

# İÇ DENETİMİN BAŞARISINI ETKİLEYEN DENETİM TÜRLERİ: TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ ÜZERİNDE BİR UYGULAMA<sup>1</sup>

Fikret ÇANKAYA\*

Engin DİNÇ\*\*

Mümine KARA\*\*\*

## ÖZ

Çalışmada, iç denetimin başarısında, uygulanan denetim türlerinin etkisi incelenmiştir. Araştırma kapsamına ise kamu sektöründen Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri (TTKK'lar) alınmıştır. Araştırmada, TTKK'larda görevli üst yöneticiler ve denetim mekanizmasında yer alan müfettişler, kontrolörler ve denetçiler hedef kitle olarak seçilmiştir. Araştırmada, anket yöntemi kullanılmıştır. Anket sonuçları, AMOS adlı paket program ile "Yapısal Eşitlik Yöntemi" kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, denetçi görüşlerine göre iç denetimin başarısında, uygunluk, bilgi ve sistem denetimlerinden ziyade, mali denetim ve performans denetimlerinin daha etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kavramlar:** Denetim, İç Denetim.

## THE EFFECT OF AUDITING TYPES ON THE INTERNAL AUDITING SUCCESS: THE CASE OF THE TURKISH AGRICULTURAL CREDIT COOPERATIVES

### ABSTRACT

The aim of this paper is to search the effect of auditing types on the internal auditing success. The Turkish Agricultural Credit Cooperatives (TTKK) which are public sector cooperatives were chosen to test this effect. Upper level executives, public inspectors for auditing, controller and auditors from TTKK were chosen as a target group for the research. Poll method was used and the outcomes of the poll were analyzed by using the AMOS program and Structural EquationModelling. According to auditors, this analysis reveals that compliance auditing and information system auditing have but rather financial auditing and performance auditing have effect on the success of internal auditing.

**Keywords:** Audit, Internal Audit.

---

<sup>1</sup> Bu çalışma, Mümine KARA tarafından hazırlanan "İç Denetimde Risk Odaklı Yaklaşımın Başarısını Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Model: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği" başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\* Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F., İşletme Bölümü.

\*\* Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F., İşletme Bölümü.

\*\*\* Karadeniz Teknik Üniversitesi, İşletme Programı, Yüksek Lisans Mezunu.

*Makalenin kabul tarihi: Mart 2012.*

## GİRİŞ

Küreselleşme sayesinde girişimciler, yatırım nerede daha karlıysa oraya yatırım yapabilme imkanına sahip olmaktadır. Ancak yine küreselleşme sonucu krizlerin bulaşıcılığı artmaktadır. Bir işletmede yaşanan sorun bir çok işletmeye, ülke ekonomisine ve sonunda da dünya ekonomisine etki edebilmektedir. Yatırımcıların hareket serbestliğine sahip olması özellikle karar alırken güvenilir ve geçerli bilgi ihtiyacını doğurmaktadır. Güvenilir ve geçerli bilgi, kaynakların etkin kullanılmasını sağlar ve gerek kurumları ve karar alıcıları ve gerekse toplumu olası zararlardan uzak tutar.

Karar alıcılar, çoğu zaman, karar verme sürecinde bilginin kaynağına inerek inceleme şansına sahip değildirler. Bu nedenle de başkaları tarafından sunulan bilgiler ışığında kararlar alarak işletmelerinin başarılı olmasını sağlarlar. Dolayısıyla karar alıcılar elde ettikleri bilginin doğru ve güvenilir olduğunu araştırmak zorundadırlar. Güvenirlilik araştırmaları genellikle danışmanlık birimleri, iç denetim birimleri ve bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmaktadır.

Güvenilir ve geçerli bilgi iç denetim çalışmalarının önemini artırır. İyi bir iç denetim faaliyeti işletmelerde; risk ve kontrol faaliyetlerine destek sağlar, önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini ölçer. Kısacası iç denetim işletmelerin güvenilirliği için önemli faaliyetlerden biridir. İşletmeler üzerinde hak sahibi olanlar için de bir güvence görevi görmektedir.

Her kurum gibi TTKK'larda da iç denetim alanında çalışmaların yapılması kaçınılmazdır. Bu çalışmada işletmelerdeki denetim faaliyetlerinin iç denetim çalışmalarının başarısına etkisi bir kamu kurumu olan TTKK'lar üzerine yapılan bir araştırma aracılığıyla incelenmeye çalışılmıştır.

Bu amaçla, iç denetim hakkında kısa bilgi verildikten sonra konuyla ilgili uluslararası ve Türkiye'deki çalışmalar başlıklarında literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra araştırmanın amacı, kapsamı, sınırları, örneklem süreci açıklandıktan sonra araştırmanın hipotezleri belirlenmiş ve bulguların analizi yapılmıştır. Analiz yapılırken "Yapısal Eşitlik Yöntemi" kullanılmıştır. Analiz sonucunda değerlendirmeler yapılarak önerilerde bulunulmuştur.

## I. İÇ DENETİM

Denetim, kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir (Türk Dil Kurumu, 2011). Yani denetim, sunulan bilginin önceden kabul edilen ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması için; o bilgi hakkında kanıt toplama, bilgiyi önceden kabul edilen ölçütlere göre değerlendirme ve sonuçları ilişkili taraflara iletme amacı güder(Çömlekçi, 2009: 5).

Sanayi devriminden önce denetim faaliyeti çok farklı biçimlerde kendini göstermiştir. Bu dönemde yanılıcı işlemlerin bulunması ve çalışanların dürüst-

lüğünün saptanması denetimin temel amacıydı. Bu amaca yönelik olarak yapılan tüm işlemler tek tek incelenmekteydi (Güredin, 2008: 14). Muhasebe denetimi özellikle sanayi devriminden sonra büyük önem kazanmıştır. Denetimin ilk şekli belge denetimidir. Bu süreç sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar olan süreyi kapsamaktadır. Şirketler giderek büyümüş ve kurumsal bir kimlik kazanarak sahipleri dışındaki profesyonel kişilerce yönetilmeye başlamıştır. Sermaye sahipleri yöneticileri kontrol etmek amacıyla uzmanlara denetim yaptırmaya başlamışlardır. 20. yüzyılın başlarında belge denetimi yerini mali tablolar denetimine bırakmıştır. Bu dönemde bilançonun doğruluğunun araştırılması esas amaçtır. 1930'lu yıllardan sonra iç kontrol önem kazanmaya başlamıştır. Sistemlere dayalı denetim adını alan bu aşamada ise güçlü bir iç kontrol yapısı oluşturularak, mali tabloların güvenilirliğinin artırılması amaçlanmıştır. Daha sonra faaliyet ya da yönetim denetimi olan işletmenin tüm faaliyetlerinin denetlenmesini amaçlayan denetim anlayışı benimsenmiştir (Türedi, 2007: 15-18).

İç denetim ise; Avrupa ülkelerinde 1900'lü yıllarda ele alınmaya başlamıştır. 1929 yılı Ekonomik Buhran döneminde ortaya çıkan hile ve yolsuzluk olayları sonucunda, ABD'de yönetim ve denetim sistemleri gözden geçirilmiş ve yeni bir sistem tasarlanmıştır. 1933-1934 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerle dış muhasebe denetimin yanında örgüt içinde sürekli denetim hizmeti veren, muhasebe işlemleri ve finansal tabloların güvenilirliğini değerlendiren bir kontrol sistemi olarak iç denetim sistemi kurulmuştur (Gürdal, Çıplak, 2010: 94). 1940'lı yıllarda ise iç denetim işletme örgütlerinde bir fonksiyon olarak görünmeye başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş yaşamının gelişmesi ve profesyonellere yetki devri sonucunda iç denetim hızlı bir ilerleme yoluna girmiştir. Özellikle 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors) ile iç denetim kurumsal bir kimlik kazanmıştır (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 30-31).

Türkiye'de 1957'de yasalaşan Türk Ticaret Kanunu ile özel sektördeki işletmelerde denetim kurulları oluşturulması zorunlu kılınmıştır. Kamuda ise, Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu yıllardan beri müfettişlik ve kontrolörlük kadroları ihdas edilmeye başlanmıştır. Ancak bu kadrolar, denetimi, sadece uygunluk ve sistem denetimi şeklinde uygulamaktadırlar. Bu klasik denetim anlayışı, günümüzde işlerliğini yitirmiştir. Günümüzdeki denetim anlayışında performansların denetiminin önemi artmaya başlamıştır. Türkiye'de 2007 yılında yasalaşan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'da, klasik denetim ve teftiş anlayışını terk edilmiştir. Bu kanunun 63.maddesinde, "İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek için kaynakların ekonomik, etkin ve verimli yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve bu konularda rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir" şeklinde tanımlanmıştır (İDKK, 2007). Bu tanımdan anlaşıldığı üzere, kamuda, uygunluk ve sistem denetimi anlayışından, performans, verimlilik denetimi anlayışına doğru yönelimler mevcuttur.

5018 sayılı Kanun ile birlikte, kamuda iç denetim anlayışının değişmesi hedeflenmiştir.

## II. LİTERATÜR TARAMASI

İç denetimin başarısını ölçmeye yönelik Dünya’da ve Türkiye’de yapılmış bir çok çalışma mevcuttur. Ancak bunların tamamına yakını özel sektörde yapılmış çalışmalar olduğu dikkat çekmektedir. Kamu alanına yönelik yapılmış çalışmalar ise oldukça azdır. Aşağıda iç denetim başarısı üzerine yapılan çalışmalardan örnekler, uluslararası ve ulusal çalışmalar şeklinde ayrı başlıklar altında verilmiştir.

### A. ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

Uluslararası literatürde iç denetimle ilgili çalışmalar içinde iç denetimin başarısı üzerine yapılanlardan bazıları aşağıda verilmektedir.

Bu çalışmalardan birinde, Dittenhofer (2001) “İç Denetim Etkinliği: Mevcut Yöntemlerin Gelişimi” başlıklı makalesinde iç denetim etkin olabilmesi için iç denetimin temel amacını ve hedefleri belirlemek, hedeflenen başarıyı ölçmede kullanılacak kriterleri belirlemek ve sonuç olarak tüm iç denetim sürecinin değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. İç denetim sürecindeki gelişme yönünü ve etkinliğini belirlemek için tüm sürecin sonuçlarını ölçmede kullanılan kriterlerden alışılmış kriterleri ayırt etmemiz gerektiği vurgulanmıştır.

Savcuk (2007) ise, “İç denetimin etkinliğini değerlendirme ilkeleri” konulu çalışmada etkin bir iç denetim sistemi kurabilmek için gerekli konuları ve iç denetim etkinlik değerlendirme prensiplerini analiz etmiştir. Analizde kurumsal yönetim ve kontrol kapsamını da göz önünde bulundurmıştır. Çalışmada, öncelikle iç denetçilerin yüksek profesyonel kalite sertifikası ile Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor = CIA) sertifikasına ve pratik tecrübeye sahip olmaları gerektiği, iç denetçilerin, risk yönetimi sürecinde aktif olarak bulunmaları, risk yönetim sürecinin etkinliği ile ilgili güvence sağlamaları, geliştirme yönünde tavsiyeler vermeleri ve uygulanmasını sağlamaları, bağımsızlık ve nesnelliklerini zedelemekten değer katan faaliyetlerde bulunmalar gerektiği sonucuna varmıştır.

Bir diğer çalışmada Pop ve Bota-Avram (2008), “İç Denetimin Dışarıdan Satın Alınması-İç Denetimin Kalitesinin Artırılması İçin Bir Çözüm Mü?” konulu çalışmada denetim hizmetinin dışarıdan satın alınması durumunda iç denetimin kalitesinde nasıl bir artış olabileceğini ortaya koymayı amaçlamışlar. Çalışmada dışarıdan denetim hizmeti satın alınmasının, denetim elemanı istihdam edilmesine göre kalite ve etkinliği artırmasının her zaman garanti olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Hizmet satın almanın fayda-maliyet açısından büyük şirketlerden ziyade, küçük ve orta ölçekli şirketlerde daha avantajlı olduğunu tespit etmişler. Ancak bu şirketlerin hizmet satın almadan önce şirketin faaliyette

bulunduğu iç ve dış çevre, şirketin büyüklüğü, faaliyette bulunduğu sektör ve şirketin yönetim tecrübesi gibi faktörleri göz önünde bulundurmaları gerektiğini belirtmişlerdir.

Başka bir çalışmada ise, Arena ve Azzone (2009), “İç Denetimin Etkinliğinin Organizasyonel Sürücülerini Tanımlama” başlıklı çalışmalarında iç denetimin etkinliğine etki eden faktörleri belirlemek amacıyla 153 İtalyan şirketinden gelen veriler ışığında araştırma yapmışlardır. İç denetimin etkinliğinin şu üç faktörden etkilendiği sonucuna varmışlardır: İç denetim takımının karakteristiği, iç denetim süreci ve aktiviteleri ve kurumsal bağlantılar. Ayrıca iç denetimin etkinliğinin, şirket özellikleri dikkate alınarak, iç denetçi sayısının çalışan sayısına oranının büyümesiyle değişiklik göstereceğini ortaya koymuşlardır.

Holt ve Dezoort (2009), “İç Denetim Raporunun Açıklanmasının Yatırımcı Güveni ve Kararları Üzerindeki Etkileri” konulu çalışmalarında iç denetim raporunun yatırımcı güvenliği ve kararlarına etkisini belirlemeyi hedeflemişlerdir. İç denetim raporunun yatırımcı güvenliği ve kararları üzerindeki etkisinin, ihtiyaç olunan diğer finansal raporlar kadar önemli olduğunu tespit etmişlerdir.

Unegbu ve Kida (2011) yaptıkları “Kamu Sektörü Yönetimini Geliştirmede Bir Araç Olan İç Denetim Etkinliği” adlı makalede Nijerya’da kamu sektörü yönetimini geliştirmek için denetim konusuna odaklanılmıştır. İç denetim bölümlerindeki kadro ve kaynak yetersizliğinin tam etkin olmayı olumsuz yönde etkilediği belirtilmektedir. Ayrıca iç denetim ile birlikte kamu sektöründe oluşan hata ve hilerin etkin bir şekilde kontrol edilebildiği, bunun için yeterli ekipman ve elemana ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır.

Soh ve Martinov-Bennie (2011) de yaptıkları “İç Denetim Fonksiyonları: İç Denetim Rolü, Etkinliği ve Değerlendirmesi” başlıklı makalede iç denetim etkinliğini sağlamak için gerekli olan faktörlerin belirlenmesi ve iç denetim fonksiyonunun işlevleri belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre etkinliği artırmak ve iç denetim fonksiyonuna yeniden odaklanılması önerilmiştir.

## B. TÜRKİYE’DEKİ ÇALIŞMALAR

İç denetim başarısı üzerine Türkiye’de yapılan çalışmalardan birinde Biçer (2006), “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama” konulu çalışmasında iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolünü belirlemek amacıyla, hisseleri borsada işlem gören bir şirketler topluluğuna bağlı halka açık olmayan bir şirkette iç denetim uygulaması yapmış ve örnek bir iç denetim raporu hazırlamıştır. Yaptığı çalışmada işletme ihtiyaçlarına yanıt verecek iyi bir iç kontrol sistemi kurulması gerekliliği ve iç denetim faaliyetleri ile uygulanan kontrol yöntemlerinin standartlaştırılması sonucuna varmıştır. Biçer ayrıca, iç kontrol sisteminin hedefleri doğrultusunda, genel ve arazi ek iç denetim planlarının hazırlanması gerekliliğini vurgulamıştır.

Başka bir çalışmada Sevim ve Eliuz (2007), “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma” konulu çalışmalarında dört yıldır kurulan ve işletilen denetim komitelerinin iç denetimin etkinliği üzerindeki rolleri araştırılmıştır. İMKB’de yaptıkları araştırmada komitelerin iç denetimin etkinliğini kısmen sağladığı gözlemlenmiştir. Şirketlerin faaliyet süresi ve halka açıklık oranı ile komitelerin iç denetimin etkinliğini sağlama düzeyi arasında bir ilişki bulunamamıştır.

Abdioğlu (2008) ise, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma” başlıklı çalışmada İMKB-100 endekste faaliyet gösteren şirketlerde kurumsal yönetimde iç denetimin rolünü araştırmak amacıyla anket uygulaması yapmıştır. Regresyon yöntemi ile analiz ettiği veriler, kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasında, iç denetimin olumlu ve önemli rol oynadığını ortaya koymuştur.

Bir diğer çalışmada Dinç ve Gerekan (2008), “İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi” konulu çalışmalarında iç denetim faaliyetlerinin dış kaynak kullanımı kararını etkileyen faktörleri belirlemek amacı ile üç önemli bulguya ulaşmışlardır. Birinci bulgu, Türkiye genelinde iç denetimde dış kaynak kullanımının olmadığı; ikinci bulgu ortak ve yöneticilerin büyük çoğunluğunun gelecekte iç denetimde dış kaynak kullanımını tercih etmeye eğilimli olduğudur.

Akpınar (2010) yaptığı çalışmada 610 nolu Uluslararası Denetim Standartlarının getirdiği hükümler çerçevesinde iç denetim ve iç denetim çalışmalarını Türkiye uygulamaları açısından incelemiştir. Çalışmada Türkiye’de iç denetim konusu farklı yönetmelik, kanun ve tebliğlerle belirlendiği ifade edilmiştir. Kamu kesiminde iç denetim 5018 sayılı Kanun’la düzenlendiği vurgulanmıştır. Sonuç olarak denetim standartlarının oluşturulması gerektiği ve bunun önemli eksikliği gidereceği belirtilmiştir. Bu düzenlemelerle denetim konusu uluslararası bir boyuta ulaşabileceği vurgulanmıştır.

Sertel (2001), “İç Denetim ve Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri’nde Uygulaması” konulu çalışmada denetim ve iç denetim uygulamasının gelişimini ve etkilerini araştırmak, varsa aksaklıkları tespit etmek ve aksaklıkların giderilmesi için öneriler getirmek amacıyla TKKMBGM birimlerinde ve Ankara Bölge Birliği’ne bağlı 20 kooperatifte anket uygulaması yapmıştır. Çalışmanın sonucunda kooperatif ortaklarının eğitim seviyelerinin düşük olması nedeniyle ortaklar arasından seçilen yönetim kurulu ve denetçilerin fonksiyonlarını yerine getiremedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca kurum denetçileri tarafından yapılan denetimlerde, personelle yeterince diyalog kurulmaması nedeniyle denetimin eğitim yönünün eksik kaldığını saptamıştır. Yapılan denetim çalışmalarının kapsamının ise muhasebe ve mevzuat denetimiyle sınırlı kaldığını belirle-

miştir. Denetim elemanlarının çalışma zamanlarını daha çok finansal tabloların analizine ve faaliyet denetimine ayırmaları gerektiğine ilişkin öneride bulunulmuştur. Sertel'in 2001 yılında TTKK üzerinde yaptığı bu çalışmadan esinlenerek, günümüzde TTKK'larda iç denetim anlamında bir gelişme olup olmadığı, iç denetim mekanizmasında görevli olanların düşüncelerinde bir değişim gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi çalışmanın bir diğer amacıdır.

### III. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırma, kamu kurumlarındaki iç denetim mekanizmasında görevli elemanların iç denetim çalışmalarının başarısı ile ilgili düşüncelerini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çalışmanın ana konusu, iç denetim çalışmalarının başarısına etki ettiği düşünülen denetim türleri arasındaki ilişkiyi bir yapısal model geliştirerek ortaya koymaktır. Ancak, kamu kurumlarının tamamına ulaşmanın zaman ve maliyet açılarından imkansız olması nedeni ile örnek kuruluş olarak Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri (TTKK'lar) seçilmiştir.

#### A. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEM SÜRECİ

Araştırma ana kütesini, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri'nde denetçi, üst yönetici, müfettiş ve kontrolör olarak çalışan 184 kişi oluşturmaktadır. Söz konusu ana kütenin, 3'ü denetçi; 3'ü müfettişlerin bağlı olduğu Teftiş Kurulu Başkanı ve Yardımcıları, 16'sı kontrolörlerin bağlı olduğu bölge müdürleri, 4'ü Fon Yönetimi ve Muhasebe Daire Başkanlığı yöneticileri, 54'ü müşavir müfettiş, baş müfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcılığı ve 104'ü baş kontrolör, kontrolör ve kontrolör yardımcılığıdır. Ana kütlede yer alan 184 kişinin tamamına anketler ulaştırılmış ancak anketlerden sadece 104'ü geri dönmüştür.

Araştırmada kullanılan modelin uygunluğunun belirlenmesinde ve parametre değerlerinin tahmin edilmesinde örnek büyüklüğü etkilidir. Araştırmada kullanılmış olan yapısal eşitlik modellerinde örnek büyüklüğünün en az 100 olması ya da normal dağılımda değişken sayısının 10 katı, diğer dağılımda ise değişken sayısının 5 katı olması gerekmektedir (Teo vd., 2001:74; Ustasüleyman, Perçin, 2009:252). Dolayısıyla elde edilen anket sayısı analiz için yeterlidir. Araştırma anketi 2011 Nisan ayında uygulanmıştır. Anketin birinci bölümünde deneklerin kişisel özellikleri, ikinci bölümünde ise iç denetimin başarısını ve denetim türleri ile ilgili görüşlerini ölçecek sorular bulunmaktadır. Anketin ikinci bölümündeki sorular 5'li likert ölçeğe göre hazırlanmıştır. Ölçekler; 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir. Verilerin analizinde ise AMOS 16 paket programı kullanılmıştır.

#### B. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın analiz bölümü yapısal eşitlik modeli AMOS programı ile değerlendirilmiştir. Yapısal eşitlik modeli psikoloji, sosyoloji, eğitim ve pazarlama alanlarında oldukça yaygın şekilde kullanılırken, finans ve muhasebe alanla-

rında pek fazla kullanılmadığı görülmektedir. İşletme finansında, Maddala ve Nimalendran (1995) hisse senetleri fiyatlarında sürpriz kazançların etkisini belirlemek amacıyla yapısal eşitlik modelini kullanmışlardır (Chang vd., 2009: 199). Aynı şekilde muhasebede de kullanımının yok denecek kadar az olduğu söylenebilir. Türkiye’de ise muhasebe ve denetim alanlarında yapısal eşitlik modelinin çok az kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmalardan biride, Usta ve Uçma (2011) tarafından yapılan hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin sorumluluğunun belirlenmesine yönelik çalışmadır. Yine Uçma (2011) tarafından yapılan hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesinin sorumluluğu konusunda yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır.

### C.ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLERİ

İç denetimin başarısı üzerinde, uygulanan denetim türlerinin ne yönde bir etkisi olduğu bu araştırmanın konusunu teşkil etmektedir. Denetim türleri, uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi ve bilgi ve sistem denetimidir (Bümko, 2006a: 6). Bu faktörler, çalışmada kullanılacak temel değişkenlerdir ve aşağıda açıklanmışlardır:

- Uygunluk Denetimi Faktörü (U); yapılan işlemlerin ilgili otoritelere konulmuş kanun, mevzuat, yöntem ve kurallara uygunluğunun incelenmesidir.
- Mali Denetim Faktörü (M); işlemlerin tam ve doğru yapılmasının sağlanması, finansal sistem ve tabloların güvenilirliğinin incelenmesidir.
- Performans Denetimi Faktörü (P); varlıkların ekonomik, etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesidir.
- Bilgi ve Sistem Denetimi Faktörü (BS); bilgi sistemindeki verilerin güvenilirliğini ve amaçlara ulaşmak için kullanılan yöntemlerin yeterliliğini ölçer.

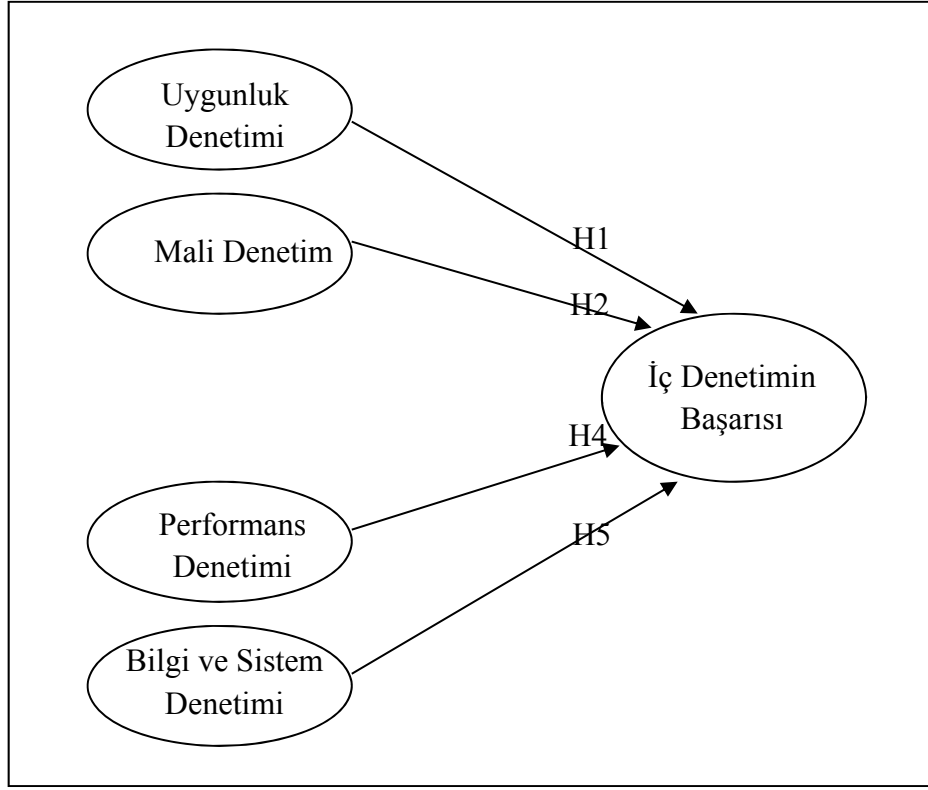
Kontrol mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde işlemesi için iç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi gerekir. Denetim türlerinde dolayısıyla iç denetimde başarı ve etkinliğin sağlanabilmesi için bazı koşullar vardır. Öncelikle yönetimin iç denetimin sağlayacağı faydaları kavraması ve iç denetimi sahiplenmesi gerekir. Ayrıca yönetim, iç denetçiler için sağlıklı bir çalışma ortamı oluşturmalıdır. Kurumun tüm birimlerinde sağlıklı çalışmalar yapılabilmesi için iç denetim biriminin diğer tüm birimlerince tanınması gereklidir (Memiş, 2008: 87-88). Bu koşulların sağlanması ve iç denetimin genelini oluşturan denetim türlerinin uygulanması iç denetimin başarısına olumlu etki yapar.

İç denetimin başarısını etkileyen faktörlerin etkisinin belirlemek için şekil 1’deki kavramsal model geliştirilmiştir. Kavramsal modelin birinci elemanı iç



denetim başarısını etkileyen faktörleri içermektedir. Bunlar; uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi ve bilgi ve sistem denetimi faktörleridir. Kavramsal modelin ikinci elemanı iç denetimin uygulama başarısıdır.

**Şekil 1:** İç Denetimin Başarısını Etkileyen Faktörleri İçeren Kavramsal Model



**Kaynak:** Araştırmacılar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 1'deki modele dayalı olarak aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

- H1:** Denetçi görüşlerine göre uygunluk denetimi ile iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.
- H2:** Denetçi görüşlerine göre mali denetim ile iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.
- H3:** Denetçi görüşlerine göre performans denetimi ile iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.
- H4:** Denetçi görüşlerine göre bilgi ve sistem denetimi ile iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.

## D. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Bu bölümde önce katılımcıların demografik özellikleri incelenecek daha sonra iç denetimin başarısı modeline ait hipotezler analiz edilecektir.

### 1. Demografik Özellikler

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri'nde araştırmaya destek veren katılımcıların demografik özellikleri incelenmiştir. Katılımcıların demografik özelliklerine yönelik toplam 8 adet soru sorulmuştur. Bu sorulara verilen yanıtları Tablo 1'de özetlenmiştir.

**Tablo 1:** Cevaplayıcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları

Yaş	Sayı	%	Denetim Eğitimi Aldınız mı?	Sayı	%
24-30	36	34,6	Evet	67	64,4
31-40	33	31,7	Hayır	37	35,6
41-50	31	29,8	<b>Toplam</b>	<b>104</b>	<b>100</b>
51+	4	3,8	Denetimi Öğrenme Şekli	Sayı	%
<b>Toplam</b>	<b>104</b>	<b>100</b>	Ders aldım	8	7,7
Cinsiyet	Sayı	%	Seminerlere katıldım	3	2,9
Erkek	97	93,3	Kitap okuyarak öğrendim	3	2,9
Kadın	7	6,7	Kurumda denetim yaparak öğrendim	88	84,6
<b>Toplam</b>	<b>104</b>	<b>100</b>	Diğer	2	1,9
Eğitim Düzeyi	Sayı	%	<b>Toplam</b>	<b>104</b>	<b>100</b>
Lise ve altı	0	0	Çalışma Süresi	Sayı	%
Ön Lisans	0	0	0-5 yıl	49	47,1
Lisans	87	83,7	6-15 yıl	18	17,3
Yüksek Lisans	16	15,4	16-25 yıl	37	35,6
Doktora	1	0,9	26+ yıl	--	--
<b>Toplam</b>	<b>104</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>104</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** Araştırmacılar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1 incelendiğinde; katılımcıların %34,6'lık oranla 24-30 yaş aralığında, %31,7'lik oranla 31-40 yaş aralığında, %29,8'lik oranla 41-50 yaş aralığında, %3,8'lik oranla 51 ve üzeri yaşlarda oldukları görülmektedir. Cevaplayıcıların 51 yaş ve üzeri grupta olanları hariç, diğer gruplarda eşit oranda katılım gerçekleştirdikleri görülmektedir. Bu oranlardan yola çıkarak kurumdaki denetimle ilgili kişilerin yaşlara dağılımının dengeli olduğu söylenebilir.

Cevaplayıcıların cinsiyetlere dağılımı %93,3 erkek ve %6,7 bayandır. Dolayısıyla kurumdaki üst yönetici ve denetim alanıyla ilgili kişilerin büyük çoğunluğunun erkek olduğu ve kurumda yeterince bayan üst yönetici ve denetim elemanı bulunmadığı tespiti yerinde olacaktır.

Üst yönetici, denetçi ve denetim elemanlarının eğitim düzeyleri en az lisans seviyesindedir. Cevaplayıcılar %83,7 lisans, %15,4 yüksek lisans ve %0,9 doktora eğitimine sahiptirler. Bu sonuçlara göre kurumun üniversite sonrası eğitim konusunda personele yeterli ortam yaratmadığı söylenebilir.

Denetimle ilgili eğitim alıp almadıkları yönündeki soruya, katılımcıların %64,4'ü evet, %35,6'ı hayır cevabını vermişlerdir. Kurum içinde denetim mekanizmasında bulunanların yaklaşık üçte birinin Hayır cevabı vermesi dikkati çeken bir durumdur. Katılımcıların yaklaşık %22'sinin yönetici kademesinde olduğu düşünüldüğünde kalan %13,6'lık kısmın hiç denetim ile ilgili eğitim almadıkları söylenebilir. Bu durum, kurumda denetim mekanizmasına önem verilmediği şeklinde yorumlanabilir.

Cevaplayıcıların denetimi öğrenme şekline verdikleri cevaplar incelendiğinde, katılımcıların %84,6'sunun denetimi kurumda denetim yaparak öğrendikleri tespit edilmiştir. Ders alanlar %7,7, seminerlere katılarak öğrenenler %2,9, kitaplardan öğrenenler %2,9 ve bunların dışında bir şekilde öğrenenler ise %1,9 oranındadır. Bu sonuçlara göre, kurumun denetim personeli alımlarında denetim bilgisine önem vermediği, personelini kendi yetiştirme yolunu seçtiği söylenebilir.

Cevaplayıcıların kurumdaki kıdemleri %47,1 oranında 0-5 yıl, %17,3 oranında 6-15 yıl, %35,6 oranında ise 16-25 yıldır. Kurumda 5 yıl ve daha az kıdemli denetim elemanları, bütün kurumdaki denetim elemanlarının hemen hemen yarısını oluşturmaktadır. Dolayısıyla kurumun uygulayacağı yeni strateji ve yöntemlere daha kolay adapte olabilecek bir denetim kaynağı olduğu söylenebilir.

## 2. Hipotezlerin Test Edilmesi

Çalışmada yer alan değişkenler "Açıklayıcı Faktör Analizi" (AFA) ile belirlenmeye çalışılmıştır. Faktör analizinde önce veri setinin yeterliliği araştırılır. Veri setinin yeterliliği Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. KMO testine göre örnek yeterliliğinin kabul edilmesi için 0,5'den büyük olması gerekir (Ustasüleyman, 2008:166). Diğer bir ifadeyle, genellikle KMO oranının 0,90 olması olağan üstü, 0,80 oldukça iyi, 0,70 ortalama ve 0,60 kabul edilebilir olarak ifade edilmektedir (Ustasüleyman, Çankaya, 2009:283).

Çalışmada KMO oranı 0,818 olarak bulunmuş ve çalışmanın faktör analizi için uygun olduğuna karar verilmiştir. Denetim türlerine yönelik soruların güvenilirliğini ölçmek ve modele uygun hale getirmek için yapılan analizde, öz değerleri 1'in üzerinde olan ve toplam varyansın %74,011'ini açıklayan 4

faktör ve 17 değişken belirlenmiştir. Faktör yükü 0,50'nin altında olanlar (U5, M5, P2, BS3) analizden çıkarılmıştır. İç denetimin başarısı için anket formundaki aşağıda belirtilen 8 değişken faktör analizine tabi tutulduğunda faktör yükü 0,50'nin üstünde olan ID1, ID2, ID3, ID4, ID7 değişkenleri iç denetimin başarısını açıklamak için kullanılmıştır.

**Tablo 2:** Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	F1	F2	F3	F4
Uygunluk Denetimi				
U1			0,595	
U2			0,88	
U3			0,849	
U4			0,78	
Mali Denetim				
M1		0,725		
M2		0,824		
M3		0,912		
M4		0,816		
Performans Denetimi				
P1				0,621
P3				0,701
P4				0,847
P5				0,728
Bilgi ve Sistem Denetimi				
BS1	0,839			
BS2	0,874			
BS4	0,886			
BS5	0,84			
BS6	0,863			
Değişken Sayısı	5	4	4	4
Kümülatif Açıklanan Varyans	36,856	57,86	67,148	74,011
Kaiser-Meyer Olkin (KMO) örnekleme yeterliliği	0,818			
Bartlett Testi (Bartlett's Ki-kare)	$X^2=1237,381$ df:136 p:0,000			
Cronbach Alfa Katsayıları	0,931	0,912	0,856	0,761
Ölçeğin toplam Cronbach Alfası	0,880			

**Kaynak:** Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

İç denetimin başarısı için sorulan sorular aşağıdadır:

- **ID1:** İç denetim faaliyetlerinin kuruma artı değer katması ile ilgili düşünceniz.
- **ID2:** Kurumunuzda, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliği ile ilgili düşünceniz.
- **ID3:** Kurumunuzda iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili düşünceniz.
- **ID4:** Kurumunuzda "Denetim faaliyetlerini yerine getiren görevlilere gereken tüm yardımlar yapılmakta, rahat bir çalışma ortamı yaratılmaktadır." düşüncesine katılımınız.
- **ID5:** İç denetim faaliyetlerinin dışarıdan bağımsız bir kuruma yaptırılması ile ilgili düşünceniz.

- **ID6:** “İç denetim faaliyetlerinin, dışarıdan bağımsız bir kuruma yapılması durumunda etkinlik, yeterlilik ve değer katma açısından daha olumlu bir ortam ortaya çıkar.” düşüncesine katılımınız.
- **ID7:** Kurumunuzda, “İç denetim ile ilgili hizmet içi eğitimler düzenli bir şekilde yapılmaktadır.” düşüncesine katılımınız.
- **ID8:** Kurumunuzda yapılan denetim çalışmalarının, risk odaklı yaklaşıma göre yapıldığı hususundaki düşüncelere katılımınız.

Değişkenlerin güvenilirlikleri Cronbach Alpha ile test edildikten sonra belirlenen ilişkilerin doğruluğunu test etmek amacıyla “Doğrulayıcı Faktör Analizi” yapılmıştır. Cronbach Alpha katsayısının 0,70’in üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır (Ustasüleyman, 2009: 206).

Tablo 2’de tüm Cronbach Alpha katsayıları 0,70’ten büyük olduğu için güvenilirlik değeri uygundur.

Araştırmanın ölçüm modelinde AMOS programı kullanılarak “Doğrulayıcı Faktör Analizi” (DFA) yapılmıştır. Modelin uyumunu değerlendirmek için diğer uyum indeksleri hesaplanmıştır. GFI, AGFI, NFI, CFI, RFI, IFI, TLI indeksleri sırasıyla 0.818, 0.753, 0.837, 0.914, 0.804, 0.916 ve 0.897 olarak belirlenmiştir. RMR: 0,067, RMSEA: 0,093 ve  $X^2/df$ : 1,9 olduğu görülmektedir.

Modelin uyumunun, uyum indeksleri açısından kötü olduğu söylenebilir. Bu nedenle, ölçüm modelinde değişiklikler yaparak iyileştirmelere gidilmiştir. Sonuç olarak bulunan değerler Tablo 3’de görülmektedir.

**Tablo 3:** Düzeltilen Ölçüm Modelinin Uyum İndeks Sonuçları

İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri
RMR	0,065	$X^2/df$	1,467	IFI	0,946	RMSEA	0,067
GFI	0,856	NFI	0,88	TLI	0,946		
AGFI	0,796	RFI	0,849	CFI	0,957		

**Kaynak:** Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

### 3. Uyumlaştırılmış Modelin Güvenirlilik ve Geçerliliği

Uyumlaştırılmış ölçüm modelindeki faktörlerin açıklanan varyansı ve güvenilirlik katsayıları Tablo 4’te verilmektedir.

Açıklanan varyans tahminleri, her bir faktörün ilgili değişkenlerde açıkladığı toplam varyans değerlerini göstermektedir. Faktörlerin açıklanan varyans değerleri standart tahmin değerlerine göre hesaplanmış ve sadece P değişkeni (%50) kabul edilebilir sınır olan 0,50 değerleri ise üzerinde çıkmıştır [U(0,62), M(0,70), P(0,50), BS(0,73)]

**Tablo 4:** Uyumlaştırılmış Ölçüm Modeli Sonuçları

Faktör	Değişkenler	mle	st. hata	T	Açıklanan Varyans	Güvenirlilik
Uygunluk Denetimi	U1	0,584	----	-----	0,62	0,86
	U2	0,873	0,206	6,474		
	U3	0,889	0,233	6,519		
	U4	0,768	0,161	6,017		
Mali Denetim	M1	0,865	----	-----	0,7	0,9
	M2	0,933	0,114	12,952		
	M3	0,832	0,11	10,928		
	M4	0,708	0,128	8,465		
Performans Denetimi	P1	0,604	----	-----	0,5	0,79
	P3	0,754	0,249	5,44		
	P4	0,801	0,278	6,006		
	P5	0,638	0,273	4,819		
Bilgi ve Sistem Denetimi	BS1	0,83	0,077	11,854	0,73	0,93
	BS2	0,823	0,074	11,954		
	BS4	0,874	0,074	13,278		
	BS5	0,826	0,078	11,737		
	BS6	0,912	-----	-----		

**Kaynak:** Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 5'e bakıldığında faktörlerin güvenirlilik katsayıları alt limit olan 0,70'in üzerinde bir değerde olduğu görülmüştür [U(0,86), M(0,90), P(0,79), BS(0,93)]. Dolayısıyla ölçüm modelinin güvenilir ve geçerli olduğu söylenebilir.

#### 4. Yapısal Model

Çalışmada örnek büyüklüğünün yeterliliğini gösteren  $X^2/df$  ile uyum ve rekabet indeksleri olan RMR, GFI, AGFI, NFI, RFI, IFI, TLI, CFI, RMSEA indeksleri kullanılmıştır.

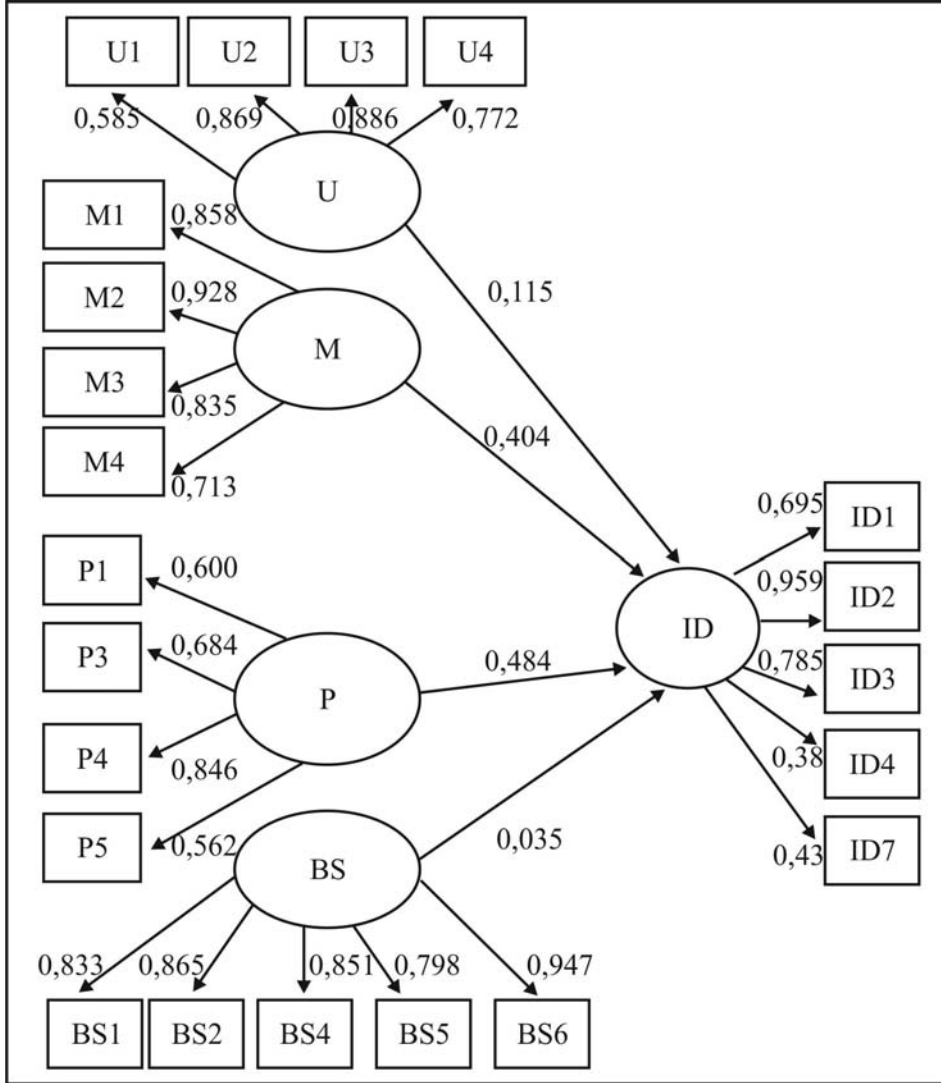
**Tablo 5:** Araştırma Modelinin Uyum İyiliği İndeksi Sonuçları

UYUM İNDEKSLERİ	MODEL	UYUM İNDEKSLERİ	MODEL
$X^2$	281,423	TLI (Tucker-Lewis İndeksi)	0,929
Serbestlik Derecesi	192	IFI (Artırılmış Uyum İyiliği İndeksi)	0,942
P (Anlamlılık Düzeyi)	0	NFI (Normlaştırmış Uyum İndeksi)	0,839
$X^2/df$	1,466	CFI	0,941
GFI(Uyum İyiliği İndeksi)	0,829	RMSEA	0,67
AGFI (Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi)	0,774	RMR	0,1
RFI (Göreceli Uyum İyiliği İndeksi)	0,806		

**Kaynak:** Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Çalışmada belirlenen 104 gözlemin değişken sayısına göre yeterli olduğu söylenebilir. Yapısal modelde yer alan parametreleri gösteren AMOS çıktısı şekil 2’de gösterilmektedir.

**Şekil 2:** Yapısal Modelde Parametre Değerler



**Kaynak:** Araştırmacılar tarafından oluşturulmuştur.

Söz konusu indekslerin hepsi RMR (0,10) ve RMSEA (0,67) değerleri kabul sınırındadır. Sonuç olarak elde edilen değerler yapısal modelin kabul edilebilirliğini desteklemektedir.

**Tablo 6:** Yapısal Modelin Hipotez Testi Sonuçları

		MLE	St.Ht	T	Hipotez Sonucu
U----->	ID	0,115	0,187	0,614	HAYIR
M----->	ID	0,404	0,206	1,960**	EVET
P----->	ID	0,484	0,162	2,990***	EVET
BS----->	ID	0,035	0,064	0,549	HAYIR
***p<0,01; **p<0,05; *p<0,10					

**Kaynak:** Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6’da yapısal modelin sonuçları verilmektedir. Tablo 6’ya göre;

H1 hipotezi, TTKK’larda çalışan denetçi görüşlerine göre uygunluk denetimi ile iç denetimin başarısı arasında bir ilişkinin var olup olmadığını test edilmiştir. Modele göre, uygunluk denetiminin iç denetim başarısı üzerine ( $r=0,115$ ) anlamlı etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla H1 hipotezi reddedilir. Yani, katılımcılar, uygunluk denetimi ile iç denetimin uygulama başarısı arasında bir ilişki olduğuna inanmamaktadırlar. Uygunluk denetimi faktörü içinde en etkili veya önemli değişken %88 etki seviyesi ile “Verilen kredilerin usulüne uygun kullanılıp kullanılmadığı denetlenmektedir.” değişkeni olduğu görülmektedir. Yine aynı faktör içindeki “Verilen kredilerin usulüne uygun verilip verilmediği sıklıkla denetlenmektedir” değişkeni %86 etki seviyesi ile ikinci önemli değişkendir. Kredilerin usulüne uygun kullanılıp kullanılmadığı ve usulüne uygun verilip verilmediğinin denetiminin, iç denetimin başarısında etkili olmadığı düşünülmektedir. Tablo 5’te gösterilen Tarım Kredi 2011-2023 Teftiş ve Denetim Uygulama Planı’na göre teftiş stratejisi geleneksel yöntemleri aşan teftiş ve denetim anlayışı olarak belirlenmiştir. Alt hedefler ise geçmişe dayalı hata avcılığı şeklinde kendini gösteren geleneksel denetim sisteminden ziyade, bu hatalı sonuçları üreten sistemin zaaflarını belirleme ve yok etme üzerine kurulu risk denetimi sistemine geçmek olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla TTKK’larda uygunluk denetiminin iç denetimin başarısı üzerinde etkili olamama nedeni geleneksel denetimin ötesine geçememesinin sebebini; geçmişe dönük hata avcılığı şeklinde uygulanan denetim sisteminin aşılabilmesi olarak gösterilebilir.

H2 hipotezi, denetçi görüşlerine göre, mali denetim ile iç denetimin uygulama başarısı arasında bir ilişkinin var olup olmadığını test etmektedir. Modele göre, bu ilişkinin varlığı, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. İlişkinin yönü ise pozitifdir. Mali denetim faktörlerinin başarı üzerinde %40 oranında etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Yani, mali denetim düzeyinin artması halinde, iç denetimin uygulama başarısının da artacağı söylenebilir. Mali denetim faktörü içinde en önemli değişkenin %92 etki seviyesi ile “Yapılan kayıtları doğru olup olmadığı devamlı denetlenmektedir.” değişkeni olduğu



anlaşılmıştır. Yapılan kayıtların doğruluğu güvenilir bilgi kaynağının işaretidir. Dolayısıyla TTKK'larda mali denetimin iç denetimin başarısı üzerinde etkili olduğunun düşünüldüğü söylenebilir. Mali denetim gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin tam ve doğru olarak yapılmasının sağlanması, finansal sistem ve tabloların güvenilirliğinin incelenmesidir. Araştırmacılar tarafından TTKK'larda yapılan incelemeler sonucunda, denetçiler, müfettişler ve kontrolörler tarafından yapılan mali denetim, işlemlerin ne şekilde yapıldığının ortaya konması şeklinde gerçekleştiği tespit edilmiştir. Yani, denetimde genelde "Tamlık hedefi" gözetilmektedir. Ancak, mali denetimde gerçeklik hedefine uygun çalışma yapılmadığı tespit edilmiştir. Bu durumun, iç denetimin başarıya ulaşmasında en büyük sorunu teşkil ettiği söylenebilir.

H3 hipotezi, denetçi görüşlerine göre, performans denetimi ile iç denetimin uygulama başarısı arasında bir ilişkinin var olup olmadığının test edilmesini öngörmektedir. Modele göre, performans denetimi faktörleri ile iç denetim uygulama başarısı arasında %1 anlamlılık düzeyinde bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Uygulama başarısını yaklaşık %48 oranında etkilediği görülmektedir. Performans denetimi faktörü içindeki değişkenlerden "İşletme çalışanlarının performans denetimi sürekli yapılmaktadır." değişkeni %84 etki derecesi ile en önemli değişkendir. Çalışanların yaptıkları işlemlerin etkinlik ve verimliliklerinin denetlenmesi iç denetimin başarısı üzerinde etkili olduğu düşünülmektedir. Bir başka deyişle, katılımcıların performans denetiminin önemli olduğunu, iç denetimin başarısında mutlaka dikkate alınması gerektiğini düşündükleri söylenebilir. Ancak sonucun %48 oranında uygulama başarısı üzerinde etkili olduğu söylenebilmesine rağmen, kurumda performans denetimine yönelik herhangi bir çalışma olmadığı tespit edilmiştir. Bu konu, Kurumun 2011-2023 Teftiş ve Denetim Uygulama Planı'nda da yer almış ve "*Performans denetimi sistemine ağırlık verilecektir.*" alt hedefi planda yer almıştır. Plandaki bu alt hedef, araştırma sonucunu destekler niteliktedir.

H4 hipotezi, denetçi görüşlerine göre, bilgi ve sistem denetimi ile iç denetimin uygulama başarısı arasındaki ilişkinin varlığını test etmek için oluşturulmuştur. Modele göre, bilgi ve sistem denetimi ile iç denetim uygulama başarısı arasında bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. Bilgi ve sistem denetimi faktörü içinde "Amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterlilik analizi yapılmaktadır." değişkeni %94 etki seviyesiyle en önemli değişkendir. Katılımcılar, bilgi ve sistem denetiminin iç denetimin uygulama başarısında etkili olmadığını düşünmektedirler. Bilgi ve sistem denetimi, elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi ile kullanılan kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin denetlenmesidir. Dolayısıyla bir tür uygunluk denetimine benzer bir yapısı vardır. Bu durumda, burada ortaya çıkan sonuç, H1 hipotezini de destekler nitelikte olduğu söylenebilir. Yani, katılımcılar, sistem denetimi ile iç denetim başarısını artırmanın mümkün olmadığını düşünmektedirler.

Yukarıda tespit edilen sonuçlar irdelendiğinde, 2001 yılında Sertel tarafından yapılan çalışmanın sonucuna benzer bir sonuç ortaya çıktığı görülmektedir. Sertel, TTKK'larda yapılan denetim çalışmalarının muhasebe ve mevzuat denetimiyle sınırlı kaldığı sonucuna ulaşmıştır. Görülmektedir ki, aradan geçen 10 yıl zarfında, iç denetim uygulamaları açısından kurumda fazla bir şey değişmemiştir.

### **SONUÇ ve ÖNERİLER**

TTKK'larda görevli üst düzey yönetici, müfettiş, kontrolör ve denetçiler üzerinde yapılan çalışma sonucunda, TTKK'larda denetim mekanizmasında görevli olanların yeterli denetim eğitimi almadıkları ve denetimi sahada deneme-yanılma yolu ile öğrendikleri belirlenmiştir.

Katılımcıların düşüncelerine göre, iç denetimin başarılı olabilmesi için uygunluk ve sistem denetiminin yeterli olmadığı, bunun yanında özellikle mali denetimin ve performans denetiminin mutlaka yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu sonuca göre, H1 ve H4 hipotezleri red edilirken, H2 ve H3 hipotezleri kabul edilmiş olmaktadır. Yani, İç denetimin başarılı olmasında, uygunluk ve sistem denetiminden daha fazla, mali denetim ve performans denetimi etkili olmaktadır. Bu durumda, TTKK'da dahil olmak üzere kamu kurumlarında mevcut denetim mekanizmalarının genelde uygunluk ve sistem denetimine yönelik çalışmalar yaptığı (Kavut ve Diğ., 2009:39; Güredin, 2008:21) dikkate alınacak olursa, mevcut mekanizmanın gözden geçirilmesi gerektiği söylenebilir. Çünkü, uygunluk ve sistem denetiminin tek başına iç denetimin başarılı olmasına yetmeyeceğini kurumda görevli olanlarda kabul etmektedirler. Bu nedenle, kamu kurumlarında mali denetim ve performans denetimi çalışmalarının başlatılması, mevcut denetim mekanizmalarında görevli olanların eğitimden geçirilmesi, denetim standartlarının öğretilmesi, mali denetim ve performans denetimlerine ağırlık verilmesi, denetim mekanizmasının üçe ayrılarak sistem denetçileri, mali denetçiler ve performans denetçileri şeklinde yapılanmaya gidilmesi, denetçi alımlarında mutlaka muhasebe, organizasyon ve denetim eğitimi almış yüksek eğitim düzeyine sahip kişilere öncelik verilmesi önerilebilir.

Öte yandan şüphesiz ki tek bir kurum için yapılan çalışmalar tüm Türkiye için genellenemez. Yapılan yorumların Türkiye'deki tüm kamu kurumlarına genelleme yapabilmek için diğer kamu kurumlarını içeren bir çalışma bundan sonraki araştırmalara yön verebilir.

**KAYNAKÇA**

- ABDİOĞLU, Hasan; (2008), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 10 (4), ss. 185-208.
- AKPINAR, Yakup; (2010), “610 nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri ile Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları”, **Trakya Üniversitesi SBE Dergisi**, 12(2), ss. 174-200.
- ARENA, Marika ve Giovanni AZZONE; (2009), “Identifying Organizational Drivers Of Internal Audit Effectiveness”, **International Journal Of Auditing**, 13(1), pp. 43-60.
- BİÇER, A. Altuğ; (2006), “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BÜMKO; (2006), **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı**, Ankara.
- CHANG, Chingfu; Alice C. LEE. ve Cheng F. LEE; (2009), “Determinants of Capital Structure Choice: A Structural Equation Modelling Approach”, **The Quarterly Review of Economics and Finance**, 49, pp. 197-213.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh; (2009), **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Dördüncü Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- DİTTENHOFER, Mort; (2001), “Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods”, **Managerial Auditing Journal**, 16(8), pp. 443-450.
- DİNÇ, Engin ve Bilal GEREKAN; (2008), “İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 13 (3), ss. 67-88.
- GÜRDAL, Temel ve Veysel ÇIPLAK; (2010), “Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Bir Alan Araştırması (I)”, **Denetim Dergisi**, 4, ss. 93-108.
- GÜREDİN, Ersin; (2008), **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Onikinci Baskı, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.
- HOLT, Travis and Todd DEZOORT; (2009), “The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions”, **International Journal of Auditing**, 13(1), pp. 61-77.
- KARA, Mümine; (2011), “İç Denetimde Risk Odaklı Yaklaşımın Başarısını Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Model: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- KAVUT Lerzan vd.; (2009), **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, Yayın No 130, İstanbul: ISMMMO Yayınları.
- KİŞHALI, Yunus ve Davut PEHLİVANLI; (2006), “Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 30, ss. 75-87.
- KURNAZ, Niyazi; (2007), “Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KURNAZ, Niyazi ve Tansel ÇETİNOĞLU; (2010), **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Birinci Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal; (2008), “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, 85, ss. 75-91.
- POP, Atanasiu and Cristina BOTA-AVRAM; (2008), “The Outsourcing of Internal Audit – It Is A Solution In Increasing The Quality of Internal Audit?”, **Annals of The University of Oradea Economic Science Series**, 17(3), pp. 1399-1402.
- SAVCIK, Olga; (2007), “Internal Audit Efficiency Evaluation Principles”, **Journal Of Business Economics & Management**, 8(4), pp. 275-284.
- SERTEL, Süleyman; (2001), “İç Denetim ve Tarım Kredi Kooperatiflerinde Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SEVİM, Şerafettin ve Ayşenur ELİUZ; (2007), “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 36, ss. 60-70.
- SOH, S.B. Dominic and Nonna MARTİNOV-BENNİE; (2011), “The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluations”, **Managerial Auditing Journal**, 26(7), pp. 605-622.
- TDK, “Büyük Türkçe Sözlük”, İnternet Adresi: <http://tdkterim.gov.tr/bts/> , Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- TEO S.H.Thompson. and Wing Yee CHOO; (2001), “Assessing the Impact of Using the Internet for Competitive Intelligent”, **Information-Management**, 39, pp. 67-83.
- TÜREDİ, Hasan; (2007), **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbacılık.
- UNEGBU O. Angus and Mohammed I. KİDA; (2011), “Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management”, **Journal of Emerging Trends in Economics & Management Sciences (JETEMS)** 2(4), pp. 304-309.

- UÇMA, Tuğba; (2011), “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçi ve Denetim Komitesi Sorumluluğunun Belirlenmesi: Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 4(1), ss. 1-32.
- USTA, Öcal ve Tuğba UÇMA; (2011), “Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 34, ss. 13-38.
- USTASÜLEYMAN, Talha; (2008), “Çevikliğin İşletme Performansına Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 10(2), ss. 161-178.
- USTASÜLEYMAN, Talha ve Fikret ÇANKAYA; (2009), “The Impact of Time Based Manufacturing Practices on Competitive Capabilities of Manufacturing Firms in Turkey”, **6<sup>th</sup> Advances in Global Business Research**, 6(1), pp. 318-327.
- USTASÜLEYMAN, Talha; (2009), “Tedarikçi Geliştirmenin Satın Alma Performansına Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi”, **Gazi İİBF Dergisi**, 11 (1), ss. 197-21.
- USTASÜLEYMAN, Talha ve Selçuk PERÇİN (2009), “Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Uygulamalarında Kritik Kontrol (Başarı) Faktörlerinin Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi”, **9. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 15-17 Ekim, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi, ss. 247-257.
- İDKK; (2007), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İç Denetimle İlgili Maddeleri”, İnternet Adresi: [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/5018\\_sayili\\_kanun](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/5018_sayili_kanun), Erişim Tarihi: 16.01.2011.