak, hesap verme sorumluluğu gelişecek, mali saydamlık sağlanacak, idarelerin sadece mevcut sorunların tespitini değil, gelecekteki muhtemel sorunların sinyallerinin algılanması sağlanacak ve politika yapma ve karar alma kalitesi güçlenecektir. Fakat performans ölçümü zorlu bir süreçtir. Performans ölçümünde gösterge tayini aşamasında yaşandığı gibi teknik, siyasal ve yönetsel sıkıntılar yaşanmakta ve dolayısıyla kamu sektöründe performans ölçümü her zaman sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır.

Kamuda performansın gelişimi ve hesap verme konusunda sorumluluk üstlenen İç Denetim Birimlerinin kendi performanslarını ölçmeleri gerektiği de açıktır. Performans ölçümü, bir görevi

yerine getiren birey, grup, örgüt ya da kamu kurumunun hedefe dönük olarak neyi başardığının nicel ya da nitel olarak ifade edilmesidir. Bu kapsamda iç denetim için değer yaratma konusundaki performansının ölçümü ve hedeflerine ne ölçüde gerçekleştirdiğinin tespiti için metotların bulunması önemli bir konudur.

Günümüzün değişen ekonomik, finansal ve süreçsel yapısında iç denetimin birçok zorlu duruma karşılaşacağı ve bu kapsamda yetkinliklerine yönelik hususların sorgulanacağı şüphe götürmez bir gerçektir. İç denetimin örgüte kattığı değer boyutunda perspektifini etkileyecek konulardan biri performansın ölçümüne yönelik tekniklerin bulunmasıdır. İç denetimin çalışmalarıyla örgüte değer katarak üst yöneticiler, üst düzey yöneticiler, kurum çalışanları ve hatta denetçilerin beklentilerini karşılayabilecek misyonu gerçekleştirebilmek amacıyla radikal değişikliklere yönelik adımlar atması önemli bir konudur. Bu kapsamda iç denetçilerin görevleriyle ilgili çeşitli alanlarda yetkinliklerini geliştirmeleri ve özellikle potansiyel riskli alanları önceden görüp tedbirler alınması konusundaki yeteneklere odaklanması gerekir.

Örgütler çok boyutlu bir yapıdan oluşur. Bu yapı düşünüldüğünde sadece finansal değerlere yönelmek örgütün geleceği için yeterli değildir. Bu nedenle örgütte finansal değerlerin yanında finansal olmayan değerlere de gereken önem verilmelidir. Tüm paydaşların istek ve şikâyetleri göz önüne alınmalıdır. İç denetimin performansını ölçmeye yönelik metotlardan biri de kalitatif ve kantitatif ölçüm göstergelerini içeren Dengeli Başarı Göstergesi yaklaşımıdır. Bu yaklaşım örgüt performansını farklı perspektiflerden ele alması yönüyle performans ölçümünü bütüncül bakış açısıyla değerlendirmeye imkân tanımaktadır. Tasarlanacak performans ölçümleri örgüt kültürü ile alakalı, amaca yönelik önemli faaliyetlerinin ölçülmesine yönelik olmalı ve stratejik hedeflerle bağlantılı olmalıdır

DBG yaklaşımı; örgüt performansını kendi içinde ele alması, kurumsal stratejik plan ile hedefler arasında bağlantı kurması, hedeflere ulaşma düzeyinin tespiti ve kurumsal gelişimi tetikleme açısından uygun bir yöntem olduğu değerlendirilebilir. Ayrıca örgüt performansını farklı perspektiflerden ele alması yönüyle performans ölçümünü bütüncül bakış açısıyla değerlendirmeye imkân tanımaktadır.

Bu çalışmada Dengeli Başarı Göstergesine ait performans ölçümlerinin yer aldığı 4 boyut vardır: Müşteri Perspektifi, öğrenme ve gelişme perspektifi, kurumsal süreçler ve finansal perspektif. Bu boyutlar çerçevesinde görev ve sorumluluklarla bağlantılı olarak ölçümler ve stratejik amaçlar belirlenmiştir. Stratejik amaçlarla ilişkilendirilmiş performans ölçümleriyle denetim performansını ölçmeye yönelik bir çerçeve geliştirilmiştir.

Bu yaklaşım kullanarak iç denetim birimleri, tespit ettikleri kriterlerini gerçekleştirebilme durumlarına göre performanslarını ölçebilecek ve geliştirilmesi gereken alanlara ağırlık verebileceklerdir. Ancak bu gösterge ve kriterlerin her kamu kurumunun örgüt kültürü ve yönetsel amaçlarına göre revize edilmesi gerekebileceği de bir gerçektir.

Dengeli Başarı Göstergesi yaklaşımı uygulanması halinde; iç ve dış paydaş beklentileri karşılanacak, uluslararası standartlara uygun daha etkin bir iç denetim sağlanacak, kamu yönetimine rehberlik eden bir iç denetim anlayışına geçilecek, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri, iç denetim anlayışında ve uygulamalarında önemli ölçüde yerleşmiş olacak, iç denetim kaynaklarının etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığına ve amaç-hedeflere ne ölçüde ulaşıldığına yönelik tespitler yapılabilecek, performans ölçümü ile başarılar ödüllendirilecek, başarısızlıkların da nedenleri ortadan kaldırılmaya çalışılacak, iç denetimin güçlü ve zayıf yönlerinin ve gelecekteki önceliklerinin neler olacağı önceden belirlenmiş hale

gelecek, hesap verme sorumluluğu da yerine getirilmiş olacaktır.

İç Denetim birimlerinde performans yönetiminin uygulanması ile diğer kamu iç denetim birimleri ile ve birim içinde yıllar itibariyle karşılaştırma yapma imkanı doğacak, hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerinin yardımıyla oluşan rekabet hizmet kalitesinin sürekli artması yönünde kaldıraç rolünü üstlenecek, her türlü hata, hile ve skandalların ortaya çıkması engellenecek, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacak; böylece, kamu yararı en üst seviyede gerçekleşmiş olacaktır.

Bu çalışma, İç denetimin etkililiğini artırma ve iyileştirme yapılması gereken yanları ortaya koyması, kurumsal olarak gelişimi tetikleyecek performans ölçüm çerçevesini oluşturması ve karar alma süreçlerini iyileştirmesi gibi nedenlerle önemli katkılar sunmaktadır. Performans ölçümlerinin tespiti, hedeflerin belirlenmesi, farklı amaçlara yönelik farklı yaklaşımların benimsenmesi, performans değerlendirme rehberinin hazırlanması ve performans değerlendirme bilgi ve yönetim sistemi altyapısının kurulması iç denetim birimlerinde performans ölçümünün gerçekleştirilmesine yönelik atılması gereken önemli adımlar olarak değerlendirilmektedir.

Çalışmanın sonuçlarının, Kamuda performansın gelişimi ve hesap verme konusunda sorumluluk üstlenen İç Denetim Birimlerinin kendi performanslarının ölçümünü ele alan ulusal yazındaki ilk çalışma olması sebebiyle yazına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda, İç Denetim Birimlerinin performanslarının değerlendirilmesine yönelik farklı yaklaşımların kullanılmasının veya DBG yaklaşımına ilave performans gösterge ve kriterlerinin tespitinin alana katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoy,Tamer ve Kahyaoğlu,Sezer (2013), Measuring the Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey, American International Journal of Contemporary Research Vol. 3 No. 4
- Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J.A.,&Gwilliam, D.R.(2004), An Examination of the Relationship Between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector, Managerial Auditing Journal, 19(7), 929–944.
- Arena, M.,&Azzone, G.(2009), Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness.International Journal of Auditing, 13(1), 43–60.
- Austin Chapter Research Committee. (2009), Performance Measures of Internal Functions: A Research Project.The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Austin Chapter, USA, 11-15.
- Australian National Audit Office (2000), Better Practice Principles for Performance Information, Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri, S. Kaya ve S. Aral (çev.), Sayıştay, 34-40
- Bota, C.,&Palfi, C.(2009),Measuring and Assessment of Internal Auditor’s Effectiveness, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 18(3), 784
- Caiden, N.(1998), “Public Sector Professionalism for Performance Measurement and Evaluation”, Public Budgeting and Finance, Summer, Vol. 18, No:2, 35-52.
- Çıplak, V. ve Gürdal,T. (2014), Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 193-194.
- Daft, R. L. (1997), Strategic Management, New Jersey: Prentice Hall International Inc., 13-14.
- Delloite, (2010), ‘The changing role of internal audit’http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/services/aers/internalaudit.
- Delloite, (2013), ‘İç Denetimin Yarattığı Katma Değer ve ölçümü’ https://www.tide.org.tr/uploads/17_Kongre_8_Evren_Sezer.pdf.
- Davies, M. (2009).Effective Working Relationships Between Audit Committees and Internal Audit—the Cornerstone of Corporate Governance in Local Authorities, a Welsh Perspective.Journal of Management and Governance,13(1–2), 41–73.
- De Brujin, H.(2002),“Performance Measurement in the Public Sector: Strategies to Cope With the Risk of Performance Measurement”, The International Journal of Public Sector Management, Vol. 15, No.7, 581-583
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. Managerial Auditing Journal, 16(8), 443–450.
- DPT, (2006),Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Ankara,
- Epstein, P.(1988), Using Performance Measurement in Local Government, National Civic League Press, New York, 3
- Ernst&Young, (2007), ‘Global Internal Audit Survey, A current state analysis with insights into future trends and leading practices’, 5-20.
- Ernst&Young, (2008), ‘Escalating the role of internal audit’, Ernst&Young Global Internal Audit Survey, accessible on-line at <http://www.ey.com/global/content.nsf/International/AABS>
- Frigo, M. (2002). A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation,Altamonte Springs, 50-54.
- Haftacı, V. (2011), Muhasebe Denetimi, Umut Tepe Yayınları, 2’nci Baskı, Kocaeli, 28-65.
- Institute of Internal Auditors (IIA) Research Foundation,(2006), A Global Summary of the Common Body of Knowledge(CBOK), Available at:<http://www.theiia.org>, 197-199
- Institute of Internal Auditors (IIA),(2006),International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Florida: the IIA. Available at:<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>

- IIA,(2008). Global Audit Information Network(GAIN), Performance Monitoring/Quality Assurance Programs in the Internal Audit Activity, 1-9.
- IIA.(2008),Performance Monitoring and QAIP, November .www.theiia.org/download.cfm?file=82004.
- IIA.(2009).Knowledge Report: Measuring Internal Audit Performance.Retrieved fromhttp://www.theiia.org/GAIN
- Kaplan, R.S and NORTON, D. (1997), Translating Strategy Into Action: TheBalanced Scorecard, HBS Press, Boston, MA, 61-62.
- Korkmaz, U.,(2007),Kamuda İç Denetim I, Bütçe Dünyası, Cilt 2, Sayı 25.
- Köseoğlu, M. A. (2005), *Kitlerde Performans Ölçümü*, Uzmanlık Tezi, Ankara: DPT., 20-30
- Mihret, D.G.,&Yismaw, A.W.(2007).Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5),470–484.
- MSB (2016), MSB İç Denetim Birimi Stratejik Doküman Çalışması Raporu, Ankara, 12-15
- Mizrahi, S, & Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using analytic hierarchy process (ahp): A general model and the Israeli example. *International Journal of Auditing*, 11, 187–210.
- NAO,November 2005, Guidance on Independent Performance Assessment of the RegionalDevelopment Agencies, London.
- NAO, (2006),Independent Performance Assessment: One NorthEast Development Agency,London.
- Neely Andy, Andy- Gregory, Mike- Platts, Ken, (2005), “Performance Measurement System Design, A Literature Review and Research Agenda”, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 25, no. 12, 1228-1263.
- Özkan, M.(2013), Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 155-182.
- Parker, C.(2000), Performance Measurement, *International Journal of Productivity andPerformance Management*, Volume:49, Number: 2, 63-66.
- Pop, A. & Bo a-Avram, C. (2009), ‘Criza economic global : activitatea de audit intern ar fi putut preveni aceast criz ?’, *Revista de Audit Financiar Nr.7/2009*, 14-22.
- Prawitt, D.F, (2003), ‘Managing the internal audit function’, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, accesibil on-line la www.theiia.org
- PricewaterhouseCoopers, (2010), State of internal audit profession, accesibil online http://www.pwc.com/us/en/internal-audit/ publications/2010-study-internal-auditprofession.jhtml
- Rup ys, R.,&Boguslauskas, V.(2007), Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence,*Engineering Economics*, 9–15.
- Rup ys, R.(2007).Practical Aspects of the Integration of Internal Audit Activities Measures.*Economics & Management*, 108–113.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (2013), İşletme, İstanbul: BETA Basım A.Ş.
- Sayıştay,(2003),Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Öneri Raporu, Ankara, 34-55
- Schneider, A.(2010).Assessment of Internal Auditing by Audit Committees.*Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 14(2), 19–26.
- Şimşek, Ahmet, (2013), Kalkınma Ajanslarının Performans Ölçümü, Uzmanlık Tezi, 39-50
- Zain, M.M., Subramaniam, N.,&Stewart, J. (2006).Internal Auditors’ Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics.*International Journal of Auditing*, 10(1), 1–18.
- Ziegenfuss, D. (2000). Measuring Performance. *Internal Auditor*, 57 (1), 36-40.