



# İÇ DENETÇİ İLE İÇ DENETİM RAPORLARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN EKONOMETRİK ANALİZİ

Müslüm PARLAK  
Sayıştay Başdenetçisi

**ÖZET:** İlk olarak özel sektörün kuruluşlarının işlevlerini etkin yürütmek ve geliştirmek üzere tesis edilmiş olan iç denetim mekanizması kamu kurumları tarafından da aynı amaçlar doğrultusunda uygulanmaya başlanılmıştır. Kamu kurumları söz konusu olduğunda değerlendirmeye toplum çıkarları ve kamu kaynaklarının kullanımı dahil olmaktadır.

İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim faaliyeti, uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını içermektedir.

İç denetçiler görev sonuçlarını raporlamalıdır. Raporlarda, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında, görevin hedeflerini ve kapsamını ve sonuçları, iç denetçinin görüş ve kanaatleri de bulunmalıdır.

İç denetim iç denetçiler tarafından yerine getirilmekte olduğundan ve bunun sonucunda denetim raporu hazırlandığından iç denetçi ile iç denetim raporları arasında kuvvetli bir bağlantının olması gerektiği söylenebilir. İç denetçi ile iç denetim raporları arasındaki ilişkiyi kurumlar itibarıyla veriler üzerinden genel olarak değerlendirmek mümkündür.

Bu çalışmamızda, genel değerlendirmeler haricinde mevcut verilerin ekonometrik olarak (regresyon) analiz edilerek elde edilen sonuçlara göre iç denetçi ile iç denetim raporları arasındaki ilişki değerlendirilecektir.

**ANAHTAR KELİMELEER:** İç denetim, iç denetçi, iç denetim raporu, regeresyon analizi, korelasyon.

## I. Giriş

İç denetim mekanizması özellikle özel kesimde olmak üzere kamu kesimlerinde kurumların faaliyetlerine ve gelişmelerine katkıda bulunma bakımından uzun süreden beri etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Ülkemizde de iç denetim özel sektörün önem verdiği ve uygulamakta olduğu bir denetim şeklidir.

Kamu kurumlarında iç denetimin uygulanması aşamasına 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile başlanılmış olup yasanın yürürlüğe girdiği 2006 yılından itibaren aşama aşama bu denetim sisteminin kurulup geliştirilmesi çalışmaları devam etmektedir.

Kamuda uygulanmaya yeni başlanılan iç denetim sisteminin çeşitli sorunlarla karşı karşıya olması doğaldır. Bu sorunların çözülmesi etkin ve verimli bir iç denetim sisteminin oluşturulması örgütün/kurumun durumu ve geleceği, paydaşların hakları ve toplumun menfaatleri bakımından hayati öneme sahiptir.

İç denetimin asli unsuru iç denetçiler ve en tabi ürünü de denetim raporlarıdır. Ülkemizde iç denetimin başlangıç aşaması da olsa bulunduğu noktanın değerlendirilmesinde en önemli göstergeler bu iki veri ve bunlar arasındaki ilişkidir. Bunlar arasındaki ilişki hakkında genel değerlendirmeler yapılabilir ve yapılmaktadır.

İç denetimle ilgili inceleme yapılması noktasında sayısal veriler olarak iç denetçi ve iç denetim raporları kullanılabilir. İç denetimi etkileyen diğer faktörlerin incelenmesinde sayısal veri bulunmadığından anket başta olmak üzere çeşitli yöntemlere başvurulmaktadır. İlgili bölümlerde bu şekilde yapılan değerli araştırmalardan kısaca bahsedilmiştir.

Bu çalışmanın amacı sayısal verilere dayanarak iç denetçi ile iç denetim raporları arasındaki ilişkiyi 2008 ve 2009 yılları verileri çerçevesinde ortaya koymaktır. İki değişken arasındaki ilişkinin ortaya konulmasında ilişkinin yönünü ve seviyesini gösteren korelasyon ve değişkenler arasındaki fonksiyonel bağlantıyı ortaya koyan doğrusal regresyon analizleri yapılmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle kısaca iç denetim, kamuda iç denetim, kamuda iç denetim açısından karşılaşılan

sorunlar ve iç denetimin raporlanması ile ilgili açıklamalara yer verilecektir. Bu kavramların açıklanması iç denetimin içerisinde bulunduğu yapının veya sistemin anlaşılması bakımından önemlidir. İçerisinde bulunulan yapı iç denetim faaliyetini ve dolayısıyla da iç denetim sonuçlarını etkilemektedir.

Daha sonra, iç denetçi ataması yapılan kamu kurumlarındaki iç denetçi sayıları ile bu kurumlarda hazırlan(ma)mış iç denetim rapor sayıları arasındaki ilişki ekonometrik olarak incelenecek ve elde edilen sonuçlara göre değerlendirmeler yapılacaktır.

## II. İç Denetim

Yönetim adına denetim olarak başlayan iç denetim zamanla bünyesine operasyonel denetim, iç kontrol süreçlerinin ve risk yönetiminin değerlendirilmesi ve işlem süreçlerinin analiz edilmesi yoluyla kurum faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması gibi çağdaş unsurları bünyesine taşımış, yönetim adına denetim kavramından kurum faaliyetlerine yönelik kurum dışına bağımsız bir değerlendirme sunan yönetimin denetimi olarak nitelendirilebilecek olan bir fonksiyona dönüşmüştür.

Günümüz çağdaş kamu ve özel sektör yönetimlerinde iç denetime ihtiyaç duyulma nedenleri çeşitli açılardan ele alınabilir: İç denetim; idare faaliyetlerini izler, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek riskler ile bu risklerin giderilmesine yönelik mevcut ve olması gereken kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirir ve iç kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi için önerilerde bulunur.

Bu çerçevede iç denetim, paydaşlar için güvence sağlar, idare için ise kurumsal itibarın sigortasıdır. İç denetim ayrıca, idarelerde yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine önemli ölçüde katkı sağlamak suretiyle kurumsal yönetim kalitesini geliştirir ve böylece idarenin kurumsal değerini yükseltir. (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2008: 1-2).

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) tarafından iç denetim şu şekilde tarif edilmektedir: 'İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.'



Kapsamlı bir tanımlama ile iç denetim, örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansal ve diğer tüm yönlerden sistematik ve nesnel bir şekilde incelenip geliştirilerek üst yönetime rapor edildiği, örgütün eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir. (Koçak,2010: 122)

İç denetime ihtiyaç duyulmasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bunlar özetle (Korkmaz, 2007: 5-8);

- yetki devredilen yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olma ve yöneticilerin sorumluluklarından dolayı hesap verebilmelerine katkıda bulunma,
- yönetime çalışmalarında yardımda bulunma ve danışmanlık yapma,
- örgütün kendisi, çalışanları ve paydaşları ve toplum için tasarruf etmesine yardımcı olma ve örgütün
- toplumun menfaatini korumada hileli işlemlere karşı korunmasının sağlanmasıdır.

İç denetim bir örgütün iç kontrol sistemi içerisinde çok önemli işleve sahiptir. Avrupa Birliği'nde iç mali kontrol alanında temel alınan yaklaşım olan COSO modeline göre iç mali kontrol sisteminin beş ana unsuru kapsamaktadır. Bu ana unsurlar şunlardır; kontrol ortamı, risk değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, izleme-takip süreci ve raporlama teknikleri. (Erkan, Özdemir,Karakoç,2010:91)

### III. Kamuda İç Denetim

Kamu yönetimi açısından bakıldığında iç denetim faaliyetinin çok yönlü kapsamı; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini içerir. Bu işlev ve kapsam özellikleriyle iç denetim; idarelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, iç kontrol uygulamalarının yeterliliği, mevzuata uygunluk, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve ekonomikliğinin değerlendirilmesi, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliğinin test edilmesi için vazge-

çilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2008: 1-2).

Türk kamu mali yönetiminde iç denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile getirilmeye başlanılmıştır. Bu yasanın 63 ve 64'üncü maddelerinde iç denetim geniş bir şekilde düzenlenmiştir.

Yasal düzenlemeye göre iç denetim; bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir şeklinde yer vererek İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımının ay- nısına yer verilmiştir. Bu faaliyetler;

- İdarelerin yönetim ve kontrol yapılarını ve
- İdarelerin mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetimin amacı;

- Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak
- Kamu idaresinin çalışmalarını geliştirmek

Bu amaçları gerçekleştirmek üzere;

- Kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek,
- Kamu idaresine rehberlik yapmak

Kamu kurumlarında iç denetim sadece iç denetçiler tarafından yapılabileceği 5018 sayılı kanunun amir hükmüdür. Bu düzenlemeyle iç denetim yapma konusunda diğer birimlerin veya denetim görevlilerinin iç denetim faaliyetine müdahalesinin önü kapanmış bulunmaktadır.

İç denetçiler, kurumun yöneticisi tarafından onaylanacak olan ve kurum yöneticisinin de önerileri doğrultusunda yıllık iç denetim programını hazırlayacaklardır. İç denetçiler görevlerinde bağımsızdırlar ve iç denetçilere asli görevleri dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

"İç denetim özel sektörde olduğu gibi kamu kurumları için de kurumlara değer katmak, objektif güvence sağlamak ve danışmanlık faaliyeti olarak kullanılmaktadır"

İç denetçilerin 5018 sayılı yasanın 64'üncü maddesine göre 7 adet görevi bulunmaktadır. İç denetçiler bu görevlerini tamamladıklarında buldukları kurumun yöneticisine raporlamaktadırlar. Kurumun yöneticisi tarafından değerlendirilmekte ve raporlar gereği için ilgili birimlere ve mali hizmetler birimine gönderilmektedir. Bunlarla birlikte, kurum yöneticisi iç denetim raporları ile bunlar üzerinde yapılan işlemleri İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na (İDKK) iletmekle yükümlüdür.

**Tablo 1: Kamu İç Denetim Genel Raporu 2009'a Göre Bütçe Türleri İtibariyle Kurum, İç Denetçi, Rapor Sayıları**

	Kurum Sayısı (I)	İç Denetçi (II)	İç Den. Raporu (III)
GB	21	181	171
Y Öğr.K	40	146	167
İl Öz.İdr	12	31	83
B ve BB	26	73	108
İlçe Bel	15	31	54
Diğ.Özl.Büt.K	10	61	65
Sos.G.K	2	21	24
Bağlı Kur	4	14	10
<b>Toplam</b>	<b>130</b>	<b>558</b>	<b>682</b>

Kaynak: 2009 Kamu İç Denetim Genel Raporu

Yukarıdaki tabloda 2009 yılı itibariyle bütçe türlerine göre iç denetçi ve iç denetim rapor sayıları yer almaktadır. Bu tabloda, 130 kamu kurumu bütçe türleri itibariyle sınıflandırılarak toplam 558 iç denetçinin ve 682 iç denetim raporunun bunlar içerisindeki dağılımları yer almaktadır. Bu tabloda 77 kamu kurumunda bulunan 210 iç denetçinin dağılımı yer almamaktadır.

#### IV. İç Denetimde Raporlama

5018 sayılı Kanunun 67 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İDKK tarafından kamu iç dene-

tim standartları belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur.

Söz konusu standartların sonuçların raporlanması bölümüne göre, iç denetçilerin görev sonuçlarını raporlaması gereklidir.

Bu standartların raporlama kistasları olarak, raporlamaların varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında, görevin hedeflerini ve kapsamını ve sonuçları gösteren nihai raporun, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermesi gerektiği yer almaktadır. İç denetçiler, görev raporlamalarında tatminkâr bir performans göstermeye teşvik edilmelidir. Görev sonuçları idare dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların paylaşımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermelidir. İlerlemenin ara raporlanmasının ve danışmanlık görevlerinin sonuçları, görevlendirmenin niteliğine ve ilgili yöneticinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, şekil ve içerik değiştirebilir.

Raporlamaların kalitesi açısından da raporlamalar; doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı, tam olarak ve zamanında yapılmalıdır.

İç denetçiler tarafından hazırlanan iç denetim raporları yasalar gereği idareler tarafından İDKK'ya gönderilmektedir. 5018 sayılı Kanunun 67'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İDKK tarafından kamu iç denetim raporlama standartları belirlenmiştir. Bu standartlarda rapor türlerine göre ilkeler düzenlenmiştir. Bu standartlara göre ve bizim incelememizde yer verdiğimiz 'denetim raporu', iç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlardır.

İnceleme konusu iç denetim raporları İDKK tarafından değerlendirilerek standartlara uygun şekilde hazırlanmış oldukları kabul edilen ve dolayısıyla Kamu İç Denetim Genel Raporu'na (KİDGR) alınmış olan raporlardır. KİDGR'nda yer alan raporların kalite kontrolünün yapıldığı ve standartlara uygunluğunun değerlendirildiği noktasından bu raporların ayrıca kalite incelemesine gerek olmadığı düşüncesini taşımaktadır.



## V. Kamuda İç Denetimi Etkileyen Faktörler

Kamuda iç denetim sistemi henüz yeni olduğundan iç denetimde çeşitli nedenlerden dolayı beklenen etkinliğin gerçekleşmemiş olması doğaldır. İç denetimi etkileyen faktörler üzerine geniş bir inceleme ve yazın bulunmaktadır. Burada bunları ayrıntılı bir şekilde ele almadan genel hatlarıyla listelemeye çalışacağım.

İç denetim konusunda yaşanan sorunları CANDAN'ın kendi ifadelerinden okumanın yararlı olacağını düşünmekteyim; 'İç denetim birimlerinin oluşturulmasında benimsenen yöntem, mesleğin mevzuattaki düzenleniş biçimi, geçiş sürecindeki atama usulü, bazı iç denetçilerin iç denetimi algılayış biçimleri ve mesleğe bakış açıları, eğitim ve sertifikasyon sistemindeki sorunlar, denetim faaliyetinin yönetimi konusundaki çarpık yapı, iç denetim yönergelerinin yürürlüğe konulmasındaki aksaklıklar, yerleşim sorunları, bütçe ve personel kısıtları, mesleğe geçişte yaşanan bir kısım hak kayıpları, bazı idarelerde özlük hakları konusunda yaşanan sıkıntılar, merkezi uyumlaştırma biriminin yapılanmasındaki sıkıntılar ve kurumsal kapasite sorunu, Maliye Bakanlığının reformu sahiplenme konusundaki çekingenliği ve kimi zaman şahıslar düzeyinde ortaya çıkan muhalif tutumu, benzer şekilde birçok idaredeki geleneksel yapının (yönetim ve denetim mekanizmaları) reforma ve iç denetime karşı olan direnci, üst yönetim desteğinden yoksunluk gibi çeşitli sıkıntılar Türkiye'de iç denetimin etkin işlemini engelleyen temel noktalardır. Bunlar duruma göre doğrudan ve dolaylı olarak iç kontrolü ve reformun diğer unsurlarını da etkilemektedir.'

KOÇAK ve KAVAKOĞLU tarafından amacı iç denetim faaliyetinin İl Özel İdarelerindeki algılanma düzeyi ile uygulamasının ne düzeyde olduğunun değerlendirilmesine yönelik olarak yapılan çalışmada; görev yapan iç denetçilerin profilini, iç denetime verilen önem düzeyini, üst yönetici-iç denetçi arasındaki ilişki düzeyini, iç denetçilerin uluslararası iç denetim tanımındaki unsurlara katılım düzeyini, iç denetimin uygulanma düzeyini ve iç denetimin işleyişini ortaya koymaya çalışmışlardır. (Koçak Ve Kavakoğlu, 2010: 145-146)

GÜRKAN çalışmasında 100 iç denetçi ile anket yöntemi uygulayarak iç denetimle ilgili sorunları tespit ederek tablolar halinde ortaya koymaktadır. Anket yöntemiyle yapılan çalışmaya göre iç denetimin so-

runları şunlardır; iç denetimin bağımsızlığının tam olarak sağlanamaması, iç denetimin görev ve fonksiyonlarına yönelik algı sorunu, İDKK'nun yapısıyla ilgili sorunlar, iç denetçi atama sorunu, iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde iç denetim uygulama sorunu ve iç denetim-teftiş ve denetim birimlerinin rollerindeki kaos.(Gürkan, 2009: 132-180)

UZUN'a göre iç denetim faaliyetini dolayısıyla iç denetim raporlarının hazırlanmasını etkileyen faktörler şunlardır (Uzun,2010:4);

- İç denetimin kurum içerisindeki konumu
- İç denetimin faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamı
- İç denetimin kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi
- İç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı
- İç denetim faaliyetinin yönetimi ve gözetimi
- İç denetim faaliyetinin raporlama ve kalite güvencesinin standartlara uygun olması

İç denetimi ilgilendiren sorunlardan bazıları geçici pozisyonda olduklarından kısa veya orta vadede çözülmesi kuvvetle muhtemel bulunmaktadır. Ancak, yukarıda listelendiği şekliyle yapısal olarak tanımlayacağımız diğer sorunların tam olarak çözülmesi mümkün olmasa da büyük ölçüde giderilmeye çalışılması ve dikkatlerin bu noktalarda yoğunlaşması gerekmektedir.

İç denetimde kuruluş aşamasında olmasından dolayı sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların giderilmesi noktasında önemli çalışmalar yapıldığı KİDGR-2009'da ayrıntılarıyla anlatılmaktadır. İç denetim noktasında en önemli unsur elbette iç denetçidir. İç denetimle ilgili sorunlar iç denetim faaliyetinin istenilen düzeyde gerçekleştirilmesini ve dolayısıyla iç denetimin sonuçlarını da etkilemektedir.

## VI. İç Denetim Raporu ile İç Denetçi Sayısı Arasındaki Bağlantı

Yukarıda bahsedilen sorunlarla birlikte kamuda iç denetimin gelişmesine şahit olmaktadır. Kamu iç de-

netim standartları gereği iç denetçilerin görev sonuçlarını raporlaması gerekmektedir. Bu analizle, tüm etkenlere rağmen bulunulan mevcut durumun sayısal veriler çerçevesinde ekonometrik olarak değerlendirilmesi yapılmış olacaktır.

Bu analizde iki adet temel varsayımımız bulunmaktadır; (i) iç denetim raporları ile iç denetçi arasında kuvvetli bir bağlantı olduğu ve (ii) bir iç denetçinin bir yılda normal koşullarda (yani denetim konusunun çok geniş kapsamlı ve ilave çalışmayı gerektirecek teknik bir konu olmaması, iç denetim faaliyetinde engelleyici bir durumla karşılaşılması, denetçinin çalışmasını uzun süre engelleyecek sağlık vb. gibi problemlerine maruz kalmaması vb.) bir iç denetim raporu hazırlayabileceğidir.

Ekonometrik incelemede iç denetçi sayısı ve iç denetim raporları değişkenleri arasındaki ilişkinin boyutunu ve yönünü ortaya koymak için korelasyon katsayıları hesaplanmıştır. Korelasyon analizi birinci varsayımımızın test edilmesinde kullanılacaktır. Değişkenler arasındaki fonksiyonel ilişkinin ortaya konulmasında ise doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Regresyon analizi ise ikinci varsayımımızın test edilmesinde kullanılacaktır. (Bryman ve Cramer, 2001:169-187)

### VI.I. Analizin kapsamı ve veriler

İç denetim faaliyeti iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. İç denetçiler veya personel sayısına göre kurumlarda oluşturulacak İç Denetim Birimleri tarafından her yıl için iç denetim programı hazırlanarak ilgili yıl için buna göre iç denetim faaliyeti yürütülebilecektir. Bu faaliyet sonucunda elde edilen bulgular ve ortaya konulan öneriler iç denetçiler tarafından denetim sonrası düzenlenen denetim raporlarında yer almaktadır. İç denetim faaliyeti hazırlanan raporla sonlandırılmaktadır.

Bu incelememizde, 2008 Kamu İç Denetim Genel Raporu (KİDGR-2008) ve 2009 Kamu İç Denetim Genel Raporu (KİDGR-2009) verileri esas alınmaktadır. KİDGR-2009'da da açıklandığı üzere, bir rapora birden fazla denetim türü konu edilmişse rapor sayısı olarak denetim türleri değil sadece 'rapor' olarak bir (1) rapor esas alınmıştır.

**Tablo 2: 2008 ve 2009 yılları itibarıyla kurum, iç denetçi ve iç denetim raporu sayıları**

	İç Denetçi Sayısı	İç Denetim Rapor Sayısı
2008 - 71 kurum	373	219
2009		
130 kurum	558	682
207 kurum	768	682

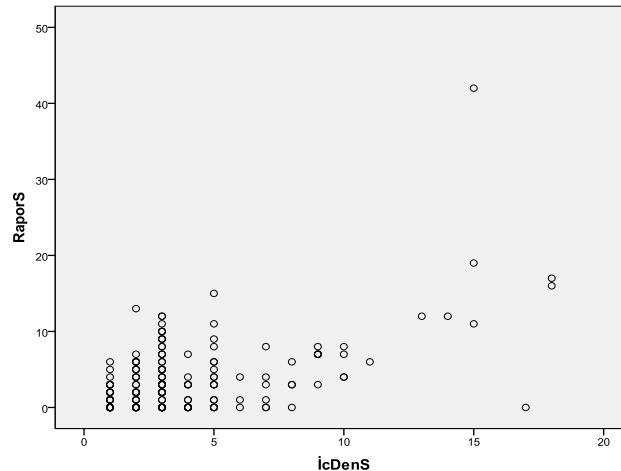
Kaynak: KİDGR-2008 ve KİDGR-2009

İç denetim raporu düzenlenmiş olmasına rağmen İDKK'na gönderilmemiş raporlara zaten KİDGR-2008 ve KİDGR-2009'da yer verilmemiştir. 2008 yılına ait 71 kamu kurumundaki iç denetçi ve iç denetim raporları bilgileri ile 2009 yılına ait 130 kamu kurumundaki iç denetçi ve iç denetim raporları bilgileri tamamen KİDGR-2008 ve KİDGR-2009'da yer alan verilerden oluşmaktadır. Analizde kullanılan iç denetçi ve iç denetim rapor sayıları ile ilgili veriler Tablo 2'de yer almaktadır. Tabloya göre, iç denetim rapor sayısındaki artış oranının iç denetçi sayısındaki artış oranından büyük olduğu görülmektedir.

207 kamu kurumundan 77'sinde 210 iç denetçi olmasına rağmen iç denetim raporu hazırlanmamıştır. 77 kurum ve iç denetçi sayıları KİDGR-2009'da bulunmadığından bunlara ait bilgiler İDKK'dan alınarak analize dahil edilmiştir. 207 kamu kurumuna ait iç denetçi sayıları KİDGR-2009'un yayımlandığı Haziran 2010 tarihinde geçerli olan sayılardır.

### VI.II. Analiz

**Grafik 1: 207 kurum için iç denetçi sayısı ile iç denetim raporu sayılarının dağılımı**





"2008 yılına göre 2009 yılında iç denetçi sayısı iki kat artarken iç denetim raporu sayısının ise üç kat artarak iç denetçilerin rapor üretme noktasında daha etkin oldukları ortaya çıkmaktadır"

**Tablo3: 2008 ve 2009 yıllarına ait verilerdeki iç denetçi ile iç denetim raporlarının korelasyon analizi**

	2008 Yılı 71 kurum	2009 Yılı	
		130 kurum	207 kurum
Korelasyon Katsayısı	0,269	0,571	0,545
Anlamlılık Testi	0,023	0,000	0,000

**Tablo 4: 2008 ve 2009 yıllarına ait verilerdeki iç denetçi ile iç denetim raporlarının regresyon analizi**

	Regresyon Katsayısı	Anlamlılık ve ANOVA Testi	Düzeltilmiş R-Kare	R-Kare Değişimi	Durbin-Watson Testi	%95 Güven Aralığı %
2008 Yılı 71 kurum	0,468	0,000	0,357	0,366	1,859	32,1-61,5
2009 Yılı	130 kurum	1,038	0,000	0,655	1,764	90,7-116,8
	207 kurum	<b>0,838</b>	<b>0,000</b>	<b>0,529</b>	<b>0,531</b>	<b>1,691</b>

### VI.III. Analiz Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Elimizdeki veriler çerçevesinde 207 kurum için iç denetçi sayısı ile iç denetim raporu arasındaki ilişkinin yönü ve boyutu yukarıdaki grafik vasıtasıyla görülebilmektedir. Bu grafiğe göre, iç denetçi sayısı ile iç denetim rapor sayısı arasında güçlü bir doğrusal ilişkinin varlığı söylenemez. İncelememizde, aradaki doğrusallık güçlü olmasa da ikili arasındaki ilişkinin doğrusal olduğunu varsaymaktayız.(Grafik 1)

İç denetçi ile iç denetim rapor sayıları arasındaki ilişkiyi gösteren korelasyon katsayısı 2008 yılı için 0,269 seviyesinde iki değişken arasında oldukça düşük bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. 2008 yılı için elde edilen korelasyon katsayısı %5 anlamlılık seviyesinde ( $p=0,023<0,05$ ) anlamlı olmaktadır. 2009 yılı için ise 0,571 ve 0,545 korelasyon katsayıları iç denetçi ile iç denetim raporları arasında orta düzeyde ve pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı sonucunu vermektedir. Korelasyon incelemesinde elde edilen orta düzey-

deki ve pozitif yönlü ilişki %1 anlamlılık seviyesinde ( $p=0,000<0,01$ ) anlamlı çıkmaktadır.

İç denetçi ile iç denetim raporları verilerinin korelasyon analizine göre, iç denetçi ile iç denetim raporları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu şeklindeki varsayımımız geçerli çıkmamıştır. İç denetçi ile iç denetim raporları arasındaki pozitif bağlantı 2008 yılı için oldukça düşük ve 2009 yılı için de orta seviyededir.

Denetçi olmadan rapor olması anlamsız olacağından denetçi ile rapor arasındaki ilişkide rapor sayısının denetçi sayısına bağlı olduğunu söylemek durumundayız. Diğer bir ifade ile iç denetçi olmadan iç denetim raporunun olması mümkün değildir ve bunun gereği olarak da doğrusal regresyon fonksiyonumuz orijinden başlamalıdır. Normal doğrusal regresyon fonksiyonu  $y=a+bx$  olmasına rağmen araştırmamızın mantıksal çıkarımı gereği sabit değer olan  $a$ 'yı hesaplamada dikkate almayacağız. Bu durumda, bağımlı değişken olarak rapor sayısı bağımsız değişken olarak da iç denetçi sayısını ve  $a$  sabit değerinin olmayacağını kabul ederek yapacağımız regresyon analizi sonucunda Tablo 4'teki verileri elde etmekteyiz.

207 kurum için regresyon modelimiz ve elde ettiğimiz regresyon katsayısı (0,838) ( $p=0,000<0,01$ ) olmak üzere %1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Diğer bir anlamlılık testi olan Durbin-Watson testine göre de modelin anlamlı olduğu söylenebilir. İki (2) sayı değerine yakın olması beklenen Durbin-Watson değeri 1,691 ile diğer bir anlamlılığı da sağlamaktadır.

Orijinden başlayan regresyon fonksiyonu kullandığımız için R-Kare analizini tam anlamıyla yapmak mümkün değildir. Buna rağmen, R-kare analizi yaptığımızda, iç denetim rapor sayısındaki değişimin %53'ünün iç denetçi sayısındaki değişim tarafından açıklandığını söyleyebiliriz. Diğer bir ifade ile iç denetim raporu sayısındaki değişimin yarısı iç denetçi sayısındaki değişim tarafından açıklanmaktadır.

Analiz sonuçlarına göre rapor sayısı ile denetçi arasındaki bağlantı şu şekildedir: Rapor Sayısına  $y$  ve iç denetçi sayısına  $x$  denildiğinde  $y= 0,838x$ . Regresyon katsayısı 0,838 değerine yüksek güvenilirlik seviyesi olan %94-73 aralığında %95 güvenebileceğimizi söyleyebiliriz.

"İç denetçi ile iç denetim raporları arasında orta düzeyde ve pozitif yönde bir bağlantı bulunmaktadır. İç denetçi sayısındaki bir birimlik artış iç denetim raporu sayısında aynı miktarda artışa neden olmamaktadır"

Analiz sonucu elde edilen eşitliğe göre iç denetçi sayısındaki bir birimlik artış rapor sayısında 0,838 artışa neden olmaktadır. Analiz sonuçlarına göre, bir iç denetçi bulunması durumunda ( $y=0,838x$  olduğundan) 0,838 ve iki iç denetçi bulunması durumunda ise 1,676 iç denetim raporu ortaya çıkmaktadır. İç denetim rapor sayısındaki değişimin yarısı iç denetçi sayısındaki değişime tarafından açıklanabilmektedir. İç denetim raporlarındaki geri kalan değişimin ise analize dahil edemediğimiz diğer faktörler tarafından etkilendiğini ifade edebiliriz.

2008 yılı için elde edilen regresyon katsayısı (0,468) ile korelasyon incelemesi sonuçlarının birbiriyle örtüşüklerini görmekteyiz. Her iki katsayı da düşük çıkması analiz sonuçlarının birbirini doğruladığını göstermektedir.

130 kurum için elde edilen regresyon katsayısının yüksek çıkmasını KİDGR-2009'da iç denetim raporu hazırlanmamış kurumlara yer verilmemesine bağlayabiliriz. Analizin iç denetçi ataması yapılmış olan 207 kurumu içerecek şekilde genişleterek yapılması iç denetçi ile iç denetim raporları arasındaki normal ve fonksiyonel ilişkiyi tam anlamıyla tespit etmiş olmaktadır.

Regresyon analizi sonuçlarına göre bir iç denetçinin bir yılda normal şartlar içerisinde bir iç denetim raporu hazırlayabileceği varsayımımız doğru çıkmamıştır. 2008 ve 2009(207 kurum) yılları verilerine göre bir iç denetçi bir yılda henüz bir iç denetim raporu hazırlayamamış durumdadır.

Analiz sonuçlarına göre, iç denetim ile ilgili olanlar ve kamu kurumları iç denetim raporlarının tamamen iç denetçi sayısına bağlı olduğunu ve iç denetçi sayısını artırarak iç denetim raporlarını çoğaltacaklarını düşünmemelidirler. İç denetçiler iç denetim rapor-

larının hazırlanmasında önemli bir yere sahip olsalar da iç denetim raporlarının sayısının iç denetimle ilgili sorunların ele alındığı bölümdeki faktörlere de bağlı olduğu söylenebilir.

## VII. Sonuç

İç denetim özel sektörde olduğu gibi kamu kurumları için de kurumlara değer katmak, objektif güvence sağlamak ve danışmanlık faaliyeti olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde iç denetim sistemi uygulaması henüz yeni olmakla birlikte önemli seviyelere ulaşıldığı söylenebilir. İç denetim ile ilgili kamuoyuna 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin gelişmeler sunulmuştur.

İç denetimin farklı yönleri ile ilgili ve iç denetçi ile iç denetim raporları hakkında çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmada, 2008 ve 2009 yılına ait kurumlar itibarıyla iç denetim raporları ile iç denetçi sayıları arasındaki ilişki regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Bu analizler çerçevesinde mevcut durum ortaya konulmuştur.

2008 yılına göre 2009 yılında önemli gelişme sağlandığı görülmektedir. 2008 yılına göre 2009 yılında iç denetçi sayısı iki kat artarken iç denetim raporu sayısının ise üç kat artarak iç denetçilerin rapor üretme noktasında daha etkin oldukları ortaya çıkmaktadır.

Buna göre; iç denetçi ile iç denetim raporları arasında orta düzeyde ve pozitif yönde bir bağlantı bulunmaktadır. İç denetçi sayısındaki bir birimlik artış iç denetim raporu sayısında aynı miktarda artışa neden olmamaktadır. İç denetim raporu sayısındaki değişmelerin yarısı iç denetçi sayısındaki değişmeler tarafından açıklanmaktadır.

İç denetim rapor sayısı üzerinde iç denetçiler yanında diğer faktörlerin de etkisi olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu sonuç yeni kurulmakta olan bir sistem açısından olağandır. Bu sonucun kurum yöneticileri ve iç denetim sisteminden sorumlu olanlar tarafından dikkate alınarak buna göre mekanizmasının örgütlenmesi ve çalışması düzenlenmelidir.





## KAYNAKLAR

1. AKTAŞ, Ramazan, 'İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)', Mali Hukuk Dergisi, S:132,2007.
2. ASLAN, Bayram, 'Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim', Sayıştay Dergisi, S:77, 2010.
3. BRYMAN, Alan, CRAMER, Duncan. Quantitative Data Analysis with SPSS Release 10 For Windows- A Guide For Social Scientists, Routledge, 2001.
4. CANDAN, Ekrem, 'Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme – III',
5. icden.meb.gov.tr/.../Ekrem\_Candan\_\_ic\_kontrol\_2009%5B1%5D.doc (erişim tarihi: 23.11.2010)
6. ÇAVUŞOĞLU, M., DURU,O, 'İç Denetim', Siyasal Vakfı Bülteni, S:20,2007.
7. DEMİRBAŞ, Mahmut, 'İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana
8. Gelen Değişimler', İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S:7, 2005.
9. ERKAN, M., KARAKOÇ, M., ÖZDEMİR, S, 'Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç denetim:
10. Pamukkale Üniversitesi Örneği' Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.X II,S I, 2010.
11. GÖNÜLAÇAR, Şener, 'İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler', Mali Hukuk Dergisi, S:130-131,2007.
12. GÜRKAN, Nazmi Z, Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı,
13. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü,2009.
14. KELEŞ, Hayrullah, 'Kamuda Etkin Bir Denetim İçin Temel Şartlar', www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh229.doc (erişim tarihi: 22.11.2010)
15. KESİK, Ahmet, '5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi', Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S:9, 2005.
16. KOÇAK,SüleymanY., KAVAKOĞLU, Tamer, 'İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma', Sayıştay Dergisi, S:77, 2010.
17. KORKMAZ, Umut, (a)'Kamuda İç Denetim (I)', Bütçe Dünyası Dergisi, C:2,S:25,2007. (b)'Kamuda İç Denetim (II)', Bütçe Dünyası Dergisi, C:2,S:26,2007.
18. MİDYAT, C.Sabri, 'Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)', Mali Hukuk Dergisi, S: 132, 2007.
19. UZUN, K. Ali, 'Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı', www.denetimnet.net/UserFiles/.../İç%20Kontrol-Ali%20Kamil%20Uzun.pdf (erişim tarihi: 22.11.2010)
20. UZUN, Fuat, 'İç Denetim ve Fransa Uygulaması', Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, C:12,S:9, 2007.
21. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK),
  - (a) Kamu İç Denetim Genel Raporu - 2008, 2009.
  - (b) Kamu İç Denetim Genel Raporu - 2009, 2010.
  - (c) Kamu İç Denetim Raporlama Standartları
  - (d) Kamu İç Denetim Standartları
  - (e) Kamu İç Denetim Rehberi