

**Kamuda İç Denetim Performansının Ölçümünde Bir Model Önerisi:
Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) Yaklaşımı**

Murat GÖRMEN*

Geliş Tarihi (Received: 12.03.2017 – Kabul Tarihi (Accepted): 26.10.2017

Öz

Bu çalışma, Kamuda performansın gelişimi ve hesap verme konusunda sorumluluk üstlenen İç Denetim Birimlerinin kendi performanslarının ölçümüne yönelik hazırlanmıştır. İç denetimin son dönemlerde öneminin ve gördüğü değerin gittikçe artması onun örgüte katkısının daha fazla sorgulanmasına sebep olmuş; bu kapsamda iç denetim performansının ölçümü için metotların tespit edilmesi üzerinde durulması gereken bir husus olmuştur. Bu metotlardan birisi de Dengeli Başarı Göstergesidir. Örgütler, Dengeli Başarı Göstergesi ile fiziksel varlıkların yanında maddi varlığı olmayan değerlerinde ölçümünü yapabilmektedirler. Bu ölçümler finansal, müşteri, içsel süreç, öğrenme ve yenilik(gelişme) olarak tanımlanan 4 boyut ile yapılmaktadır. Literatürde iç denetim uygulamaları ile ilgili son dönemde yapılan araştırmalara bağlı olarak bu çalışma iç denetimin performansını ölçmede kullanılacak ölçümlerin bir sentezini ve iç denetimin performansını ölçmede kullanılacak metotlardan dengeli başarı göstergesi yaklaşımının esaslarını ortaya koymakta; bu çerçevede temel amacımız, iç denetim biriminin performansının ölçümüne yönelik model önerisi geliştirmektir. Geliştirilen bu modelde tanımlanmış vizyon ve misyon uygun olarak amaç, hedef ve stratejiler belirlenmiş, müteakiben bu verilerden yola çıkarak oluşturulan göstergeler ve beklenen başarı- performansa göre tespit edilen kriterler DBG'nin boyutlarına (müşteri, finansal, içsel süreçler ve gelişim) uygun olarak performansı değerlendirecek olanlar ile hesap verecek olanlar tarafından ortaklaşa belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Performans, Ölçüm, Kriter, Dengeli Başarı Göstergesi.

* Dr, Milli Savunma Bakanlığı, İç Denetçi, murat.gormen.2014@hotmail.com

**A Model Proposal About Measuring Internal Audit Performance In Public Sector:
A Balanced Score Card (BSC) Approach**

Abstract

This study is designed to measure the performance of the Internal Audit Units, which are responsible for the development and accountability of public performance. The increasing importance and value of internal audit in recent times has led to its further questioning of its contribution to organization; In this context, the identification of methods for measuring the performance of internal auditing has become an issue. One of these methods is the Balanced Score Card(BSC). With BSC, organizations can measure their financial assets as well as their non-financial assets. These measurements are made with 4 dimensions defined as financial, customer, internal process, learning and innovation (development). In the literature, based on recent research on internal audit practices, this study presents a synthesis of measurements that can be used to measure the performance of internal audit and the principles of a BSC approach; Our main objective in this framework is to develop a model proposal to measure the performance of the internal audit unit. In the developed model, according to the defined vision and mission, goals, targets and strategies are determined, then the performance indicators and criteria are determined in the dimensions of BSC (customer, financial, internal processes and development) and in accordance with vision-mission .

***Keywords:** Internal Audit, Performance, Measurement, Criterion, Balanced Score Card*

Giriş

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 kamu yönetim anlayışının uygulamaya geçmesine neden olmuştur. Bu kapsamda yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan denetimin, üst yönetimin gözü kulağı olması ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olması beklenir.

İç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

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 (s. 784). Bu kontrollerin içeriği örgütün ve İç Denetim Biriminin hedef ve stratejileriyle uyum içerisinde olmalıdır. Rupsys ve Boguslauska (2007) 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 bu performans ölçüm sürecinin sadece denetçiler açısından değil tüm paydaşlar açısından gerekli olduğunu ve bu çerçevede kendi değerini de yönetime kanıtlayabileceğini ifade etmiştir (s. 9). Elbette bu performans ölçüm süreci kolay değildir ve kritik performans ölçümlerinin birimin hedefleri ile uyumlu olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

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.

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. Ancak Türkçe yazın incelendiğinde İç Denetim birimlerinin kendi performanslarını ölçmeye yönelik bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Bu çalışmanın, iç denetim fonksiyonunun performansının nasıl ölçülebileceğine ilişkin bir model önerisi sunarak literatüre katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir. 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, hesap verebilir olmalıdır. İç denetim standartları da iç denetim yöneticisinin iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayacak bir kalite güvence geliştirme programı hazırlama görevi olduğunu belirtmekte, bu programın iç denetimin etkililiği ve verimliliğini de ölçmeyi içerdiğini ifade etmekte, yani kendi performansını ölçmesine yönelik bir çerçeve geliştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Araştırma metodolojisi konu ile ilgili literatürün taranması ve temel hususların irdelenmesini içermektedir. Bu çalışma, İç Denetim performansının değerlendirilmesi ile ilgili literatürün taranarak bir modelin geliştirilmesi konusuna odaklanmıştır. İlk kısımda İç Denetimin ve performans ölçümünün önemi vurgulanmış, konuyla ilgili literatür taramasına ve detaylı bilgiye yer verilmiş, diğer bölümde ise bir model önerisi yapılmıştır.

1. Konuyla İlgili Literatür Taraması

1.1. Kamuda Performans Ölçümü ve İç Denetim

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, s. 1240). Paul Epstein kamu sektörü açısından performans ölçümünü şöyle tanımlamıştır: “Performans ölçümü, bir devletin sunduğu hizmetlerin 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, s.3). 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. (Sayıştay, 2003, s. 9-12). 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.

İç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” şeklinde tanımlanmıştır. İç denetim faaliyeti, sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri aracılığıyla kurumun amaçlarını gerçekleştirme durumunu yani performansını ortaya koyar, performansını artırma imkânlarını belirler ve riske maruz kalma düzeyini azaltmaya yönelik öneriler sunarak kuruma değer katar. 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 görülmekte ve kattıkları değer ile değişik beklentilere cevap vermektedir.

1.2. İç Denetim Performansının Ölçüm Çalışmaları

Kamuda performans gelişimi ile ilgili misyonları olan İç Denetim birimlerinin kendi performanslarını da ölçmeleri gerektiği açıktır. Ancak 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. Bu güne 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 ve dengeli başarı göstergesi yönteminden bahsetmiştir (Ziegenfuss, 2000, s.36).

Bir diğer çalışma girdi-süreç-çıktı yaklaşımını içeren performans ölçüm metodundan bahsetmiş ve performans ölçümünün kompleks, zor bir süreç olduğu ifade edilmiştir. (Rupsys,2007, s.108). Schneider(2010) çalışmasında, denetim komitesinin iç denetimin performansını ölçmekten sorumlu olduğunu ifade etmiş ve bu alandaki eksikliklerden bahsetmiştir (s. 20). Zain (2006) çalışmasında, Malezya’da iç denetimin ve iç denetçilerin, performansının ölçülmesinde denetim komitesinin katkısını değerlendirmiş ve aralarında pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. (s. 2) Davies (2009)’de çalışmasında bu sonucu deklare etmiş ve denetim komitesinin iç denetim üzerinde ilgisi arttıkça iç denetimin etkisinin artacağını ifade etmiştir(s. 42).

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. Çalışmasında iç denetçilerin toplam çalışanlara oranı, denetçi başına denetim süresi gibi oranlardan bahsetmiştir. (s. 44) 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 (s. 478). Al-Twaijry (2004) çalışmasında 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(s.932). Dittenhofer (2001) çalışmasında iç denetimin etkililiğini denetim sürecinin kalitesinin etkilediğini ifade etmiştir (s.444). Mizrahi, Ness-Weisman (2007), yaptıkları çalışmada İsrail belediyelerinde iç denetimin etkililiğinin düşük olduğunu ifade etmişlerdir (s.200). Bota, Palfi (2009) iç denetimin etkililiğini değerlendirmek ve ölçmek adlı çalışmasında performansı ölçmek için uygun metotların kullanılması gerektiğini ifade etmiştir (s.784). Bir diğer çalışma Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından 2006 yılında çıkarılan yıllık raporunda yapılmış ve en çok kullanılan 8 performans göstergesinden bahsedilmiştir (IIA, CBOOK, 2006, 197).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yıllık olarak hazırlanan uluslararası iç denetim bilgi ağı kıyaslama raporunda 1400 iç denetim yöneticisine konu ile ilgili sorular sorulmuştur. (IIA, GAIN, 2008, s.6). Başka bir çalışma, Austin araştırma komitesi 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 Research Committee, 2009, s.11-15).Uluslararası İç Denetim Standartlarında performansın devamlı gözetimi ve değerlendirilmesi ile ilgili hususlara yer verilmiş olmakla birlikte hangi metotların kullanılacağı belirtilmemiştir.

Son dönemde yapılan çalışmalar (Deloitte, 2012, s.2; PriceWaterhouseCoopers, 2010, s.7-15; Pop, Boa-Avram, 2009, s.14) iç denetimde yeni bir yaklařımın dűřunűlmesi ihtiyacını ifade etmektedir. Bu çalıřmalarda ortaya konulan anahtar yaklařımlardan biri de kalitatif ve kantitatif yűnlerden iç denetimin performansının ۆlűlmesine yűnelik metotların belirlenmesi ve bu kapsamda iç denetim tarafından deęerlendirmelerin yapılması gereęidir. İç denetimin performansının tespiti için ilgili ve en doęru ۆlűmlerin belirlenmesi en sorunlu alandır ve cevap bulunması gereken Őey “iç denetimin performansını ۆlűmede hangi yűntem ve ۆlűmler daha etkili ve uygun olur” sorusudur.

Uluslararası İç Denetim Enstitűsű 1993 yılından beri i denetimle ilgili farklı konularda sektűrdeki birimlere ait kıyaslama bilgileri yayımlamaktadır. İç Denetim Birimlerinin etkililięini ۆlűmeye yűnelik İç Denetim Birim Yűneticileri ile yaptığı 2000 yılındaki çalıřmasında Őu 5 performans ۆlűm kriterinden bahsetmektedir (Ziegenfuss, 2000, s.40):

Denetçilerin deneyimi, Denetim komitesince incelenen denetimler, Denetimle ilgili yűnetici beklentileri, Denetim ۆnerilerinin uygulanma yűzdesi, Denetçilerin eęitim seviyeleri.

IIA tarafından 2008 yılında performansın tespiti ve izlenmesi konusunda yapılan ve iç denetim birim başkanları ve diğer denetimle ilgili yűneticilerce cevaplandırılan araştırmaya Tűrkiye’deki katılımcıların verdiği yanıtların sonuçları Őu Őekildedir: (Tablo 1)

Tablo 1:Tűrkiye’deki Performansın İzlenmesine Yűnelik Arařtırma Sonuçları

Kullanılan yűntemler	Yűzde %
Denetim planının gerçekleşmesi	93
Bűteyle uyum	81
Denetlenenlerin denetimden tatmin olmaları	77
Denetleme zamanının yűnetimi	59
Raporlamanın zamanında yapılması	59

Kaynak: IIA, Performans İzleme, 2008, s.3-20.

1.3. Performans ۆlűm Modelleri ve Dengeli Bařarı Gűstergesi

Performans ۆlűmű konusunda pek çok model bulunmaktadır. Bu erevede “Program Mantığı Yaklařımı”, “Dengeli Bařarı Gűstergesi Modeli”, “Sunulan Hizmetler ve Bařarılan

İşler Yaklaşımı”, “Üçlü Bilanço Modeli” ve “Kalite Ödül Kriterine Dayalı Öz değerlendirme Modeli” kullanılan modellerden bazılarıdır.

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 Modeli hem mali 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, s.63).

İç denetimin performansının ölçümü konusunda literatüre önemli katkıları olan Frigo M.L. Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) yönteminin 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 modelindeki 3 anahtar sonuç alanı İç denetim müşterisi perspektifi, İç denetim süreci perspektifi, yenilikler ve yetenekler perspektifi olarak ifade edilmektedir. (s. 50)

Eylül 2005 tarihinde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü(IIA) Uygulama Önerisi 1311-2’de İç Denetim Faaliyetinin performansını tespitite ölçümler belirlenmesinden bahsetmiştir (IIA, 2006). Performans ölçüm metodu olarak da Uygulama önerisi DBG yaklaşımını da tavsiye etmiştir ve bu kapsamda Paydaşların beklentileri, Denetim süreci, Yenilikler ve yetenekler gibi üç ana sonuç alanından bahsetmiştir.

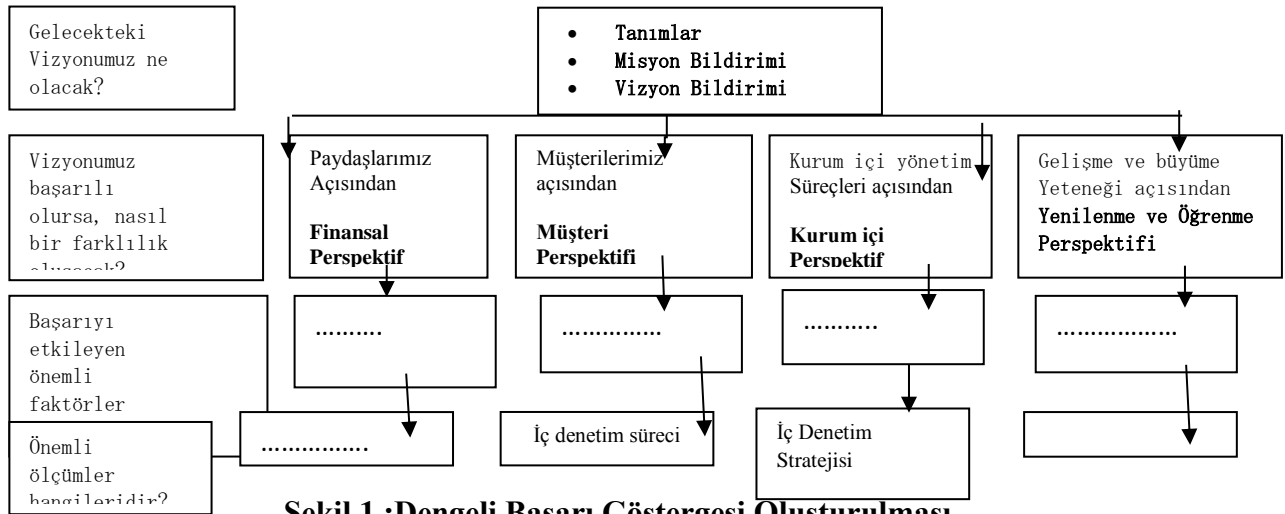
Dengeli başarı göstergesi yaklaşımının altında yatan husus, performans göstergelerinin hem iç hem dış müşterilere hem niteliksel hem niceliksel kriterlere, hem teknolojiye hem insana, hem çıktılara hem girdi ve sürece yönelik kriterler içermesidir.

1.4. Dengeli Başarı Göstergesi Yaklaşımının Perspektifleri (boyutları)

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

- Müşterilerimiz bizi nasıl görüyor? Müşterilerimiz bizi nasıl algılıyor? Kurumumuz ana müşterilerini memnun ediyor mu?(Müşteri Perspektifi)
- Neyi daha iyi yapmamız gerekiyor? Kurum içindeki süreçler iyi çalışıyor mu? Kurum gerekli olanı mı üretiyor? (Kurum içi/iş Süreçleri Perspektifi)
- Gelişmeyi ve değer yaratmayı sürdürebilir miyiz? Kurum personelinin geliştiriyor mu? (Yenilenme ve Öğrenme Perspektifi)
- Kurum bütçe sınırları içinde ve verimli biçimde iş görüyor mu? Hissedarlarımıza/paydaşlarımıza nasıl bakıyoruz?(Finansal Perspektif) (Kaplan, Norton, 1996, s.61-62)

Bu model farklı perspektifleri bulunan kamu kuruluşlarının bu dört perspektifin her biri için sistemli bir şekilde ölçümler belirlemek ve bunların kurumsal stratejilerle bağlantısını kurmak suretiyle ölçüm meselesini çözmeye çalışır. (Şekil 1)



Şekil 1 :Dengeli Başarı Göstergesi Oluşturulması

Kaynak: Sayıştay, 2003: 35-36.

2. Model Önerisi

2.1. DBG Boyutlarının ve Performans Ölçümlerinin Belirlenmesi

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.

İç denetim standartları da iç denetim yöneticisinin iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayacak bir kalite güvence geliştirme programı hazırlama görevi olduğunu belirtmekte, bu programın iç denetimin etkililiği ve verimliliğini de ölçmeyi içerdiğini ifade etmekte, yani kendi performansını ölçmesine yönelik bir çerçeve geliştirilmese gerektiğini vurgulamaktadır.

Ancak Türkçe yazın incelendiğinde İç Denetim birimlerinin kendi performanslarını ölçmeye yönelik bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışma ile iç denetim fonksiyonunun performansının nasıl ölçülebileceğine ilişkin bir model önerisi sunarak literatüre katkı sağlayacağı değerlendirildiğinden DBG modeli yaklaşımı ile bir çerçeve oluşturulmuştur.

DBG ile iç denetim biriminin performansının ele alınması için öncelikle birimin vizyon, misyon, hedef ve stratejilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Tanımlanmış vizyon, misyon, amaç, hedef ve stratejilerden yola çıkarak DBG'nin boyutlarının ve bu boyutlara uygun ölçümlerin belirlenmesi gerekmektedir. Birim performansının ölçümüne yönelik geliştirilmiş örnek DBG boyutları ve ölçümleri Tablo 2'de yer almaktadır. Belirlenen göstergeler yardımıyla birimlerin DBG'si oluşturulabilir ve her bir boyutta belirlenen göstergeler ve kriterler birimlerin kurumsal stratejileri ve amaç ve hedefleri 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.

İç denetim faaliyetinin performansının ölçülmesi amacını taşıyan bu model oluşturulurken öncelikle vizyon-misyona dayalı stratejilerin belirlenmesi çalışması icra edilmiştir. Bu kapsamda bir kamu kurumu İç Denetim Birimi Başkanlığının durum analizi, iç ve dış paydaşlarının iç denetime yönelik beklenti, görüş, öneri ve katkılarını belirlemek üzere her iki paydaş grubuyla görüşmeler düzenlenerek iç ve dış paydaş analizi yapılmıştır. Müteakiben bu kamu kurumu İç Denetim Birimi Başkanlığının güçlü, zayıf yönleri ve fırsat ve tehditlerini içeren GZFT analizi icra edilmiştir. Daha sonra elde edilen bilgilerde dikkate alınarak birime ait misyon ve vizyon ortaya konmuştur. Bu misyon ve vizyonla uyumlu olarak iç ve dış paydaş beklentileri şemsiyesi altında GZFT analizi bilgilerindeki güçlü yönleri daha da güçlendirecek, zayıf yönleri sağlamlaştırabilecek, fırsatlardan faydalanabilecek ve tehditleri bertaraf edebilecek amaçlar ve hedefler belirlenmiştir. Son olarak da bu hedefleri gerçekleştirecek göstergeler ve yıllara yayılmış kriterleri ortaya konmuştur. Tüm bu göstergeler DBG boyutlarına uygun olarak tespit edilmiştir. (Tablo 2).

Tablo 2: DBG Modeli

AMAÇ 1: Görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip, çalışmaları 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, (Müşteri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.1.1: Denetlenen birimlerden gelen denetim/danışmanlık taleplerinden programa alınan konu sayısı,	8	9	10
1.1.2: Denetlenen birimlerden gelen denetim/danışmanlık taleplerinin sayısı,	70/75	75/80	80/85
1.1.3: Üst yönetimden gelen denetim/danışmanlık taleplerinin sayısı,	3	4	5
1.1.4: Denetlenen birimlerin önerilere katılma oranı,	%97	%98	%99
1.1.5: “İyi Uygulama Örnekleri” içeren rapor sayısının programdaki toplam rapor sayısına oranı,	%50	%55	%60
1.1.6: Denetim Değerlendirme Formunda, iç denetçi özelinde gelen şikâyet sayısı,	-	-	-
1.1.7: Denetim Değerlendirme Formunda, denetim paydaşlarının memnuniyet derecesi, (10 Kategoride; Zayıf:1, Orta:2, İyi:3)	22	24	26
1.1.8: Kurumsal gelişim kapsamında Genel Müdür ve üstü seviyede makamlardan gelen görüşme talebi sayısı,	5	6	7
HEDEF 1.2: İç denetçilerin yetkinliğini artırmak amacıyla, ihtiyaç duyulan alanlarda yurt içi/ yurt dışında meslek içi eğitim ve sertifikasyon sayısının ve çeşitliliğinin artırılması, (Yenilik-Öğrenme Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.2.1: Başta iletişim ve müzakere teknikleri, BT, performans denetimi konuları olmak üzere yetkinlik seviyesinin artırılmasına yönelik planlanan eğitim sayısı ve bu eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı,	3/%80	4/%80	4/%85
1.2.2: Yıl içerisinde eğitim faaliyetlerine ayrılan faydalı gün oranı,	%8	%9	%10

1.2.3: Ulusal/uluslararası sertifika sahibi iç denetçi sayısı,	15	16	17
1.2.4: Hazırlanmış olan Meslek İçi Eğitim Planına uyum oranı,	%90	%95	%99
1.2.5: Birimde iç denetime yönelik sahip olunan farklı sertifika sayısı,	2	3	3
1.2.6: Birimde iç denetime yönelik eğitim alınan farklı alan sayısı,	3	4	4
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, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.3.1: Denetim/danışmanlık görevlerinde birden fazla kamu idaresi iç denetçileri ile yapılan ortak çalışma sayısı,	1	1	2
1.3.2: Denetim ve danışmanlık görevleri haricinde kurum içi/dışı uzman kişiler ya da kurumlarla anılan konularda yapılan işbirliği sayısı,	1	1	1
1.3.3: İç denetim alanında model teşkil eden uluslararası kurum/kuruluşlara yapılan tecrübe paylaşım ziyareti sayısı,	1	1	1
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, (Yenilik-Öğrenme Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.4.1: Lisansüstü düzeyde eğitim yapan/yapmakta olan iç denetçi sayısı,	16	17	18
1.4.2: İç denetime yönelik konularda akademik kurumlarla yapılan ortak çalışma sayısı,	1	1	2
1.4.3: Ulusal/uluslararası hakemli/hakemsiz dergilerde iç denetçilerce yayınlanan makale sayısı,	1	2	3
1.4.4: Ulusal/uluslararası sempozyum, kongre vb. etkinliklerde iç denetçilerce yapılan bildiri/sunum sayısı,	-	1	1
1.4.5: İç denetim konularına yönelik iç denetçilerce verilen eğitim sayısı,	3	3	4

HEDEF 1.5: Denetim evrenini etkin bir şekilde denetleyebilecek yeteneklere haiz iç denetçi çeşitliliğine sahip olmak, (Yenilik-Öğrenme Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.5.1: Belirlenen yetkinlik alanlarının (BT, performans denetimi vb.) iç denetçilerce desteklenme oranı,	%60	%70	%70
1.5.2: Denetim alanlarından mevcut iç denetçilerce denetlenebilen (yetkinlik yönünden) konuların denetim alanına oranı (İç denetçilerin toplam yetkinliğinin denetim alanlarını kapsama oranı),	%80	%90	%95
HEDEF 1.6: İç denetim çalışmalarından ortaya çıkan bilgi ve tecrübelerin diğer iç denetçiler ile paylaşılması, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.6.1: Yıl içerisinde tecrübe paylaşımına yönelik yapılan birim içi toplantı sayısı,	8	12	15
1.6.2: İç denetime yönelik hazırlanan yönerge, kılavuz vb. çalışmalarda teklif veren iç denetçi sayısı,	10	12	14
1.6.3: Verilen tekliflerin kabul edilme oranı,	%70	%75	%80
HEDEF 1.7: İç denetçilerin birbirleri ile uyum içerisinde ekip ruhuyla çalışmasını sağlamak, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.7.1: İç Denetim Birimi Başkanına iletilen ekip içi uyumsuzluk sayısı,	1	1	-
1.7.2: İç denetçilere yapılan memnuniyet anketinde ortaya çıkan memnuniyet oranı,	%50	%70	%80
1.7.3: Denetim Değerlendirme Formunda “ekibin genel iletişim düzeyi” konusunda “İyi” yanıtı alan denetim / danışmanlıkların programdaki denetim / danışmanlıklara oranı	%80	%85	%90

PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
1.8.1: En fazla iki iç denetçinin çalıştığı çalışma odası sayısı,	1	3	5
1.8.2: Her iç denetçiye bir diz üstü bilgisayar ve bir taşınabilir bellek tahsis oranı,	%80	%90	%99
1.8.3: Her iç denetçiye hem genel hem özel ağa bağlanabileceği masa üstü bilgisayar oranı,	G:%45 Ö: %100	G:%60 Ö: %100	G:%80 Ö: %100
AMAÇ 2: Kurumsal amaçlar doğrultusunda, mevzuat ve standartlar ile belirlenen çerçevede risk esashi, bağımsız ve tarafsız denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile kuruma değer katmak,			
HEDEF 2.1: İç denetimin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanmasını sağlamak, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.1.1: Denetim programına alınan yüksek riskli denetim alanlarının tüm denetim alanlarına oranı, (Kaynak Kısıtı)	%25	%30	%50
2.1.2: Denetim Programına oranla tamamlanan görev sayısı,	%100	%100	%100
2.1.3: Denetim programında belirtilen süre içinde yayınlanan denetim raporu oranı,	%100	%100	%100
2.1.4: Denetim plan/programında yıl içinde yapılan değişiklik sayısı,	1	1	-
2.1.5: Yıllık denetim programında performans/BT denetiminin programa alınma oranı,	-	%10	%20
HEDEF 2.2: İç denetçi kaynağının etkin kullanılması, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.2.1: DGS görevi verilen denetçinin bir denetim programı içerisinde aynı zamanda farklı bir denetim ekibinde iç denetçilik yapma sayısı,	-	-	-
2.2.2: Ekipten herhangi bir sebeple iç denetçi ayrıldığında devam edecek olan denetim/danışmanlık sayısı,	%100	%100	%100
2.2.3: İç denetçiye iç denetim faaliyeti dışında verilen idari görev oranı,	%16	%12	%10

HEDEF 2.3: Üst yönetim ve denetlenen birimler nezdinde katma değer yaratmak, (Müşteri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.3.1: Denetlenen birimlerden gelen denetim/danışmanlık taleplerinin sayısı,	70/75	75/80	80/85
2.3.2: Denetlenen birimlerin önerilere katılma oranı,	%97	%98	%99
2.3.3: Öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı ve hizmet kalitesi hakkında denetlenen algısı, (Denetim Değerlendirme Formu 10'uncu Soru; Zayıf:1, Orta:2, İyi:3)	2,5	2,7	2,8
2.3.4: Denetim kapsamına alınan tüm alanların bütçeleri toplamının idare bütçesine oranı,	%2-%5	%4-%8	%6-%10
HEDEF 2.4:İç denetimin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını geliştirmek, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.4.1: Raporlarda yer verilen denetim kısıtı sayısı,	1	1	-
2.4.2: İç denetçiye iç denetim faaliyeti dışında verilen idari görev oranı,	%16	%12	%10
2.4.3: İç Denetim Biriminin teşkilat kanununda (1325 sayılı Kanun) yer almasına yönelik ilgili makamlara yapılan başvuru sayısı,	-	1	1
2.4.4: İç denetçilerin aynı birimde müteakip görevde de denetim yapma oranları,	-	-	-
HEDEF 2.5: İç denetçilerin ve iç denetim birimi başkanlığında görev yapan personelin kurumsal aidiyet duygusunu artırmak, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.5.1: İç denetim biriminden ayrılan personel sayısı (Emekli olanlar hariç),	1	1	-
2.5.2: İç denetçi olmak için başvuran aday sayısı,	78	86	95

2.5.3: İç denetçi statüsünde olmayıp başkanlıkta görev yapan personelden ayrılanların sayısı,	1	1	-
HEDEF 2.6: İç denetim bulgularının izlenmesine yönelik etkili bir sistemin kurulması, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.6.1: Eylem planında belirtilen tamamlanma tarihi geçmiş eylem sayısı,	%26	%20	%15
2.6.2: Dönemsel rapor içeriğinde sunulan üstlenilen risk sayısı,	6	4	3
2.6.3: İzlemesi devam eden bir önceki yıl denetim önerilerinin sonuçlandırılma oranı,	%75	%80	%85
HEDEF 2.7: Harcama yetkililiğini etkin bir şekilde kullanmak, (Finansal Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.7.1: İç denetim faaliyetinin idame ve iyileştirilmesine yönelik ihtiyaçların bütçe planına aktarılma oranı,	%95	%96	%97
2.7.2: Tahsis edilen bütçenin yıl içerisinde planlandığı şekilde harcanma oranı,	%80	%85	%90
HEDEF 2.8: İç denetimi destekleyecek yetkinlikte idari işler fonksiyonuna sahip olmak, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.8.1: İç denetçilerin idari faaliyetlerden memnuniyet oranı,	%60	%70	%80
HEDEF 2.9: KGGP olumlu sonuçlarını idame ettirmek, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
2.9.1: Dönemsel gözden geçirme (iç değerlendirme) bulgu sayısı,	4	3	2
2.9.2: Dış değerlendirme bulgu sayısı,	8		
2.9.3: Yıllık dönemsel değerlendirmelere yapılan düzeltici işlemlerin tamamlanma oranı,	%80	%85	%90

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, (Müşteri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
3.1.1: Üst yönetici/üst düzey yöneticilerin katıldığı birim tarafından düzenlenen toplantı, seminer vb. faaliyet sayısı,	2	3	3
3.1.2: İç denetim birimi başkanlığı tarafından üst yöneticiye yapılan tekliflerin kabul oranı,	%60	%70	%80
3.1.3: Üst yönetimden gelen denetim/danışmanlık taleplerinin sayısı,	3	4	5
HEDEF 3.2: Genel ve özel ağ ortamında İç Denetim Birimi Başkanlığının bilinirliğini arttırmak, (Müşteri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
3.2.1: Kuruma ait genel ağ sayfasına İç Denetim Birimi Başkanlığı sekmesinin yer alması,	%100	%100	%100
3.2.2: Genel ve özel ağ ortamında yıl içinde yapılan güncelleme sayısı,	1	2	2
3.2.3: Genel ve özel ağ ortamındaki sayfalara ait ziyaretçi sayısı,	15000	20000	25000
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, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
4.1.1: Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi konulu denetim ve danışmanlık sayısı,	1	1	1
4.1.2: Denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı,	18	36	36

4.1.3: Denetlenen birimlerde tespit edilen “Kamu İç Kontrol Standartları’na uygun olmama” konulu bulgu sayısı,	6	12	12
HEDEF 4.2: Kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin kurum personeline anlaşılması ve sahiplenilmesinin sağlanması, (Müşteri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
4.2.1: Bir yıl içerisinde konuya ilişkin düzenlenen faaliyet (Toplantı, seminer vb.) sayısı,	1	2	2
4.2.2: Kurum içinde ilgili konularda iç denetçilerce verilen eğitimlere katılması planlanan kurum personelinin katılım oranı,	%60	%70	%80
4.2.3: Kurum içinde ilgili konularda iç denetçilerce verilen eğitimlerde kurum personelinin memnuniyet seviyesi (Faaliyet Sonu Anketi),	%75	%80	%90
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, (İş Süreçleri Perspektifi)			
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	2017	2018	2019
4.3.1: Müteakip dönemde iç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistem ve süreçlerine ilişkin hususların yer alacağı yayınlanacak olan kurumsal yayın sayısı,	2	3	4

Oluşturulan modelde misyon ve vizyona uygun olarak ve yapılan analizler çerçevesinde (Durum analizi, İç-dış paydaş analizi, GZFT Analizi) 4 adet amaç, bu amaçlara uygun 22 adet hedef, bu hedeflerle ilintili 74 performans göstergesi ve bu göstergelere ait 3 yıllık kriterler tespit edilmiştir. Modelde İş Süreçleri perspektifiyle alakalı 13 hedef, müşteri perspektifiyle ilgili 5 hedef, finansal perspektifle ilgili 1 hedef ve yenilik-öğrenme perspektifiyle ilgili 3 hedef tespit edilmiştir.

Sonuçlar

Bu çalışmanın amacı, kamuda iç denetim fonksiyonunun performansının nasıl ölçülebileceğine ilişkin bir model önerisi sunarak literatüre katkı sağlamaktır. Bu çalışma sonucunda kamudaki iç denetim birimlerinin performansını ölçmeye yönelik finansal ve finansal olmayan göstergeleri içeren DBG modeli ortaya koyulmuştur.

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.

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 hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiğinin tespiti için metotların bulunması önemli bir konudur.

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. DBG, örgüt performansını farklı perspektiflerden ele alması yönüyle performans ölçümünü bütüncül bakış açısıyla değerlendirmeye imkân tanımaktadır.

Bu çalışma ile kamuda iç denetimin performansını ölçmeye yönelik kalitatif ve kantitatif göstergeleri içeren DBG modeli ortaya koyularak İç denetimin yerine getirdiği vazifelerin performansını ölçme ve değerlendirmeye yönelik bir yapı oluşturulmuştur.

Bu modelde 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 modeli 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.

Bu modelin uygulanması halinde; iç ve dış paydaş beklentileri karşılanmış olacak, 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.

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 en önemli sınırlılığı sadece kamuda bir kuruma yönelik yapılmış olmasıdır. Bu çalışmada elde edilen sonuçların genellenebilmesi için çalışmanın daha fazla kamu kurumunda ve daha geniş örneklem gruplarında tekrarlanmasında fayda bulunmaktadır.

Araştırmanın 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 modellerin kullanılmasının veya bu modele ilave performans gösterge ve kriterlerinin tespitinin alana katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- Aksoy,T. ve Kahyaoğlu, S. (2013), Measuring the Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey, American International Journal of Contemporary Research Vol. 3 No. 4 , 76
- Al-Twajjry, 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 Audit Functions: A Research Project. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Austin Chapter, 2008-2009 Research Project, USA, 11-15.
- 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, Naomi,(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.
- Deloitte, (2012), ‘The Changing Role Of Internal Audit http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/services/aers/internalaudit,2-3 (Erişim Tarihi:12.03.2017)
- 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, Paul (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,11-18> (Erişim Tarihi:03.04.2017)

- Frigo, M.L. (2002), A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs., 50-54
- 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. (Erişim Tarihi:14.03.2017)
- 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/> (Erişim Tarihi:17.03.2017)
- IIA,(2008). Global Audit Information Network(GAIN), Performance Monitoring/Quality Assurance Programs in the Internal Audit Activity, Available at:<http://www.theiia.org>, 1-9, (Erişim Tarihi:12.03.2017)
- IIA.(2008), Performance Monitoring and QAIP, www.theiia.org/download.cfm?file=82004, 3-20. (Erişim Tarihi:12.03.2017)
- IIA.(2009).Knowledge Report: Measuring Internal Audit Performance. Retrieved from <http://www.theiia.org/GAIN>, 1-9 (Erişim Tarihi:13.03.2017)
- Kaplan, R.S and Norton, D. (1996), Translating Strategy Into Action: The Balanced Scorecard, HBS Press, Boston, MA., 61-62
- Mihret, D.G.,&Yismaw, A.W.(2007).Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
- 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, (2005), Guidance on Independent Performance Assessment of the Regional Development 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.
- Parker, C. (2000), Performance Measurement, *International Journal of Productivity and Performance Management*, Volume:49, Number: 2, 63-66.

- Pop, A. & Boța-Avram, C. (2009), 'Criza economică globală: activitatea de audit intern ar fi putut preveni această criză?', *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, 200-203, (Erişim Tarihi:17.04.2017)
- PricewaterhouseCoopers, (2010), State of internal audit profession, accesibil online <http://www.pwc.com/us/en/internal-audit/publications/2010-study-internal-audit-profession.jhtml>, 7-15, (Erişim Tarihi:18.04.2017)
- PricewaterhouseCoopers, (2014), Metrics by design, A Practical Approach to Measuring Internal Audit Performance, accesibil online at <http://www.pwc.com/us/en/internal-audit-performance-metrics/>, 3-5, (Erişim Tarihi:25.04.2017)
- Rupšys, R.,&Boguslauskas, V.(2007), Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence,*Engineering Economics*, 9–15.
- Rupšys, R.(2007).Practical Aspects of the Integration of Internal Audit Activities Measures.*Economics & Management*, 108–113.
- Sayıştay,(2003),Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, Ankara, 9-15
- 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.