

**İÇ DENETİM HİZMETLERİNİN DIŞARIDAN
SATIN ALINMASI KARARINI ETKİLEYEN
FAKTÖRLER VE BAZI NİTELİKLER AÇISINDAN
FARKLILIKLARIN ANALİZİ**

**FACTORS AFFECTING OUTSOURCING IN INTERNAL
AUDITING AND DIFFERENCES ANALYSIS IN VIEW
OF SOME CHARACTERISTICS**

Yrd.Doç.Dr.Engin DİNÇ*
Arş. Gör. Bilal GEREKAN**

ÖZET

İşletmeler, kaliteyi artırmak ve aynı zamanda maliyet minimizasyonunu gerçekleştirmek amacıyla dış kaynak kullanımı (outsourcing) alternatif bir yöntem olarak kullanılmaktadır. Literatürde, iç denetim ihtiyacının dış kaynak kullanımı yoluyla giderilmesi kararını etkileyen çeşitli faktörler olduğu belirtilmektedir. Bu çalışmada, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynak kullanımı kararını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada, üç önemli bulguya varılmıştır. Birinci bulgu, Türkiye genelinde iç denetimde dış kaynak kullanımının olmadığıdır. İkinci bulgu,, ortak ve yöneticilerin büyük çoğunluğunun gelecekte iç denetimde dış kaynak kullanımını tercih etmeye eğilimli olduklarıdır. Üçüncü bulgu ise, iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen “Kalifiye Eleman Yetersizliği”, “Zayıf İç Kontrol Sistemi”, “Yüksek Maliyet” ve “Zaman Alıcı Olması” olmak üzere 4 faktörün olduğuudur.

ABSTRACT

Businesses use the outsourcing as a alternative method to increase the quality and to minimize cost. Literature shows that there have been many factors affecting the outsourcing decision in internal auditing. The aim of this paper is determine the factors affecting the outsourcing decision in internal auditing. In this study, three findings have been obtained. Firstly, the outsourcing in internal auditing has not been used in Türkiye. Secondly, the majority of participants and managers prefer to use the outsourcing in internal auditing in future. The thirdly, there have been four factors affecting the decision of using the outsourcing; “Lack of well qualified staff”, “weakness of internal control system”, “high costs” and “waste of time” .

Denetim, İç denetim, Dış kaynak kullanımı
Auditing, Internal Auditing, Outsourcing

* KTÜ, İİBF, İşletme Bölümü

** KTÜ, İİBF, İşletme Bölümü

1. GİRİŞ

Denetim işletme yönetimlerinin vazgeçilmez bir unsurudur. Bu vazgeçilmezlik, denetimin farklı boyutlarını ortaya çıkarmıştır. Bu boyutlardan biri de iç denetimdir. Zamanla iç denetim, işletmelerin temel fonksiyonu haline gelmiş ve günümüze kadar çok gelişmiştir. Ticari hayattaki gelişmeler, işletmelerdeki sabit iç denetim biriminin varlığını tartışmaya açmıştır. Bu tartışmalar, uzmanlık ve tecrübe isteyen iç denetim faaliyetlerinin; iç denetim birimi yerine, kısmen dışarıdan sağlanması (eş kaynak) (co-sourcing) ya da tamamen dışarıdan sağlanması (outsourcing) düşüncesi üzerine yoğunlaşmıştır. Özellikle maliyetlerin düşürülmesi ve kalitenin artırılması amacıyla dış kaynak kullanımı gittikçe kabul görmeye başlamıştır.

Türkiye'deki mevcut sisteme göre, sermaye şirketlerinde iç denetim faaliyetleri kendi içlerinde kuracakları bir birime (Denetim Kurullarına) yaptırılmaktadır. Ancak, bu sistemin, ne kadar etkin olarak işlediği günümüzde tartışma konusu haline gelmiştir. Bu nedenle, mevcut kanunların değiştirilerek, dünyadaki gelişmelere paralel olarak gerekli değişimlerin yapılması zorunluluk olmuştur. Ancak, bu yeni uygulama ile ilgili işletme ortak ve profesyonel yöneticilerinin ne düşündükleri bilinmemektedir.

Türkiye'de faaliyette bulunan sermaye şirketlerinin ortak ve yöneticilerinin iç denetimin dışarıdan sağlanması konusundaki düşüncelerini öğrenmek, bu konudaki kararlarını etkileyen faktörleri belirlemek ve bu faktörler açısından şirket ortak ve yöneticileri nitelikleri arasındaki farklılıkları ortaya koymak, bu makalenin temel amacı olarak belirlenmiştir. Bu amaçla, çalışmanın ilk bölümünde iç denetim de dış kaynak kullanımı hususunda teorik bilgi verilmiş, ikinci bölümde konu ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Üçüncü bölümde ise araştırmanın yöntem ve hipotezleri belirlenmiştir. Dördüncü bölümde araştırmanın bulguları ortaya konmuştur. Son bölümde ise araştırmanın sonucu özet olarak belirtilmiştir.

2. İÇ DENETİMDE DIŞ KAYNAK KULLANIMI

İç denetimin, işletmelerin örgüt yapısında temel bir fonksiyon haline gelmesi, ilk defa 18.yüzyılda ortaya çıkmıştır. Bu yüzyıl anonim şirket türünün gittikçe yaygınlaştığı ve çok ortaklı şirketlerin ortaya çıkmaya başladığı bir dönemdir. Ortak sayısının fazla ve dağınık olması sebebiyle şirketi temsilen yönetim kurulları oluşturulmuştur. Yönetim kurulları şirketin yönetimi ile ilgili doğru kararları zamanında verebilmek için uğraşırken denetim faaliyetlerine pek fazla zaman ayıramamakta idi. Ciddi rekabet şartları içerisinde, denetim faaliyetlerinin önemi gittikçe artmaya başlamış ve sonunda denetim faaliyetlerinin yönetim kurulunun dışında ayrı bir uzman personele yaptırılması görüşü ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bunun

sonucunda, anonim şirketlerde iç denetim birimleri kurulmuş ve örgüt yapısının ayrılmaz bir parçası olmuştur¹.

1941 yılında merkezi Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) kurulmasıyla birlikte iç denetim, mesleki bir özellik kazanmıştır. Bu Enstitü'nün yaptığı çalışmalar sonucu, iç denetçilik, dünya çapında örgütü olan, meslek kuralları belirlenmiş bir meslek haline gelmiştir.

Tüm bu gelişmeler, iç denetimin tanımında da zaman içinde değişimlerin yaşanmasına sebep olmuştur. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) başlangıçta, iç denetimi, “muhasabe, finansal işler ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet sunmak amacıyla yapılan işletme içindeki bağımsız değerlendirme faaliyeti” olarak tanımlamışken², aynı kurum daha sonraki yıllarda bu tanımı geliştirerek “bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlerine katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir faaliyet” şeklinde tanımlamıştır³. Bu tanıma göre, iç denetim fonksiyonuna farklı amaçlar yüklediği görülmektedir. Bu amaçlar; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunmak şeklinde tarif edilmektedir.

Başlangıçta, iç denetim yönetime hizmet sunmak amacıyla kurulmuş bir birim olarak algılanırken, günümüzde bu algı değişmiş, kuruma artı değer katacak şekilde risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesini ve iyileştirilmesini kapsamak üzere yapılan bağımsız, tarafsız güvence ve dayanışma faaliyeti olarak kapsamı oldukça genişletilmiştir.

Son yıllarda, dış kaynak kullanımı (outsourcing), hızlı bir şekilde gelişmiş ve işletmeler tarafından stratejik bir yönetim politikası haline gelmiştir. İşletmeler, temel işlevleri dışındaki tüm faaliyetlerini dış kaynak kullanımı yolu ile o işin uzmanlarına yaptırma yoluna gitmeye başlamışlardır. Burada esas amaç, işletmelerin ana faaliyet konularına veya temel yeteneklerine odaklanması ve temel olmayan faaliyetlerde işin uzmanlarından faydalanması ve bu şekilde kaynak tasarrufuna gitmesidir.

Dış kaynak kullanımı yönteminin çok uzun yıllardan beri kullanıldığı bilinmektedir. Yani dış kaynak kullanımı yeni bir yöntem değildir ancak gittikçe kabul görmeye başladığı için yeni bir kavram olarak algılanmaktadır. Dış kaynak kullanımının ilk defa temizlik ve bakım gibi işler için kullanıldığı bilinmektedir. Ancak, başlangıçta temizlik ve bakım gibi işler için kullanılan yöntemin daha sonra güvenlik, bilgi teknolojileri, muhasebe gibi alanlarda da kullanılmaya başlandığı görülmektedir.

¹ Bao GUAMING, “The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 12, Issue. 4/5, 1997, pp.243 – 246.

² Nurdan ÖZDİL (KÖLE), “İç Denetim Sisteminin Genel Esasları ve Uygulamalı Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi**, Ankara, 1986.

³ Nazmi Zarifi GÜRKAN, İç Denetim, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara, 2005/2.

Günümüzde ise iç denetim hizmetlerinin de dış kaynak kullanımı yolu ile karşılanması fikri ortaya çıkmış ve bu konudaki tartışmalar bu yöntemin farklı bir yöntem gibi algılanmasına sebep olmuştur.

Dış kaynak kullanımı konusunda ilk çalışmayı yapanlar arasında Prahalad ve Hamel⁴ bulunmaktadır. Bu yazarlar, dış kaynak kullanımını eleştirerek, bu yöntemin işletmelerin temel yeteneklerini kaybetmelerine sebep olacağını bu nedenle, bu yeteneklerin korunması gerektiğini savunmuşlardır. Benzer şekilde 1992 yılında da Bettis, Bradley ve Hamel⁵ yaptıkları çalışmada dış kaynak kullanımının işletmelerin mevcut yeteneklerinde azalmalara sebep olacağını belirtmişlerdir.

Dış kaynak kullanımını savunan Drucker⁶, dış kaynak kullanımının gelecek 10 – 15 yıl içinde işletmeler tarafından en çok kullanılan yöntemlerden biri olacağına dair bir görüş ortaya atmıştır. Günümüzde, yazarın bu görüşünün doğru çıktığı görülmektedir.

Dış kaynak kullanımını savunan başka yazarlarda bulunmaktadır. Örneğin; McCune⁷ dış kaynak kullanım faaliyetlerini değişen piyasa şartlarına hızlı bir şekilde ayak uydurabilmenin bir anahtarı olduğunu belirtmiştir. Quinn ve Hilmer⁸ rekabette dış kaynak kullanımının stratejik öneme sahip bir yönetim politikası olduğunu savunmuşlardır. Bu açıdan işletmenin esas faaliyetlerine, yatırım ve yönetim kararlarına odaklanmayı arttırması en önemli unsurlar olarak ele alınmıştır. Bryce ve Useem⁹ iyi planlanan ve yönetilen bir dış kaynak kullanım faaliyetinin; maliyetlerin azalmasına, rekabet gücünün artmasına ve hissedarların hisse değerlerinin artmasına imkân vereceğini savunmuştur.

Günümüzde işletmecilik açısından birçok alanda dış kaynaklardan yararlanma (*outsourcing*) yoluna gidildiği ve bu düşüncenin altında yatan temel mantığın işletmelerin temel yeteneklerine (*core competence*) yoğunlaşarak temel olmayan faaliyetlerini başka tedarikçilerden sağlamaları olduğu bilinmektedir. Bu durum, işletme yönetimlerinin birçok hizmetin dışarıdan daha kaliteli ve daha az maliyetli olarak satın alınabileceğini düşünmeye başlamalarından kaynaklanmıştır. Ancak günümüzde, dış kaynak kullanım düşüncesi, işletmelerin temel faaliyeti olan iç denetim hizmetlerinin de dışarıdan satın alınabileceği noktasına ulaşmıştır.

⁴ C. PARAHALD ve G. HAMEL, "The Core Competence of the Corporation", **Harvard Business Review**, May – June, 1990, pp.79 – 91.

⁵ R. Bettis, S. Bradley ve G. Hamel, "Outsourcing and Industriahl Decline" *Academy of Management Exetutive*, 6(1), 1992, pp.7-22.

⁶ P. DRUCKER, *The Network Society*, Wall Street Journal, March 29th, Section A, Column 3, pp.12.

⁷ J. McCUNE, "This is in", **Small Business Reports**, 1993, May, pp.30 – 40.

⁸ J. QUINN ve F. HILMER, "Strategic Outsourcing", **The McKinsey Quarterly**, 1995, No: 1, pp.48 – 69.

⁹ David J. BRYCE ve Michael USEEM, "The Impact of Corporate Outsourcing on Company Value", **European Management Journal**, Vol. 16, No. 6, 1998, pp. 635–643.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Dış kaynak kullanımı (*outsourcing*) konusunda yabancı literatürde yapılmış birçok çalışma vardır. Yapılan çalışmalardan bazıları dış kaynak kullanımına olumlu bakarken, bazıları olumsuz görüş belirtmektedirler. Özellikle 1990'lı yılların başlarında dış kaynak kullanımı yaklaşımına yazarların olumsuz yaklaştıkları görülmektedir. 1995'den sonra dış kaynak kullanımını olumlu bulan yazıların arttığı görülmektedir. Örneğin; Prahalad ve Hamel¹⁰, dış kaynak kullanımının işletmelerde yetenek kaybına sebep olacağını iddia etmiş ve bu yetenekleri koruması gerektiğini ifade etmiştir. Yine 1992 yılında Bettis, Bradly ve Hamel'in¹¹ yaptığı çalışmada benzer görüşler dikkati çekmektedir. 1992 yılında Hoewing¹² tarafından yapılmış bir başka çalışmada ise işletme yönetimlerinin finansal sıkıntılar sebebiyle dış kaynak kullanım kararı aldıklarını, oysa yönetimlerin dış kaynak kullanım kararını almadan önce finansal konularda gerekli tedbirleri almaları gerektiğini belirtmişlerdir.

Dış kaynak kullanım kararını savunan yazarlardan Quinn ve Hilmer'dir¹³. Bu yazarlar 1995 yılında yayınladıkları çalışmalarında, dış kaynak kullanımının işletmelerin kaynaklarını güçlendireceğini, bunu da tüketicilere karşı olan yeteneklerini geliştirerek, yatırım ve yönetim ilgilerini kaynaklar üzerine odaklayarak ve çoğu aktivitelerini dışarıdan sağlayıp güç kazanarak yapabileceklerini iddia etmişlerdir.

Dış kaynak kullanımı konusunda yapılan çoğu çalışmada, ortak görüş, bu kararın verilmesinde finansal sıkıntılarının büyük rol aldığı yönündedir. Oysa Willis¹⁴, dış kaynak kullanım kararının telaşsız bir şekilde alınması gerektiğini iddia etmiştir. Willis'e göre, finansal sıkıntılar nedeniyle acele olarak alınmış dış kaynak kararı daha fazla problemlere sebep olabilir. Bu sebeple, bu kararın tüm detayları ile düşünülüp o şekilde alınması gerekir.

Dış kaynak kullanımı ile görülen hizmetler arasına son yıllarda iç denetim hizmetlerinin girmeye başladığı görülmektedir. İç denetim hizmetlerinin dışarıdan satın alınması ile ilgili farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşlerden bazıları iç denetimde dış kaynak kullanımı fikrine olumlu iken, bazılarının olumsuz oldukları görülmektedir. Örneğin; Acciani¹⁵, iç denetimde dış kaynak kullanmanın çok ciddi bir hata olacağını ifade etmektedir. Marshall¹⁶ ise, iç denetimde dış kaynak kullanım kararının organizasyonlara esneklik kazandıracağını ifade etmektedir. Pelfrey ve

¹⁰ C. PARAHALD ve G. HAMEL, a.g.m.

¹¹ R. Bettis, S. Bradly ve G. Hamel, "Outsourcing and Industriahl Decline" Academy of Management Exetutive, 6(1), 1992, pp.7-22.

¹² M. HOEWING, "The Outsource Option", **Association Management**, February, pp.37-40,1992.

¹³ J. QUINN ve F. HILMER, a.g.m.

¹⁴ M. WILLİS, "Outsourcing Benefits Adminitstration: A Disciplined Process for Conducting a Thorough Cost - Benefit Analysis", **Compensation &Benefits Management**, Winter, pp.45-53, 1996.

¹⁵ N. ACCIANI, "Outlaw Outsourcing", **Internal Auditor**, February, pp.50-51, 1995.

¹⁶ A. MARSHALL, "How Well Does it Work?", **Internal Auditing**, November, pp.20-21, 1994.

Peacock¹⁷ ise, organizasyonlarda iç denetim elemanlarının bulunmasını ancak, bazı özel proje ve anlaşmalarda iç denetimde dış kaynak kullanılmasının mümkün olduğunu belirterek bir ara yol tavsiye etmiştir.

1996'da Verschour e Farrell¹⁸, yaptıkları bir çalışma sonucunda, dış kaynak kullanımının denetimde elde edilen verilerin miktarını ve kalitesini azaltabileceğini belirtmişlerdir. Bu önemli sonuç, iç denetimde dış kaynak kullanımının yönetimler için bir risk unsuru taşıdığını göstermektedir.

İç denetim hizmetlerinin dışarıdan satın alınması kararı, birçok araştırmacının ilgisini çekmiş ve bu konuda ortaya çıkan sorulara cevap aramışlardır. Bu çalışmalardan bazıları, iç denetim hizmetlerinin dışarıdan satın alınması durumunda denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığını ne yönde etkileyeceğini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Örneğin, Swanger¹⁹; iç denetim hizmetlerinin bağımsız denetim firmalarından sağlanması durumunda denetçinin bağımsızlığı üzerinde ne gibi etkisi olacağı üzerinde durmuştur. Bu çalışmada dış kaynaklardan satın alma ve almama karşılaştırılmış ve dış denetim firmalarının vermiş olduğu iç ve dış denetim hizmetlerinin bu firmaların bağımsızlığını olumsuz bir şekilde etkilemekte olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ahlawat ve Lowe²⁰; iç denetimin dış kaynaklardan satın alınması ve içeriden sağlanması durumlarında denetçinin tarafsızlığının etkilenip etkilenmediği üzerinde durmuş ve iç denetim hizmetlerinin dış kaynaklardan sağlanması durumunda denetçinin tarafsızlığının daha fazla olacağı sonucuna varmıştır.

Yapılan çalışmaların bir kısmında iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması durumunda maliyetlerde ne gibi değişimler olacağını belirlemek amacı güdülmüştür. Widener ve Selto²¹; iç denetimi işletme yönetiminin kontrol sistemi kapsamında ele almışlar ve çalışmanın sonucunda iç denetimin dışarıdan satın alınması kararının maliyet tasarruf işlemleriyle ilişkilendirilerek verilmesi gerektiğini savunmuşlardır. Speklé, Van Elten ve Kruis²²; Widener ve Selto' nun yapmış olduğu 1999 yılındaki çalışmanın devamını daha kapsamlı bir şekilde yapmışlardır. Bu çalışmada da iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan satın alınması kararında maliyet tasarruf işlemlerinin göz önünde bulundurulması gerektiğinin vazgeçilmez bir unsur olduğu sonucuna varılmıştır.

¹⁷ S. PELFREY ve E. PEACOCK, "A Current Status Report on Outsourcing", **Internal Auditing**, Fall, pp.26-32, 1995.

¹⁸ C. VERSCHOOR ve T. FARRELL, "Questions Directors Should Ask Before Outsourcing the Internal Audit Function", **Direktor's Monthly**, December, pp.5-7, 1996.

¹⁹ Susan L. SWANGER, "The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence, Financial Statement Reliability and Investment Desirability", Thesis, **University of South Carolina**, 1998.

²⁰ Sunita S. AHLAWAT ve D. Jordan LOWE, "An Examination of Internal Auditor Objectivity: In House Versus Outsourcing", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.23, No.2, September – 2004, pp.147 – 158.

²¹ Sally K. WIDENER ve Frank H. SELTO, "Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?", **Journal of Management Accounting Research**, 11, 1999, pp.45.

²² Ronald F. SPEKLÉ, Hilco J. Van ELTEN ve Anne-Marie KRUIS, "Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study", **Management Accounting Research**, 18, 2007, pp.102 – 124.

Rittenberg ve Covalleski²³; İngiltere’ de kamu kurumlarında iç denetimin dışarıdan satın alınması sonucunda ortaya çıkabilecek muhtemel yararları ve maliyetleri kapsayan piyasa araştırmasına dayalı bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada iç denetimin artık müşteriye yönelik verilen bir hizmet haline geldiği ve bu kapsamda firmaların iç denetim açısından ihtiyaçlarını daha iyi belirler hale gelmiş oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Selim ve Yiannakas²⁴; yaptıkları çalışmada İngiltere’ de kamu ve özel sektörde iç denetimin dışarıdan satın alınması uygulamalarının ne düzeyde olduğunu tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmanın sonucunda işletmelerin genel olarak iç denetim hizmetlerini dışarıdan sağlamada temizlik, güvenlik ve bilgi teknolojisi hizmetlerini dışarıdan sağlamaya göre daha tereddütlü oldukları vurgulanmıştır. Ayrıca çalışmanın diğer bir sonucu olarak da iç denetim hizmetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasını etkileyen en önemli faktörün nitelikli iç denetçilerle çalışma imkânı sağlanması olarak belirtilmiştir.

Yabancı literatürde yapılan bir başka çalışma da hileler üzerinedir. James²⁵; iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması durumunda mali tablolardaki hilelerin önlenip önlenemediğini belirlemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada, dış kaynaklardan yararlanmanın mali tablolardaki hilelerin önlenmesi açısından yararlı olduğu sonucuna varılmıştır. Williams²⁶; iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanmasının artması sonucu işletmelerde iç denetçilerin iş güvenine yönelik bir çalışma yapmıştır. Çalışmanın sonucunda, yüksek iş güveni ile mesleki ve organizasyonel sorumlulukların yerine getirilmesi arasında negatif bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Yerli literatür incelendiğinde iç denetimde dış kaynak kullanımını konusunda yapılmış çok az çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar genel olarak teorik kapsamlı olarak ele alınmışlardır. Türkiye’de bu konuda yapılmış ilk çalışma Selimoğlu’ nun²⁷ 2001 yılında yaptığı çalışmadır. Bu çalışma teorik kapsamlı olup, çalışmanın içeriğinde iç denetimde dış kaynak kullanımının tanıtılması amaçlanmıştır. Bu konudaki bir diğer çalışma da, Akgül’ün²⁸ 2003 yılında yaptığı çalışmadır. Bu çalışmada, bir yönetim tekniği olan dış kaynak kullanımından (outsourcing) iç denetim faaliyetlerinde de yararlanılabileceği açıklanmıştır. Türkiye’de iç denetimde

²³ Larry E. RITTENBERG ve Mark COVALESKI, “Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government Experience with Market Testing”, **International Journal of Auditing**, 3, 1999, pp.225 – 235.

²⁴ Georges SELİM ve Aristodemos YIANNAKAS, “Outsourcing The Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors”, **International Journal of Auditing**, 4, 2000, pp.213 – 226.

²⁵ Kevin Lamont JAMES, “The Effects of Internal Audit Outsourcing on Financial Statement Users’ Confidence In Their Protection From Fraudulent Financial Reporting”, Thesis, **The University of Tennessee**, August – 2000.

²⁶ Satina V. WILLIAMS, “An Empirical Investigation of Turnover Intentions of Internal Auditors”, Thesis, **Virginia Commonwealth University**, Richmond, VA, May – 2003.

²⁷ Seval Kardeş SELİMOĞLU, “İç Denetim Faaliyetlerinin Dışardan Sağlanması (Outsourcing) ve Bağımsızlık Olgusu”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.3, Sayı.1, Mart – 2001, ss.47 – 54.

²⁸ Başak Ataman AKGÜL, “İç Denetim ve Outsourcing”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:17, Ocak – 2003, ss.45 – 47.

dış kaynak kullanımı konusunda yapılmış uygulamalı bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE HİPOTEZLER

Bu çalışmada kullanılan veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Birinci bölümde belirtilen çalışmanın amacını gerçekleştirebilmek için anket formunda toplam 7 grup soru sorulmuştur. Anketteki iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen faktörlere yönelik değişkenlerin belirlenmesinde Selim ve Yiannakas²⁹ ile Rittenberg ve Covalleski³⁰ tarafından yapılan çalışmalardan yararlanılmıştır.

Demografik özelliklerle ilgili sorular açık uçlu, diğer sorular kapalı uçlu olarak hazırlanmıştır. Örnek kütle özelliklerini ortaya koyan dört soru nominal ölçektir. İç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik olan sorular ise, likert tipi beşli ölçekle (**1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum**) hazırlanmıştır.

Anket formları, 7 farklı bölgeden tesadüfen seçilen toplam 24 şehirde Anonim Şirketlerde, ortak ve profesyonel yöneticiler üzerinde uygulanmıştır. Anketlerin uygulanması 2008 yılının Ocak, Şubat, Mart aylarında gerçekleştirilmiştir. Söz konusu bu veri toplama sürecinde 995 ortak ve yönetici ile görüşülmüştür. Görüşülen bu ortak ve yöneticilerden 710 tanesinin anketteki soruların tamamını cevapladıkları görülmüştür. Kalan anketlerin yeterli dikkat ve özen gösterilmeden doldurulduğu belirlenerek analize dâhil edilmemişlerdir.

Araştırma ölçeğinin geçerli ve güvenilir olup olmadığının belirlenmesinde Cronchbach Alpha testinden yararlanılmıştır. Cronchbach Alpha verilerin iç tutarlılık ölçütü olarak, bir güvenilirlik analizi olarak gösterilse de, araştırmanın yapısal geçerliliği ile de ilgilidir. Bundan dolayı, çalışmada iç tutarlılığın yapısal geçerlilik ölçütü olarak kabul edilmiştir. İç tutarlılığı ölçmek amacıyla Cronchbach Alpha testi kullanılmıştır. Tüm soruların Alpha değeri 0,885 çıkmıştır. Bu değer Cronchbach Alpha testi için gerekli olan minimum değer olan 0,65’den yüksektir. Ayrıca, anket formunda yer alan tüm soruların birbirleriyle olan Alpha değerleri de 0,65’den büyük bulunmuştur. Böylece, araştırma ölçeğinin güvenilir ve geçerli olduğu sonucuna varılmıştır. Veri analizinden elde edilen bulgular araştırmanın sonuçları bölümünde sunulmuştur.

Çalışmada iç denetimde dış kaynak kullanımı kararında etkili olan faktörler tespit edilmekte ve bu faktörler açısından ortak ve yöneticilerin genel özelliklerinin anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği ortaya konmaktadır. Bu çerçevede belirlenmiş olan, çalışmanın amacı doğrultusunda geliştirilen dört hipotez aşağıda sunulmuştur:

²⁹ Georges SELIM ve Aristodemos YIANNAKAS, a.g.m.

³⁰ Larry E. RITTENBERG ve Mark COVALESKI, a.g.m.

Hipotez 1: Ortak ve yöneticilerin, işletmedeki konumları açısından, iç denetimde dış kaynak kullanımı kararını etkileyen faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 2: Ortak ve yöneticilerin, eğitim düzeyleri açısından, iç denetimde dış kaynak kullanımı kararını etkileyen faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 3: Ortak ve yöneticilerin, cinsiyetleri açısından, iç denetimde dış kaynak kullanımı kararını etkileyen faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 4: İç denetimde dış kaynak kullanımını düşünen yöneticiler ve ortaklar ile düşünmeyen yönetici ve ortaklar arasında dış kaynak kullanım kararını etkileyen faktörlere katılım açısından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Anket formundan elde edilen verilerle, SPSS programında ilk önce araştırma kapsamındaki şirketlerin genel özellikleri belirlenmiştir. Tablo 1 bu sonuçları göstermektedir. Veri analizinin ikinci adımında, iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen faktörlerde yer alan unsurların katılım yüzdesi, bu katılım yüzdesine göre sıralaması ve faktörlerin tanımlayıcı istatistikleri hesaplanmıştır. Tablo 2 ve 3'de bu sonuçlar gösterilmiştir. Veri analizinin üçüncü safhasında ise, ortak ve yöneticilerin konumları, eğitim düzeyleri ve cinsiyetlerine göre, iç denetimde dış kaynak kullanımı ile ilgili düşüncelerindeki farklılık istatistiksel olarak incelenmiştir. Bu incelemede, bağımsız örneklem t testi istatistik yöntemi kullanılmıştır. Tablo 4-5-6'da t testinin sonuçları sunulmuştur.

5. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırmanın sonuçları; örnek kütleinin genel özellikleri, ortak ve yöneticiler açısından iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen faktörlerin neler olduğu ve bu faktörlerin genel özellikler açısından farklılık gösterip göstermediği ayrı başlıklar altında aşağıda verilmiştir.

5.1. Örneklemin Genel Özellikleri

Tablo 1'de örnek kütleiyi oluşturan 710 ortak ve yöneticinin genel özellikleri yer almaktadır. Örnek kütlede yer alan şirket ortak ve yöneticilerin ilk üç sırasında Karadeniz, Marmara ve İç Anadolu Bölgeleri yer almaktadır. Diğer 4 bölgenin örneklem içindeki payı toplam %21,1'dir. Örnek kütleinin %88,2'si bay geriye kalan %11,8'si ise bayanlardan oluşmaktadır. Aynı kütleinin %19,4'ü 29 yaş altında, %42,1'i 30-39 yaş arasında, %24,4'ü 40-49 yaş arasında, %14,1'si 50 yaşın üzerindedir. Örnek kütleinin %87,3'ü şirket yöneticisi, %12,7'si ise şirket ortağıdır. Yine aynı örnek kütleinin %54,4'ü yüksek okul ve altı eğitim düzeyine sahip iken, %45,6'sı fakülte ve üstü eğitim düzeyine sahiptir. Burada meslek yüksek okullarını liselerle aynı gruba konulmasının sebebi, bu okullardaki eğitim seviyesinin düşüklüğüdür.

Tablo 1: Genel Özellikler (n=710)

Gruplar	%	Gruplar	%
Cinsiyet		Bölgeler	
Bay	88,2	Karadeniz Bölgesi	36,1
Bayan	11,8	Marmara Bölgesi	23,8
		İç Anadolu Bölgesi	19,0
Yaş		Ege Bölgesi	6,5
29 Yaş ve altı	19,4	Doğu Anadolu Bölgesi	4,2
30-39 Yaş arası	42,1	Güney Doğu Anadolu Bölgesi	7,0
40-49 Yaş arası	24,4	Akdeniz Bölgesi	3,4
50 Yaş ve Üstü	14,1		
İşyerindeki Konumu		Eğitim Düzeyi	
Şirket Yöneticisi	87,3	Yüksekokul ve altı	54,4
Şirket Ortağı	12,7	Fakülte ve üstü	45,6

5.2. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı İle İlgili Düşünceler

Araştırma sonucunda oluşturulan Tablo 2 analiz edildiğinde, örnek kütlenin %87,6'sının iç denetimin işletmenin temel bir fonksiyonu olduğunu düşündükleri belirlenmiştir. Buradan, anonim şirketlerdeki tüm ortak ve profesyonel yöneticilerin iç denetimin önemini kavramış oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 2 incelendiğinde, ankete katılan tüm anonim şirketlerde iç denetim biriminin bulunduğu, ancak iç denetim faaliyetlerinin fiilen yerine getirilip getirilmediği konusunda katılımcıların farklı düşüncelere sahip oldukları belirlenmiştir. Buna göre, ankete katılan anonim şirket ortak ve yöneticilerinin %48,9'u şirketlerin iç denetim faaliyetlerini kendi içlerinde kurulmuş olan iç denetim birimlerince yürütüldüğünü düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların %21,9'u ise anonim şirketlerde iç denetim biriminin yaptığı faaliyetler yanında kısmi dış kaynak kullanımı yoluna başvurduklarını düşündükleri belirlenmiştir. Tablo 2' incelendiğinde, ortaya çıkan bir başka sonuç ise, katılımcıların %29,2'sinin anonim şirketlerde iç denetim birimlerinin bulunduğu ancak etkin bir iç denetim faaliyetinin gerçekleşmediğini düşündükleri görülmektedir. Bu durumda, anonim şirketlerde iç denetim biriminin bulunduğunu ancak iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yapılmadığını söylemek mümkündür.

Tablo 2 incelendiğinde ortaya çıkan bir başka sonuç ise katılımcıların dış kaynak kullanımı konusunda ne düşündükleridir. Tablo 2'ye göre, katılımcıların %52,7'sinin gelecekte iç denetimde dış kaynak kullanımına geçmeyi düşünebileceklerini ifade ettikleri tespit edilmiştir. Bu durum, anonim şirketlerde iç denetimde dış kaynak kullanımı fikrinin oluşmaya başladığını göstermektedir. Katılımcıların %47'3'lük kısmı ise, gelecekte dış kaynak kullanımına başvurmayacağını ifade etmektedirler. Bu oran, iç denetim biriminin yaptığı iç denetim faaliyetlerinin yeterli olduğunu düşünen katılımcılarla hemen hemen aynı oranda gözükmektedir. Bunun anlamı, iç denetim biriminin etkin çalıştığını düşünen katılımcıların, dış

kaynak kullanımına ihtiyaç olmadığını düşündükleridir. Bir başka deyişle, iç denetim biriminin yaptığı çalışmaları yeterli bulan katılımcıların, iç denetimde dış kaynak kullanımına başvurmanın gereksiz olduğunu düşündüklerini söylemek mümkündür.

Tablo 2: İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı İle İlgili Düşünceler

Sorular	%
İç Denetim İşletmenin Temel Fonksiyonu mudur?	
Evet	87,6
Hayır	12,4
İç Denetim Birimi Haricinde İç Denetim Hizmetleri İçin Fiilen Hangi Yolu Kullanıyorsunuz?	
Sadece iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır	48,9
İç denetim hizmetlerine kısmen dışarıdan (eş kaynak kullanımı-cosourcing) destek sağlıyoruz.	21,9
İç denetim faaliyetlerini fiilen yapamıyoruz,	29,2
İç Denetim Hizmetlerini Tamamen Dışarıdan Satın Almayı Düşünür müsünüz?	
Evet	52,7
Hayır	47,3

Rittenberg ve Covaleski³¹, yaptıkları çalışmada, iç denetimin işletmenin temel işlevi olup olmadığı sorucuna cevap aramış ve katılımcıların büyük çoğunluğunun iç denetimin temel fonksiyon olduğunu söyledikleri ortaya çıkmıştır. Aşağıdaki tablo 2’de, çalışmamıza katılan şirket ortak ve yöneticilerinin iç denetimin işletmenin temel fonksiyonu olduğunu düşünmekte oldukları görülmektedir. Bu sonuç, Rittenberg ve Covaleski³² tarafından yapılan çalışma bulunan sonucu desteklemektedir. Aynı soru, Selim ve Yiannakas³³ tarafından da araştırılmış ve benzer sonuçlar çıkmıştır.

5.3. Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Analizde kullanılacak değişkenlerin ortalamaları Tablo 3’de verilmiştir. Bu tabloda, en yüksek ortalamaya sahip değişkenden en düşük ortalamaya sahip değişkene doğru bir sıralama yapılmıştır. Sıralanan bu değişkenler, şirket ortak ve profesyonel yöneticiler tarafından iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkilediği düşünülen etkenlerdir.

³¹ Larry E. RITTENBERG ve Mark COVALESKI, a.g.m.

³² Larry E. RITTENBERG ve Mark COVALESKI, a.g.m.

³³ Georges SELIM ve Aristodemos YIANNAKAS, a.g.m.

Tablo 3: Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler ve Sıralaması	Ortalama	St.Sapma
1. İç denetim biriminde çalışanların kalifiye olmaması	3,9195	1,04370
2. İç denetimin öneminin algılanmamış olması	3,9091	1,04216
3. İç denetimde çalışanların işine yeterince önem vermemesi	3,8571	1,09735
4. İç denetim biriminin yüksek maliyeti	3,8459	1,09310
5. İç denetim birimindeki çalışan elemanların yüksek maaşları	3,7029	1,02222
6. İç denetimin zayıf bilgi sistemi nedeniyle çalışmaması	3,6583	1,12349
7. İşletmenin esas faaliyetlerine odaklanma isteği	3,6066	1,12789
8. İç denetimin bağımsızlığını sağlamanın zorluğu	3,5896	1,10707
9. İç denetimin zayıf iç kontrol sebebi ile işlememesi	3,5533	1,10266
10. İç denetim biriminde çalışan elemanların yüksek harcamaları	3,5369	1,12055
11. Diğer birimlere oranla düşük performans	3,5228	1,16258
12. İç denetimin yönetilmesinin zorluğu	3,4817	1,08560
13. İç denetim birimindeki elemanların sayıca yetersizliği	3,4183	1,12343
14. İç denetim biriminin faydasının düşük olması	3,4107	1,28730
15. İşletmenin iç denetim faaliyetlerini zaman alıcı görmesi	3,3956	1,17020

Tablo 3'deki değişkenler, beşli ölçek ile düzenlendiğinden, 3 üzerindeki ortalama cevaplayıcıların değişkenlere katıldıkları anlamına gelmektedir. Ancak, cevaplayıcıların "iç denetimde çalışanların kalifiye olmaması" ve "iç denetimin öneminin algılanmamış olması" değişkenlerine en yüksek ortalama ile katıldıkları anlaşılmaktadır. Yine, "yüksek maliyet", "iç denetimde çalışanların yüksek maaşları" gibi etkenler de yüksek katılıma sahiptirler. En düşük katılım düzeyine sahip olan değişken ise "iç denetim faaliyetlerini zaman alıcı olarak görülmesi" faktörü olarak tespit edilmiştir. Buna göre, cevaplayıcıların, iç denetim faaliyetlerinin zaman alıcı olarak görülmesi, faydasının düşük olması, elemanların sayıca yetersizliği, yönetilmesinin zorluğu gibi düşüncelere diğer yargılar kadar katılmadıkları görülmektedir.

5.4. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Kararını Etkileyen Faktörler

Analizde kullanılan değişken sayısının fazlalığı ve aralarındaki muhtemel yüksek derecedeki çoklu doğrusal bağlantı hesaplama sonucunda elde edilen bulguların doğruluğunu ve yorumlamasını güçleştirmektedir. Bu tür durumlarda toplam değişkenlerin içerdiği bilgiyi maksimum düzeyde açıklayabilecek daha az sayıda boyuta indirgemek uygun bir yöntemdir. Bu

doğrultuda çalışmadaki değişkenlere faktör analizi uygulanarak bazı ana bileşenler elde edilmiştir. Çalışmada Ana Bileşenler Faktör Analizi kullanılmıştır. Faktör analizi ile diğer istatistiksel yöntemlerde değişken olarak kullanılmak üzere elde edilen faktörlerin skor değerleri hesaplanmakta³⁴ ve bu değerler başka analizlerde kullanılmaktadır.³⁵

İç denetimde dış kaynak kullanımı kararına etki eden yukarıdaki değişkenlerin, faktör analizi ile boyutlarının indirgenmesi yoluna gidilmiştir. Faktör analizlerinin başarılı sonuç verebilmesi için, değişkenler arasındaki ilişkilerin yüksek olması gerekir. Bu sebeple, örnek kütle değişkenleri arasındaki ilişkilerin faktör analizi için uygunluğunun belirlenmesinde KMO (Kaiser Meyer Olkin) ve Bartlett's testinden yararlanılmıştır. Faktör sayısının tespitinde öz değerleri 1'in üzerinde olan faktörler seçilmiştir. Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için varimax döndürme tekniği kullanılmıştır³⁶. Faktör analizi sonuçları aşağıda Tablo 4' de gösterilmiştir.

Faktör analizine tabi tutulacak değişkenlerin normal dağılıma uygunluğuna bakmak amacıyla verilerin çarpıklık ve basıklık değerleri gözden geçirilmiş ve değerlerin yaklaşık olarak +1 ve -1 arasında değiştiği gözlenmiştir. Bu sonuçların normal dağılımdan sapmayı gerektirmediğine karar verilmiştir. Faktör analizinde faktör yükleri 0,500 ve daha büyük olan değerler dikkate alınmıştır.

Faktör analizi sonuçlarına göre, öz değeri 1,0'ın üzerinde olan dört faktör belirlenmiştir (F1, F2, F3 ve F4). Bu dört faktör toplam varyansın %65,7'sini açıklamaktadır. Tüm modelin KMO yeterlilik ölçüsü, 0,876'dır. Bu ölçü, değişkenlerin kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüklerini karşılaştırmak için kullanılan bir endekstir³⁷. KMO ölçüsünün 0,50'den küçük olması değişkenlerin faktör analizine uygun olmadığını göstergesidir³⁸. Bu çalışmadaki değişkenlere ait 0,876 KMO değeri, değişkenler arasındaki kısmi korelasyon katsayısı faktör analizi için yeterlidir. Bartlett's istatistik değerine göre model anlamlıdır ($X^2 = 3388,928$, sd:105, p:0,000). Ayrıca, tüm değişkenlerin güvenilirlik analizi için alfa katsayısı da 0,885 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri dikkate alındığında, F1 "Kalifiye Eleman Yetersizliği", F2 "Zayıf İç Kontrol Sistemi", F3 "Yüksek Maliyet" ve F4 "Zaman Alıcı Olması" durumlarını temsil etmektedir. Faktörlerde yer alan değişkenlerin güvenilirlik katsayıları ise, sırasıyla 0,780, 0,835, 0,819 ve 0,659'dur. Aşağıda bu faktörler tanımlanmıştır.

³⁴ C. Jr. Mc DANIEL ve R. GATES, "Contemporary Marketing Research", Third Edition, San Farnisco.1996.

³⁵ F. K. WANG ve T.C.T. DU, "Using Principal Component Analysis in Proses Performance for Multivariate Data", *Omega* (28), 185-194.

³⁶ B. FLURLY, "A First Course in Multivariate Statistics", Spring Texts in Statistics, 1997.

³⁷ Mirja. J. NORUSIS, "SPSS for Windows Professional Statistics-Release 6.0", SPSS Ins., Chicago, USA.

³⁸ H.F. KAISER, "An Index of Factorial Simplicity", *Psychometrica*, 39, 1974.

Tablo 4: Faktör Analiz Sonuçları

Değişkenler	F1	F2	F3	F4
İç denetim biriminin yüksek maliyeti			0,838	
İç denetim birimindeki çalışan elemanların yüksek maaşları			0,885	
İç denetim biriminde çalışan elemanların yüksek harcamaları			0,748	
İç denetim biriminin faydasının düşük olması	0,519			
İç denetim birimindeki elemanların sayıca yetersizliği	0,663			
İç denetim biriminde çalışanların kalifiye olmaması	0,753			
İç denetimde çalışanların işine yeterince önem vermemesi	0,811			
İç denetimin öneminin algılanmamış olması	0,615			
İşletmenin esas faaliyetlerine odaklanma isteği				0,761
İşletmenin iç denetim faaliyetlerini zaman alıcı görmesi				0,729
İç denetimin bağımsızlığının sağlanmasının zorluğu				0,539
İç denetimin yönetilmesinin zorluğu		0,675		
İç denetimin zayıf iç kontrol sebebi ile işlememesi		0,773		
İç denetimin zayıf bilgi sistemi nedeniyle çalışmaması		0,758		
Diğer birimlere oranla düşük performans		0,648		
Faktördeki Değişken Sayısı	5	4	3	3
Öz Değer	5,813	1,769	1,205	1,071
Açıklanan Varyans (%)	38,752	11,797	8,032	7,141
Kümülatif Varyans (%)	38,752	50,549	58,581	65,722
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,876			
Bartlett's Testi	$X^2 = 3388,928$, sd:105, p:0,000			
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alphası	0,885			
Faktörün Cronbach Alphası	0,780	0,835	0,819	0,659

F1:Kalifiye Eleman Yetersizliği: Bu faktör, şirketlerin iç denetim birimlerindeki elemanların yeterli eğitime sahip olmamaları, yeterli sayıda eleman bulunmaması, mevcut elemanların iç denetime yeterli önemi vermemelerini ve iç denetimin önemini kavramadıklarını anlatmaktadır.

F2:Zayıf İç Kontrol Sistemi: Bu faktör, şirketteki iç denetim faaliyetlerinin, zayıf bilgi sistemi ve iç kontrol sistemi sebebiyle etkin bir şekilde yapılamamasını ifade eder.

F3:Yüksek Maliyetler: Bu faktör, şirketteki iç denetim biriminin yüksek harcamalara sebep olduğunu, bu birimin görevini layıkıyla yapması durumunda şirketin yüksek maliyetlere katlanmak zorunda kalacağını anlatmaktadır.

F4:Zaman Alıcı Olması: Bu faktör, iç denetim faaliyetlerinin zaman alıcı olduğu, denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinin

oldukça uzun süreli bir iş olduğunu, bu faaliyetlere ayıracak o kadar uzun zaman olmadığını, işletme yönetiminin iç denetimden ziyade esas faaliyetlerine odaklanma isteğini ifade eder.

Çalışmamızda, iç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden değişkenler, dört faktör altında toplanmıştır. Bu çalışmamıza benzer bir başka yabancı çalışma Rittenberg ve Covaleski³⁹ tarafından yapılan bir çalışmadır. Bu çalışmada, iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen temel faktörleri belirlemeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda, maliyet azaltımının dış kaynak kullanım kararını vermede en önemli etken olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, bu faktörün yanında, “yüksek kalitede hizmet alma beklentisi” ve “iç denetçilerin özel hünelerinden faydalanma imkanı” da diğer faktörler olarak tespit edilmiştir. Görüldüğü üzere, Rittenberg ve Covaleski yaptıkları çalışmada, maliyet ve hizmet kalitesinin önemli faktör olarak bulmuşlardır. Bu faktörler, mevcut çalışmamızda ortaya çıkan faktörler içinde de en önemliler arasında gözükmemektedir. Bu açıdan sonuçların birbirini desteklediği söylenebilir.

5.5. Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi

Aşağıda, cevaplayıcıların şirketteki konumu, eğitim düzeyi, cinsiyeti, iç denetimde dış kaynak kullanımını düşünüp düşünmemesi yönünden iç denetimde dış kaynak kullanım kararına katılım düzeylerinin istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar taşıyıp taşımadığı analiz edilmiştir. Bu analiz, bağımsız örneklem t testi yöntemi ile gerçekleştirilmiştir.

Şirketteki Konum: Tablo 5'e göre, şirketteki profesyonel yöneticiler ile şirket ortakları arasında dışarıdan iç denetim hizmetlerinin satın alınmasında yüksek maliyet faktörü açısından istatistikî olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Bu farklılık, şirket ortaklarının profesyonel yöneticilere göre iç denetim birimi yerine dışarıdan hizmet satın alınmasının daha az maliyetli olacağını düşünmelerinden kaynaklanmaktadır. Buradan, şirket ortaklarının iç denetim hizmetlerinin maliyetine odaklandıklarını söylemek mümkündür. Tablo 3'deki tanımlayıcı istatistikî bilgilerde bu söylemi desteklemektedir. Rodriguez ve Robaina⁴⁰ hotel sektöründe dış kaynak kullanımına yönelik yapmış oldukları çalışmada hotel yöneticilerinin dış kaynak kullanımında maliyet azaltımını dördüncü en önemli avantaj olarak görmüşlerdir. Yani, yöneticiler dış kaynak kullanımında maliyet avantajına çok fazla odaklanmamaktadırlar. Bu sonuç, Tablo 3 ve Tablo 5'de ortaya çıkan durumu destekler niteliktedir. Yani maliyet faktörüne yöneticilerin daha az önem verdikleri söylenebilir. Tablo 5 incelendiğinde, maliyet unsuru dışında kalan diğer faktörler açısından ortaklar ile yöneticiler arasında önemli bir farklılık olmadığı görülmektedir. Yani, kalifiye eleman yetersizliği, zayıf iç kontrol sistemi ve zaman alıcı olması faktörlerinin dış

³⁹ Larry E. RITTENBERG ve Mark COVALESKI, a.g.m.

⁴⁰ Tomás F. Espino RODRÍGUEZ ve Víctor Jardón ROBAINA, “The Management Perception of the Strategic Outsourcing of Services: An Empirical Examination in the Hotel Sector”, **The Service Industries Journal**, Vol.25, No.5, July 2005, pp.689–708.

kaynak kullanım kararını etkilediği görüşüne hem yöneticiler hem de ortaklar aynı düzeyde katılmaktadırlar.

Tablo 5: Konum Açısından Faktörlerin t-testi Analiz Sonuçları

Faktör	Konum	Ortalama	St.Sapma	t	Hipotez 1
F1:Kalifiye Eleman Yetersizliği	Profesyonel	-0,027	1,029	-0,062	Red
	Ortak	-0,018	,930		
F2:Zayıf İç Kontrol Sistemi	Profesyonel	0,037	,997	0,500	Red
	Ortak	-0,032	,925		
F3: Yüksek Maliyet	Profesyonel	-0,030	1,014	-1,829*	Kabul
	Ortak	0,201	1,035		
F4: Zaman Alıcı Olması	Profesyonel	-0,015	1,038	-0,096	Red
	Ortak	-0,001	,879		

* : 0,10 anlamlılık düzeyinde

Eğitim Düzeyi: Tablo 6'ye göre, eğitim düzeyleri arasında, kalifiye eleman yetersizliği ve yüksek maliyet faktörleri açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur. Buna göre, kalifiye eleman yetersizliği faktörlerinin iç denetimde dış kaynak kullanım kararına etki edeceği düşüncesine lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip olan cevaplayıcılar, yüksekökol ve altı eğitim düzeyine sahip olanlara göre daha az katılmaktadırlar. Bunun sebebi, fakülte ve üstü eğitim düzeyine sahip olanların, kalifiye eleman olması durumunda iç denetim biriminde kaliteli sonuçlar alınabileceğini, dış kaynak kullanımına gerek olmadığını düşünmeleri olabilir. Ayrıca, yüksek maliyet faktörü açısından sonuçlar yorumlandığında, lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip olanların, yüksek maliyetin dış kaynak tercihinde önemli bir faktör olduğu düşüncesine, yüksekökol ve altı eğitim düzeyine sahip olanlara göre daha az katıldıkları tespit edilmiştir. Bunun nedeni, fakülte ve üstü eğitim düzeyine sahip olan ortak ve yöneticilerin, iç denetimde dış kaynak kullanımı gerçekleşse dahi maliyetlerde bir azalma olmayacağını düşünmeleri olabilir. Zayıf iç kontrol sistemi ve zaman alıcı olması faktörlerinin iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyeceği düşüncesine ise lisans ve üstü eğitime sahip olanlar ile yüksekökol ve altı eğitim düzeyine sahip olanlar aynı düzeyde katıldıkları görülmektedir.

Eğitim alanında bu konuda yapılmış bir çalışma bulunamamıştır. Bu nedenle, bu sonuçların bundan sonra yapılacak çalışmalara öncülük etmesi muhtemeldir.

Tablo 6: Eğitim Açısından Faktörlerin t-Testi Analiz Sonuçları

Faktör	Eğitim	Ortalama	St.Sapma	t	Hipotez 2
F1:Kalifiye Eleman Yetersizliği	Lise ve altı	,100	,929	2,461*	Kabul
	Lisans ve üstü	-,113	1,064		
F2:Zayıf İç Kontrol Sistemi	Lise ve altı	,021	,994	0,514	Red
	Lisans ve üstü	-,023	1,007		
F3: Yüksek Maliyet	Lise ve altı	,107	,943	2,640**	Kabul
	Lisans ve üstü	-,121	1,048		
F4: Zaman Alıcı Olması	Lise ve altı	,005	1,030	0,144	Red
	Lisans ve üstü	-,006	,966		

** : 0,05 anlamlılık düzeyinde, *** : 0,01 anlamlılık düzeyinde

Cinsiyet: Tablo 7'ye göre, cinsiyet açısından, yüksek maliyet faktöründe istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur. Bu sonuca göre, bayların bayanlara göre yüksek maliyet faktörünün iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen önemli bir faktör olduğu düşüncesine daha fazla katıldıkları söylenebilir. Bunun sebebi olarak, işletme ortak ya da sahiplerinin yaklaşık %96'sının erkeklerden oluşması ve erkeklerin harcama konusunda daha tutucu olması gösterilebilir. Diğer faktörlerin iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkilediği düşüncesine ise bay ile bayanların aynı derecede katıldıkları belirlenmiştir. Dış kaynak kullanımı konusunda cinsiyet unsuru üzerinde yapılmış herhangi bir yabancı ya da yerli çalışmaya ulaşılamamıştır.

Tablo 7: Cinsiyet Açısından Faktörlerin t-Testi Analiz Sonuçları

Faktör	Cinsiyet	Ortalama	St.Sapma	t	Hipotez 3
F1:Kalifiye Eleman Yetersizliği	Bay	-,001	,997	0,060	Red
	Bayan	,007	1,032		
F2:Zayıf İç Kontrol Sistemi	Bay	-,001	,990	0,037	Red
	Bayan	,004	1,085		
F3: Yüksek Maliyet	Bay	,030	1,002	2,036**	Kabul
	Bayan	-,256	,950		
F4: Zaman Alıcı Olması	Bay	,012	,985	0,859	Red
	Bayan	-,108	1,115		

** : 0,05 anlamlılık düzeyinde

İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Düşüncesi: Tablo 8'e göre, gelecekte iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımını düşünenler ile düşünmeyenler arasında kalifiye eleman yetersizliği, zayıf iç kontrol sistemi

ve yüksek maliyet faktörleri açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur.

Tablo 8: Dış kaynak kullanım kararı açısından t-Testi Analiz Sonuçları

Faktör	İç denetimde dış kaynak kullanım düşüncesi	Ort.	St.Sapma	t	Hipotez 4
F1:Kalifiye Eleman Yetersizliği	Evet	,130	,930	2,786***	Kabul
	Hayır	-,123	1,061		
F2:Zayıf İç Kontrol Sistemi	Evet	,047	,916	1,769*	Kabul
	Hayır	-,113	1,083		
F3: Yüksek Maliyet	Evet	,046	,923	2,763***	Kabul
	Hayır	-,058	1,115		
F4: Zaman Alıcı Olması	Evet	,097	,980	1,125	Red
	Hayır	-,152	,984		

* : 0,10 anlamlılık düzeyinde ; *** : 0,01 anlamlılık düzeyinde

Buna göre, iç denetimde dış kaynak kullanmayı düşünenler, düşünmeyenlere göre, kalifiye eleman yetersizliği, zayıf iç kontrol sistemi ve yüksek maliyet faktörlerinin dış kaynak kullanım tercihini etkilediği düşüncesine, daha fazla katıldıkları görülmektedir. Yani dış kaynak kullanımına olumlu yaklaşanlar, kalifiye eleman, iç kontrol sistemi ve maliyetin bu kararda önemli bir etken olduğunu düşünmektedirler. Bu sonuç beklentilere de uygundur.

6. SONUÇ

Yapılan analiz sonucunda, katılımcıların yaklaşık %90'lara varan çoğunluğunun iç denetim faaliyetlerinin önemli olduğunu ve işletmenin temel işlevlerinden biri olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Bu sonuç, yabancı ve yerli literatürde bir çok çalışma tarafından desteklenmektedir.

Katılımcıların hemen hemen %49'u anonim şirketlerde iç denetim faaliyetlerinin doğrudan iç denetim birimlerince etkin bir şekilde yapıldığına inandıkları görülmektedir. Katılımcıların yaklaşık %22'si ise anonim şirketlerde iç denetim biriminin yaptığı faaliyetler yanında, iç denetim hizmetleri için dışarıdan kısmi dış kaynak kullanımına gidildiğini belirtmişlerdir. Bu durum, şirket ortak ve yöneticilerinin iç denetimde dış kaynak kullanımı yöntemine yabancı olmadıkları sonucunu ortaya koymaktadır. Katılımcıların yaklaşık %29'u ise anonim şirketlerdeki iç denetim biriminin iç denetim faaliyetlerini fiilen yapmadığına inandıkları belirlenmiştir. Bu sonuç, anonim şirketlerde yapılması zorunlu iç denetim

faaliyetlerinin etkinliği ile tartışmalar yapılmasının haklı olduğu sonucunu ortaya çıkartmaktadır.

Ankete katılan anonim şirket ortak ve yöneticilerin yaklaşık %53'ü iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde dış kaynak kullanımına gitmeyi düşündüklerini ifade etmişlerdir. Katılımcıların yaklaşık %47'si ise dış kaynak kullanmayı düşünmediklerini belirtmişlerdir. Katılımcıların %47'sinin dış kaynak kullanmayı düşünmemesinin sebebinin, iç denetim biriminin gerçekleştirmiş olduğu iç denetim faaliyetlerinin yeterli olduğunu düşünmelerinden kaynaklandığı söylenebilir.

Yapılan bir başka analizde ise, işletmeleri iç denetimde dış kaynak kullanmaya yönelten etkenlere, tüm katılımcıların olumlu yaklaştıkları tespit edilmiştir. Çünkü, iç denetimde dış kaynak kullanımına yönelten etkenlerin hepsinin ortalaması 3'ün üzerindedir. Bunun anlamı, şirket ortak ve yöneticilerinin iç denetimde dış kaynak kullanımı kararını etkileyen unsurlara tamamıyla katıldıklarıdır.

Yapılan faktör analizinde, iç denetimde dış kaynak kullanım kararına etki edildiği düşünülen değişkenler, dört başlık altında toplanmıştır. Bunlar, "kalifiye eleman yetersizliği", "zayıf iç kontrol sistemi", "yüksek maliyet" ve "zaman alıcı olması" adı altında 4 faktördür. Bu dört faktörün, iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen önemli unsurlar oldukları sonucu ortaya çıkmıştır. Ancak, bu dört faktörün iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkilediği düşüncesine herkes katılmakla beraber, katılımcıların özellikleri açısından katılımcıların düşünceleri arasında farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir.

Buna göre katılımcıların işletmedeki konumları açısından, faktörler analiz edildiğinde, yüksek maliyet faktörünün iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkilediği düşüncesine şirket ortaklarının, şirket yöneticilerine göre daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir. Bunun sebebi olarak, şirket ortaklarının yüksek maliyet sebebi ile kar kaybından korkmaları, profesyonel yöneticilerin ise garanti ücretlerini aldıklarından yüksek maliyete şirket ortakları kadar önem vermedikleri düşünülebilir.

Katılımcıların eğitim düzeyleri açısından faktörler analiz edildiğinde, kalifiye eleman yetersizliği ve yüksek maliyet faktörlerinin iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen önemli unsurlar olduğu yönündeki düşünceye, yüksek okul ve altı eğitim düzeyine sahip katılımcılar, lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip katılımcılardan daha fazla katılmaktadırlar. Bunun sebebi olarak, lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların kalifiye eleman ve düşük maliyetin iç denetim faaliyetlerinin kalitesini her zaman artırmayacağı yönünde düşünceye sahip olmaları gösterilebilir.

Katılımcıların cinsiyeti açısından faktörler analiz edildiğinde ise, bay ve bayanların sadece yüksek maliyet faktörü açısından farklı düşündükleri ortaya çıkmıştır. Buna göre, bay katılımcılar, yüksek maliyet faktörünün iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen önemli

unsurlardan biri olduğu düşüncesine bayan katılımcılardan daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Katılımcıların düşünceleri açısından faktörler analiz edildiğinde, iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen, kalifiye eleman, zayıf iç kontrol sistemi ve yüksek maliyet faktörleri açısından, dış kaynak kullanmayı düşünenler ile düşünmeyenler arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmıştır. Buna göre, iç denetimde dış kaynak kullanmayı düşünenler, düşünmeyenlere göre, kalifiye eleman, zayıf iç kontrol sistemi ve yüksek maliyet faktörlerinin dış kaynak kullanım kararını etkileyen önemli unsurlardan oldukları düşüncesine daha fazla katılmaktadırlar. Bunun sebebi olarak, dış kaynak kullanmayı düşünenlerin, bu konuda genel yargılarını oluşturmuş olmaları gösterilebilir.

Önemli bir sonuç ise, iç denetim faaliyetlerinin zaman alıcı olması faktörü açısından, katılımcılar arasında bir farklılık çıkmamasıdır. Bunun sebebi, denetim faaliyetlerinin niteliği gereği, zaman alıcı olmasının normal karşılanması olabilir. Bundan ötürü, tüm katılımcıların zaman faktörüne aynı açıdan bakmaları, herhangi bir farklılığın çıkmamasına sebep olduğu düşünülebilir.

Son olarak, şirket ortak ve yöneticilerinin yaklaşık yarısının iç denetimde dış kaynak kullanmayı düşünmedikleri tespit edilmiştir. Bunun sebebi ortak ve yöneticilerin iç denetimde dış kaynak kullanımı ile ilgili bilgi sahibi olmaması olabilir. Bu nedenle, iç denetimde dış kaynak kullanımının avantajlarının şirket ortak ve yöneticilerine iyi bir şekilde anlatılması gerekir.

KAYNAKÇA

1. ACCIANI, N., “Outlaw Outsourcing”, **Internal Auditor**, February, pp.50-51, 1995.
2. AHLAWAT, Sunita S., D. Jordan LOWE, “An Examination of Internal Auditor Objectivity: In House Versus Outsourcing”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.23, No.2, September – 2004, pp.147 – 158.
3. AKGÜL, Başak Ataman, “İç Denetim ve Outsourcing”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:17, Ocak – 2003, ss.45 – 47.
4. BRYCE, David J., Michael USEEM, “The Impact of Corporate Outsourcing on Company Value”, **European Management Journal**, Vol. 16, No. 6, 1998, pp. 635–643.
5. DRUCKER, P., The Network Society, Wall Street Journal, March 29th, Section A, Column 3, pp.12.
6. FLURLY, B., “A First Course in Multivariate Statistics”, Spring Texts in Statistics, 1997.
7. GUOMING, Bao, “The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 12, Issue. 4/5, 1997, pp.243 – 246.

8. GÜRKAN, Nazmi Zarifi, İç Denetim, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara, 2005/2.
9. HOEWING, M., “The Outsource Option”, **Association Management**, February, pp.37-40,1992.
10. JAMES, Kevin Lamont, “The Effects of Internal Audit Outsourcing on Financial Statement Users’ Confidence In Their Protection From Fraudulent Financial Reporting”, Thesis, **The University of Tennessee**, August – 2000.
11. KAISER, H.F., “**An Index of Factorial Simplicity**”, *Psychometrica*, 39, 1974.
12. MARSHALL A. “How Well Does it Work?”, **Internal Auditing**, November, pp.20-21, 1994.
13. Mc DANIEL, C.Jr., ve R. GATES, “**Contemporary Marketing Research**”, Third Edition, San Farnisco.1996.
14. McCUNE, J., “This is in”, **Small Business Reports**, 1993, May, pp.30 – 40.
15. NORUSIS, Mirija. J., “**SPSS for Windows Professional Statistikes-Release 6.0**”, SPSS Ins., Chicago, USA.
16. ÖZDİL (KÖLE), Nurdan, “İç Denetim Sisteminin Genel Esasları ve Uygulamalı Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi**, Ankara, 1986.
17. PARAHALD C., G. HAMEL, “The Core Competence of the Corporation”, **Harvard Business Review**, May – June, 1990, pp.79 – 91.
18. PELFREY, S., E. PEACOCK, “A Current Status Report on Outsourcing”, **Internal Auditing**, Fall, pp.26-32, 1995.
19. QUINN, J., F. HILMER, “Strategic Outsourcing”, **The McKinsey Quarterly**, 1995, No: 1, pp.48 – 69.
20. RITTENBERG, Larry E., Mark COVALESKI, “Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government Experience with Market Testing”, **International Journal of Auditing**, 3, 1999, pp.225 – 235.
21. RODRÍGUEZ, Tomás F. Espino, Víctor Gardón ROBAINA, “The Management Perception of the Strategic Outsourcing of Services: An Empirical Examination in the Hotel Sector”, **The Service Industries Journal**, Vol.25, No.5, July 2005, pp.689–708.
22. SELIM, Georges, Aristodemos YIANNAKAS, “Outsourcing The Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors”, **International Journal of Auditing**, 4, 2000, pp.213 – 226.

23. SELİMOĞLU, Seval Kardeş, “İç Denetim Faaliyetlerinin Dışardan Sağlanması (Outsourcing) ve Bağımsızlık Olgusu”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.3, Sayı.1, Mart – 2001, ss.47 – 54.
24. SPEKLE, Ronald F., Hilco J., Van ELTEN, Anne-Marie KRUIS, “Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study”, **Management Accounting Research**, 18, 2007, pp.102 – 124.
25. SWANGER, Susan L., “The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts’ Perceptions of External Auditor Independence, Financial Statement Reliability and Investment Desirability”, Thesis, **University of South Carolina**, 1998.
26. VERSCHOOR, C. ve T. FARRELL, “Questions Directors Should Ask Before Outsourcing the Internal Audit Function”, **Director’s Monthly**, December, pp.5-7, 1996.
27. WANG, F. K. ve T.C.T, DU, “Using Principal Component Analysis in Proses Performance for Multivariate Data”, **Omega** (28), 185-194.
28. WILLIAMS, Satina V., “An Empirical Investigation of Turnover Intentions of Internal Auditors”, Thesis, **Virginia Commonwealth University**, Richmond, VA, May – 2003.
29. WIDENER, Sally K., Frank H., SELTO, “Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?”, **Journal of Management Accounting Research**, 11, 1999, pp.45.
30. WILLIS, M., “Outsourcing Benefits Administration: A Disciplined Process for Conducting a Thorough Cost – Benefit Analysis”, **Compensation & Benefits Management**, Winter, pp.45-53, 1996.