

TÜRKİYE’DE KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ ÜZERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ETKİSİ*

Serdar ÇİÇEK

Dr.Öğr.Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, serdarcicek@sdu.edu.tr

Ünal TOLUN

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İç Denetim Birimi Başkanı, tolununal@gmail.com

* Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda Dr. Öğretim Üyesi Serdar Çiçek’in danışmanlığında Ünal Tolun tarafından “Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Faaliyeti” başlığıyla tamamlanarak 23.07.2019 tarihinde savunulan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

TÜRKİYE’DE KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ ÜZERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ETKİSİ

ÖZET

İç kontrol sisteminin bir unsuru niteliğinde olan iç denetim, bir taraftan iç kontrol sisteminin riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutabilme yeterliliğine yönelik makul bir güvence verirken; diğer taraftan da iç kontrol sisteminin geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik danışmanlık faaliyeti yürüterek yönetime yardımcı olur. Çalışmada, kamu kurumlarında görev yapmakta olan iç denetçilere uygulanan anket ile iç kontrol sistemi ve iç denetim arasındaki ilişki ortaya koyulmaya çalışılmış ve iç kontrol sisteminin başarısı üzerinde iç denetimin etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen en temel bulgu, iç kontrol ve iç denetim arasında anlamlı bir ilişki olduğu, iç denetimin iç kontrolü etkilediği ve iç kontrolde meydana gelen değişiklikleri önemli bir oranda açıkladığıdır.

Anahtar Kelimeler: Kamu mali yönetimi, iç kontrol, iç denetim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

EFFECT OF INTERNAL AUDIT ON PUBLIC INTERNAL CONTROL SYSTEM IN TURKEY

ABSTRACT

Internal audit, which is an element of the internal control system, provides a reasonable assurance of the adequacy of the internal control system to keep the risks at an acceptable level; on the other hand, it assists management by conducting consultancy activities for the development and improvement of the internal control system. In this study, the relationship between the internal control system and internal audit was tried to be revealed by a questionnaire applied to the internal auditors working in public institutions and the effect of internal audit on the success of the internal control system was investigated. The main finding of the study is that there is a significant relationship between internal control and internal audit, that internal audit affects internal control and explains the changes in internal control to a significant extent.

Keywords: Public financial management, internal control, internal audit, Public Financial Management and Control Law

1. GİRİŞ

Yaşadığımız yüzyılda kurumların organizasyon yapılarının karmaşık hale gelmesi ve iş hacimlerinin artması, yöneticilerin kurumda yürütülen faaliyetleri doğrudan kontrol etme imkânlarını azaltmıştır. Ayrıca, kurumların yaşadığı finansal skandallar ve yolsuzluklar, kurumun üst yönetim organlarına ve bağımsız denetimleri yürüten şirketlere duyulan güveni zayıflatmıştır. Söz konusu gelişmelerin ve olumsuzlukların yanı sıra kurumların doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı, etkili bir iç kontrol sisteminin ve yetkin bir denetimin varlığını zorunluluk haline getirmiştir.

Kurumların mevcudiyetlerini devam ettirebilmeleri ve rekabetçi yanlarını güçlendirebilmeleri için, karşılaşılabilecekleri potansiyel riskleri azaltmaya yönelik gerekli önlemleri almaları ve bunlara önceden hazırlıklı olmaları zorunludur. Kurumlar, amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine engel olabilecek olumsuz durumlar ile ancak yeterli bir iç kontrol sistemi oluşturmak ve onu etkin bir şekilde işletmek suretiyle mücadele edebilirler.

İç kontrol, kurumun faaliyetlerinin doğru olduğuna ve gerçeği yansıttığına üst yönetimin ikna olmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Faaliyetlerin verimli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, mali raporların güvenilirliğinin ve ilgili mevzuata uyumun sağlanması iç kontrolün hedeflerinin başında gelmektedir. İç kontrol sistemi, bu hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla makul seviyede güvencenin sağlanabilmesi için yürütülen ve kurum bünyesinde yer alan kişilerin tümünden etkilenebilen bir süreçtir.

İç kontrol, kurumun amaç ve hedeflerinin etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân sunacak önlem ve faaliyetlerin tümüyle, iç denetim, kurumun faaliyet ve süreçlerine değer katan ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanan, bağımsız bir danışmanlık faaliyetidir. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin başarısı iç denetimin başarısıyla doğrudan ilişkilidir.

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında önemli değişiklikler ve gelişmeler meydana gelmiştir. Söz konusu Kanun ile kamu kurumlarında, iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesi zorunlu hale gelmiş ve iç kontrolün değerlendirilmesi ve geliştirilmesi noktasında iç denetim fonksiyonuna önemli rol ve sorumluluklar verilmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de kamu kurumlarında mevcut iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri, üzerinde durulması gereken önemli konular haline gelmiştir.

Çalışmada, kamu kurumlarında görev yapmakta olan iç denetçiler ile yapılan anket uygulamasının sonuçları değerlendirilmektedir. Ankete katılan iç denetçilerin, kurumlarında iç kontrol sisteminin ve iç denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığına yönelik algıları ve bu algıları etkileyen faktörler ortaya konulmuştur. Ayrıca iç denetim yapısının iç kontrol yapısı üzerinde etkisinin olup olmadığının ortaya koyulması amacıyla regresyon analizi yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda da ülkemizde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve etkinliklerinin artırılmasına yönelik öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Ülkemizde kamu kesiminde uygulanmakta olan iç kontrol sisteminin ve iç denetim faaliyetlerinin yapısı, işlerliği, etkinliği ve kurum faaliyetleri ile kendi aralarındaki etkileşimleri üzerine yapılan çalışmalardan bazıları şu şekilde özetlenebilir.

Şahin (2007), kamu mali karar alma süreçlerinde iç denetim fonksiyonunun etkin kullanılabilmesi için gerekli olan unsurları ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu kapsamda çalışmada, uluslararası örgütler tarafından yapılan çalışmalar ışığında mali karar alma süreçleri ve Türkiye’de kamu mali karar alma süreçlerinde etkinlik arayışları ele alınmıştır. Ayrıca KMYKK ile ülkemizde uygulama alanı bulan iç denetim fonksiyonuna yönelik düzenlemeler değerlendirilmiştir. Elde edilen temel bulgu olarak, Türkiye’de iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına yönelik olarak yapılan düzenlemelerin genel olarak uluslararası standartlara uyumlu olduğu tespiti yapılmıştır. Bunun dışında, iç denetçilerin çoğunun geleneksel denetim anlayışından gelmelerinin iç denetimin uygulanmasına yönelik bir takım tereddütleri beraberinde getirdiği ve Türkiye’de iç denetim fonksiyonunun merkezi olarak yapılandırılmasının gerektiği değerlendirilmiştir.

Sarıkaya (2008), kamu harcamalarının denetiminde etkinliğin artırılmasına yönelik yapılması gereken düzenlemeleri ve KMYKK kapsamında kamu kurumlarında yürütülmekte olan iç denetim faaliyetlerini değerlendirmiştir. Bu kapsamda, iç denetim birimlerinin bağımsızlığının sağlanmasının, uluslararası standartlara göre yapılandırılmasının ve kurumlarda yürütülen iç denetim faaliyetlerinin kurum üst yönetimleri ve çalışanlarınca doğru algılanmasının önemine değinilmiştir. Ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)’nın kamu idareleri üzerinde yaptırımı olan bir üst kurula dönüştürülmesinin, iç denetimin kamu harcamaları üzerindeki etkinliğini arttıracığı sonucuna varılmıştır.

Alçın (2009), ülkemizde kamu kuruluşlarında uygulanmakta olan iç denetim faaliyetlerini; kanun, yönetmelik, Bakanlar Kurulu Kararları, genelgeler, tebliğler ve diğer düzenlemeler doğrultusunda irdelemeye ve değerlendirmeye çalışmıştır. Çalışmada, iç denetime yönelik birincil ve ikincil düzey mevzuat çalışmalarının tamamlandığını ancak uygulamada sistemin birçok eksiklikle beraber işlemekte olduğunu tespit etmiştir.

Gürkan (2009), ülkemizde uygulanmakta olan mali yönetim ve kontrol sistemi içerisindeki iç denetimin rolünü, uygulanabilirliğini ve sorunlarını ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu kapsamda çalışmada, Türkiye’de uygulanmakta olan iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini ve uygulamada yaşanan sorunları irdelemiş ve çözüm önerilerine yer vermiştir. Sonuç olarak iç denetim sisteminin kurulması, uygulanması, geliştirilmesi süreçlerinde etkinliğin sağlanması için, iç denetim birimlerinin fonksiyonel bağımsızlığının tam anlamıyla sağlanmasının, iç denetimin uluslararası standartlara göre yapılandırılmasının, İDKK’nın güçlü kurumsal yapıya kavuşturulmasının ve teftiş sistemi ile iç denetim arasındaki görev çakışmasının çözülmesinin gerekli olduğu kanaatine varılmıştır.

Kulak (2009), iç kontrol ve iç denetim kavramlarını, uluslararası standartlar, düzenlemeler ve seçilmiş ülke merkez bankalarındaki iyi uygulamalar perspektifinde ele almıştır. Ayrıca T.C. Merkez Bankasındaki iç kontrol sistemini ve iç denetimi, yapılanma ve işlerlik bakımından, uluslararası standartlar ve uygulamalarla karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Çalışmada, sistemin genel olarak standartlara uyumlu olduğu tespit edilmekle beraber, iç denetimin raporlama şeklinin standartlardaki bağımsızlık tanımına uygun olmasını sağlamak için bağımsız bir denetim komitesinin gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

Soylu (2010), iç denetimin teorik çerçevesi ve tarihsel gelişimi ile kamu yönetiminde yaşanan değişimi ele almış ve konu hakkında daha önce yapılmış olan çalışmaları incelemiştir. Çalışma kapsamında, Türkiye’de kamu kesimindeki iç denetim uygulamalarının verimliliğini ve başarısını tespit etmek üzere bir alan araştırması yapılmıştır. Sonuç olarak, iç denetim faaliyetlerinin iç denetçilerin eski alışkanlıklarının ve klasik denetim yöntemlerinin gölgesinde yürütülmesinin iç denetimi olumsuz yönde etkilediği eleştirisinde bulunulmuştur. Ayrıca etkin bir iç denetim için, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları arasındaki görev ayrımının yapılmasının, iç denetim faaliyetlerinde bağımsızlığın ve tarafsızlığın tam olarak sağlanmasının ve İDKK’nın yapısının ve çalışma şeklinin değişmesinin gerekli olduğu görüşü paylaşılmıştır.

Ekiz (2011), özellikle üniversiteler bağlamında kamu kesiminde yürütülen iç denetim uygulamalarını ve risk yönetim sistemlerini irdelemiştir. Türkiye’deki devlet üniversitelerinin iç denetim sisteminde karşılaşılan sorunları; iç denetimin bağımsızlığının tam olarak sağlanamaması, iç denetçilerin risk esaslı denetim yapamaması, iç denetim birimi ile üst yönetici arasında bilgi akışının uygun şekilde yapılamaması, iç denetimin ayrı bir bütçesinin olmaması, iç denetim birimlerinin statülerinin belirsiz olması ve iç ve dış denetim arasında eşgüdümün sağlanamaması şeklinde sıralamıştır.

Akçay (2012), kamuda görevli 110 iç denetçiyle anket yaparak ve 18 belediyeye ait faaliyet girdilerini ve çıktılarını veri zarflama yöntemiyle analiz ederek kamuda iç denetimin etkinliğini ölçmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda iç denetim faaliyetinin kurumların faaliyetlerinin sonuçlarını etkilediğine ve gelir-gider dengesine olumlu yönde etkisi olduğuna yönelik tespitler elde edilmiştir. Ancak kurumların geleneksel denetim dönemlerinde, iç denetim dönemlerinden daha etkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Akçay (2013), iç denetim faaliyetlerinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarına olan etkisini araştırmıştır. Belediyelerde görevli iç denetçilere 30 soruluk bir anket uygulanmış ve iç denetimin

kamu kurumlarının faaliyetleri üzerindeki etkisi ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın neticesinde iç denetimin kurum faaliyetlerinin etkinliğini arttırdığı tespit edilmiştir.

Gökalp (2013), iç denetçilere uygulanan anket ile Türkiye’deki iç denetim sisteminin önemli sorunlarını belirlemeyi ve sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirmeyi amaçlamıştır. Çalışmada, Türkiye’de kamu iç denetim sisteminin etkin olduğu ancak İDKK’nın etkili olmadığı ve kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulamamış olduğu sonucuna varılmıştır.

Mallı (2013), farklı ülkelerde uygulanmakta olan iç denetim modellerini ayrıntılı olarak ele almış ve ülkemiz kamu mali yönetiminde yapılan reform neticesinde denetim sistemimizde meydana gelen değişiklikleri ve bunların etkilerini kapsam ve yöntem bakımından değerlendirmeye çalışmıştır. Sonuç olarak, modern mali yönetim sistemlerini başarıyla uygulayan ülkelerin örnek alınması suretiyle oluşturulacak bir iç denetim modelinin, kamu mali yönetiminde etkinlik, ekonomiklik ve verimliliği sağlamaya yönelik olacağını vurgulamıştır.

Öz (2015), üniversitelerde iç denetimi etkileyebilecek bazı unsurlar ile iç denetim faaliyetinin işleyişi arasında anlamlı ilişki olup olmadığını ortaya koymaya çalışmıştır. Araştırmada anket yöntemi kullanılarak regresyon analiziyle değişkenler arasındaki ilişki incelenmiştir. İç denetim faaliyetinin üst yönetim tarafından yeteri kadar önemsenmesi halinde yeteri kadar iç denetçi atandığı ve iç denetim faaliyetlerinin işleyişinin olumlu yönde etkilendiği tespitleri yapılmıştır. Ayrıca üst yönetimin desteğinin olmadığı durumlarda kurumsal alt yapının yeterince etkili olamayacağı sonucuna varılmıştır.

Türedi ve diğerleri (2015), literatür taraması yapmak suretiyle risk odaklı iç denetimin kavramsal çerçevesini açıklamış ve iç denetimin tarihsel gelişimi ve işleyişi, kurumsal yönetim ve iç kontrolle ilişkisi teorik olarak ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Kaya (2016), Türkiye’deki kamu kurumlarında iç denetim sistemini incelemiş ve bir anket çalışması yaparak, kamu kurumlarındaki mevcut durumu değerlendirmeye çalışmıştır. Kamu kurumlarında iç denetim birimlerinden alınan sonuçlar, kamu kurumlarında iç denetçi atamalarının yapılmasının, iç denetçilere mesleki eğitimlerin verilmesinin ve iç denetim birimlerinin kendi bütçelerinin olmasının gerekli olduğunu göstermiştir.

Mollaoğulları ve Gacar (2016), ulusal ve uluslararası alanda iç denetim faaliyetinin etkinliğini etkileyen unsurlar üzerine yapılan çalışmaları incelemiştir. Yapılan çalışma sonucunda üst yönetimin desteğinin ve iç denetçilerin bağımsızlığının iç denetimin etkinliğinde ön koşul olduğu sonucuna varılmıştır.

Demirel (2017), kamu kesiminde iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarını ele alarak tespitlerde bulunmayı ve çözüm önerileri sunmayı amaçlamıştır. Bu kapsamda çalışmada, iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarını araştırmak amacıyla devlet üniversitelerinde görev yapan iç denetçilere bir anket uygulanarak denetimin yapısal ve işlevsel sorunları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, kamu kurumlarında iç denetimin anlaşılmasında ve etkili bir şekilde uygulanmasında güçlükler çekildiği ve iç denetim konusunun bir yönetim sistemi olarak ele alınmasının ilerlemeye katkı sağlayacağı düşüncesi vurgulanmıştır.

Beyhan (2018), yerel yönetimlerde risk odaklı iç denetim uygulamalarının kurumsal risk yönetimine olan etkisini tespit etmeyi amaçlamıştır. Bu kapsamda yapılan araştırmanın genel amacı çerçevesinde, İstanbul’da 5 ilçe belediyesindeki iç denetim ve mali hizmetler birimlerinde derinlemesine mülakat yöntemi uygulanmıştır. Kurumsal risk yönetimi konusunda üst yönetimin istekli ve iç denetçilerin aktif olduğu durumlarda başarılı uygulamaların gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Ayrıca kurumsal risk yönetiminin kamu kurumlarında hayata geçirilme başarısının, iç denetçilerin bu konudaki bilgi birikimleri ve verecekleri güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalitesi ile doğru orantılı olduğu sonucuna varılmıştır.

Özcan (2018), kamu kurumlarındaki iç denetim sürecinde, iç denetçilerin kanun çerçevesinde ne kadar etkin çalıştığını görmeyi ve süreç içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden ne şekilde etkilendiklerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu bağlamda iç denetçi kadrolarında görev yapan 910 iç denetçiden 450 iç denetçiye elektronik posta yoluyla gönderilen anketlerden elde edilen veriler üzerinde yapılan testlerle ölçeğin alt boyutları ile sosyo-demografik değişkenler arasındaki farklılaşma

durumları ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, çalışılan kurum değişkeni ile meslekte geçirilen sürenin iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de iç kontrol ve iç denetim üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde, kamu kesiminde iç denetim faaliyetinin iç kontrol sistemi üzerindeki etkisini ele alan ve iç denetimin başarısını ve kalitesini etkileyen faktörlerin iç kontrol sisteminin gelişimini ve işlerliğini de etkileyebileceği düşüncesini irdeleyen kapsamlı bir araştırmanın bulunmadığı görülmektedir. Kanımızca, iyi işleyen bir iç kontrol sistemi için iç denetim faaliyetlerinin güçlendirilmesi ve iç denetimin uygulamada yaşadığı sorunların giderilmesi fikrinin araştırılması gereği bulunmaktadır. Bu noktadan hareketle, bu alanda bir çalışma yapılmasının gerekli olduğu ve yapılacak çalışmanın ulusal literatürdeki önemli bir eksikliği giderebileceği ve bu alanda katkı sağlayabileceği düşünülmüştür.

3. ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

3.1. Araştırmanın Amacı

KMYKK ile kamu kurumlarında, iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesi zorunlu hale gelmiş ve beraberinde kurumlarda iç kontrolün değerlendirilmesi ve geliştirilmesi kapsamında iç denetim fonksiyonuna önemli rol ve sorumluluklar verilmiştir.

Kamu kurumları iç kontrol sistemlerini, KMYKK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak kurma, uygulama, izleme ve geliştirme çalışmalarını sürdürmektedirler. Bu çerçevede, kamu kurumları yasal düzenlemelerin öngördüğü gereklilikleri büyük ölçüde karşılayan eylem planları hazırlamışlardır. Fakat kamu kurumlarının bir bölümü, iç kontrol sistemini oluşturma çalışmalarını çeşitli nedenlerle bir sonuca ulaştıramamış veya çalışmalarını tamamlamaya yakın olmakla birlikte sistemden beklenen faydayı sağlayamamışlardır (Kaya, 2015: 257).

Konunun teorik çerçevesi her ne kadar sağlıklı bir şekilde ortaya koyulmuşsa da, uygulamada kurumların sıkıntılar yaşadıkları ve konuya uzak kalmak istedikleri görülmektedir. Bu nedenle kurumlarda iç kontrol sistemi, istenen etkinlikte ve verimlilikte oluşturulamamakta ve işletilememektedir. Sistemin, iç kontrol mevzuatına uygun olarak kurulmasına ve işletilmesine yönelik olarak yapılacak bir rehberlik faaliyetine kurumların ihtiyacı bulunmaktadır. Bu noktada iç denetim, iç kontrol sistemini kurma ve yürütme süreçlerinde, kurumların rehberlik ihtiyacını karşılayabilecek önemli bir araç olarak görülmelidir (Kaya, 2015; 210).

Bu araştırmanın genel olarak ana amacı “Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin başarısı üzerinde iç denetimin etkisi var mıdır?” sorusunu cevaplamaktır.

Bu genel amaçla ilişkili olarak araştırmanın alt amaçları ise şu şekilde sıralanmıştır:

- Türkiye’de kamu kurumlarında mevcut iç kontrol sisteminin yapısını iç denetçilerin bakış açısıyla yorumlamak,
- Türkiye’de kamu kurumlarında mevcut iç denetim yapısını iç denetçilerin bakış açısıyla yorumlamak,
- Türkiye’de kamu kurumlarında mevcut iç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişkiyi ortaya koymak,
- Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol ve iç denetim sisteminin sorunlarını iç denetçilerin görüşleri ile belirlemek.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada, veri toplama yöntemi olarak anket uygulaması kullanılmıştır. Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin durumunu ve iç kontrol sisteminin başarısı üzerinde iç denetimin etkisini ortaya koymak amaçlandığından anket uygulaması kamu kurumlarında görev yapmakta olan iç denetçiler ile yapılmıştır.

Araştırmada evren, Türkiye’de kamu kurumlarında görev yapan 896 iç denetçidir¹. Örneklem ise, ankete katılımcı olarak yanıt veren 127 iç denetçidir. Verilerin toplanmasında kullanılan anket olabildiğince fazla iç denetçiye ulaştırılmaya çalışılmıştır. Yüksek ve güvenli bir geri dönüşün sağlanabilmesi için anket formu iç denetçilere mümkün olduğunca elden dağıtılmış, bazı iç denetçilere de e-posta yoluyla ulaştırılmıştır. İç denetçilerin anket doldurma konusundaki isteksizlikleri ve anket formlarının eksik doldurulması veya ankete verilen cevapların tutarsız olması nedeniyle bazı formların elenerek çalışmaya dahil edilmemesi örneklemin sınırlı sayıda kalmasına neden olmuştur.

Anket soruları hazırlanırken iç kontrol sistemine ve iç denetime ilişkin yasal düzenlemelerden ve Akçay’ın 2013 yılında belediyelerde çalışan iç denetçilere yönelik yaptığı akademik çalışmadan yararlanılmıştır. Anket çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde, demografik verilerin toplanmasına yönelik olarak katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim ve mesleki durumlarına ilişkin sorular yer almıştır. Diğer bölümlerde ise, iç denetçilerin iç kontrol sistemine, iç denetime ve iç kontrol ve iç denetim sorunlarına yönelik algılarını tespit etmek üzere hazırlanan önermeler yer almaktadır. Katılımcıların algılarını ölçmeye yönelik bölümlerde, 5’li likert ölçeği kullanılmıştır². Anketlerden elde edilen verilerin analizi için bilgisayar destekli istatistik paket programı kullanılmıştır.

3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri iç denetçilerin iç kontrol sistemine ve iç denetime yönelik algılamalarının demografik yapılarına göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek ve iç kontrol sisteminin başarısı üzerinde iç denetimin etkisinin olup olmadığını tespit etmek için oluşturulmuştur.

Araştırmanın dayandığı hipotezler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

A. İç Denetçilerin İç Kontrol Sistemine Yönelik Algılarına İlişkin Hipotezler

H₁: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir”

H₂: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.”

H₃: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir”

H₄: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri önceki mesleğine göre farklılık göstermektedir”

H₅: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri çalıştıkları kurumlara göre farklılık göstermektedir”.

B. İç Denetçilerin İç Denetime Yönelik Algılarına İlişkin Hipotezler

H₆: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir”

H₇: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.”

H₈: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir”

H₉: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri önceki mesleğine göre farklılık göstermektedir”

H₁₀: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri çalıştıkları kurumlara göre farklılık göstermektedir”.

C. İç Kontrol Sisteminin Başarısı ile İç Denetim Arasındaki İlişkiye İlişkin Hipotez

¹ 2017 yılı sonu itibarıyla KMYKK’nın iç denetimle ilgili hükümlerine tâbi olan 383 kamu idaresinde iç denetçi kadrosu bulunmakta olup, toplamda 896 iç denetçi görev yapmaktadır (İDKK, 2018a: 35).

² 1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Tamamen katılıyorum.

H₁₁: “İç kontrol sisteminin başarısı ile iç denetim arasında pozitif bir ilişki vardır.”

3.4. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Testi

Bireylerin belirli bir konuya ilişkin davranışsal puanlarını belirlemek amacıyla kullanılan likert tipi ölçeklerin güvenilirliğinin test edilebilmesi için Cronbach Alpha güvenilirlik testi kullanılmaktadır. Bu testte elde edilen alfa (α) katsayısının $0,60 \leq \alpha < 0,80$ aralığında olması ölçeğin yeterli güvenilirlikte olduğu, katsayısının $0,80 \leq \alpha < 1,00$ aralığında olması ise ölçeğin güvenilirliğinin yüksek seviyede olduğu yönünde yorumlanabilmektedir (Kayış, 2010: 405).

Araştırmada kullanılan 24 sorudan oluşan ölçeğin güvenilirliğini ölçmek amacıyla hesaplanan Cronbach Alpha katsayısı 0,79 çıkmıştır. Cronbach Alpha değerinin 0,79 düzeyinde olması, ölçeğin iç tutarlılığının sağlandığını ve yeterli düzeyde güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistik Tablosu

	İç Kontrol Yapısı	İç Denetim Yapısı	Genel Değerlendirme
N	127	127	127
Ortalama	2,6112	3,4274	3,2406
Medyan	2,5000	3,5714	3,3333
Mod	2,00	4,00	3,33
Standart Sapma	,75465	,75281	,53448
Skewness	,018	-,816	-,244
Kurtosis	-,793	1,097	-,408
Minimum	1,00	1,00	2,00
Maximum	4,00	5,00	4,33

Tanımlayıcı istatistik dağılım tablosu incelendiğinde, “İç Kontrol Yapısı”, “İç Denetim Yapısı” ve “Genel Değerlendirme” bölümlerinde Skewness değerlerinin %95 ortalamadan $\pm 1,96$ standart sapma aralığında olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu istatistiksel sonuçlar verilerin normal dağılım gösterdiğini ve parametrik testler uygulanması gerektiğini göstermektedir.

4. ARAŞTIRMA BULGULARI

4.1. İç Denetçilerin Demografik Özellikleri

Ankete katılan iç denetçilere ait demografik özellikler Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. İç Denetçilere Ait Demografik Özellikler

Yaş	Frekans	Yüzde(%)
32-40	41	32,4
41-50	52	40,9
51-60	34	26,7
Cinsiyet		
Erkek	112	88,2
Kadın	15	11,8
Eğitim Durumu		
Lisans	103	81,1
Yüksek Lisans	20	15,7
Doktora	4	3,1
İç Denetçilik Öncesi Meslek		
Vergi Denetmeni	46	36,2
Muhasebe Denetmeni	18	14,2
Milli Emlak Denetmeni	6	4,7
Müfettiş	39	30,7
Uzman	10	7,9
Asker	3	2,4
Diğer	5	3,9
Görev Yapılan Kurum		
Bakanlık	44	34,6

Müsteşarlık/Başkanlık	17	13,4
Üniversite	29	22,8
Belediye	31	24,4
İl Özel İdaresi	6	4,7

Buna göre, katılımcıların %32,4’ünün 32-40 yaş aralığında, %40,9’unun 41-50 yaş aralığında, %26,7’sinin 51-60 yaş aralığında olduğu belirlenmiştir. Örnekleme yaşları 32-40 ile 41-50 yaş aralıklarında olan iç denetçilerin daha fazla oldukları görülmektedir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin %88,2’si erkek, %11,8’i kadındır. Ankete katılan iç denetçilerde olduğu gibi, Türkiye genelinde çalışan iç denetçilerin cinsiyetlerine bakıldığında da erkek iç denetçilerin daha ağırlıkta olduğu görülmektedir (İDKK, 2018b:10).

Katılımcıların eğitim durumu dikkate alındığında, en yüksek yüzdeler dilimi %81,1 ile lisans mezunları oluşturmaktadır. Ankete katılan iç denetçilerin %15,7’sini yüksek lisans mezunlarının ve %3,1’ini de doktora mezunlarının oluşturduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin iç denetçilik öncesi mesleklerine bakıldığında, %36,2’sinin vergi denetmeni, %30,7’sinin de müfettiş kökenli olduğu görülmektedir. Asker kökenli olanların oranı ise %2,4’tür.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin %34,6’sı bakanlıklarda, %24,4’ü belediyelerde, %22,8’i üniversitelerde, %13,4’ü müsteşarlıklarda ve %4,7’si il özel idarelerinde çalışmaktadır.

4.2. İç Denetçilerin İç Kontrol Sistemi ve İç Denetime Yönelik Algılarına İlişkin Genel Değerlendirme

Tablo 3’te iç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algılarını ölçmeye yönelik 8 ifadeye verilen cevapların aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri görülmektedir.

Tablo 3. İç Denetçilerin İç Kontrol Sistemine Yönelik Algıları

İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
1. İdaremiz, iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere gerekli çalışmaları tamamlamıştır.	2,45	1,089
2. İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmekte ve önemsenmektedir.	2,48	,990
3. İdarede, stratejik plan, performans programı, bütçe ve faaliyetler arasındaki ilişkiler gözetilmektedir.	2,81	1,011
4. İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik oluşturulmuştur.	2,74	,944
5. İdare, riskleri tanımlayarak, riskleri karşılamaya yönelik kontrolleri belirlemekte ve uygulamaktadır.	2,32	1,038
6. İdare, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemine sahiptir.	2,84	1,057
7. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkânı sunacak şekilde tasarlanmıştır.	2,72	,956
8. İdare, iç kontrol sistemini, yılda en az bir kez değerlendirmekte, değerlendirme sonucunda alınması gereken önlemleri, bir eylem planı çerçevesinde uygulamaktadır.	2,49	1,133

Tablo 3’te genel olarak ortalama değerlerinin “katılmıyorum” ifadesinin karşılığı olan 2’ye yakın olduğu görülmektedir. Bu durumda anketi cevaplayan iç denetçilerin mevcut iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin olumsuz yönde olduğu söylenebilir. İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerini ölçmeye yönelik 8 ifadeye verilen puanların genel ortalama değerine bakılacak olursa 2,61 değeri bulunmaktadır. Ankette yer alan ifadelerden 4 tanesine verilen puanlar 2,61’in üzerinde, 4’ü ise bu ortalamanın altında kalmaktadır. Ankette yer alan “İdare, riskleri tanımlayarak, riskleri karşılamaya yönelik kontrolleri belirlemekte ve uygulamaktadır.” ifadesi, 2,32 değeri ile en düşük aritmetik ortalamaya sahiptir. En yüksek aritmetik ortalama ise 2,84 değeri puan ile “İdare, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemine sahiptir.” ifadesidir.

Yine “İdare, iç kontrol sistemini, yılda en az bir kez değerlendirmekte, değerlendirme sonucunda alınması gereken önlemleri, bir eylem planı çerçevesinde uygulamaktadır.”, “İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmekte ve önemsenmektedir.”, “İdaremiz, iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere gerekli çalışmaları tamamlamıştır.” ifadelerinin aldıkları puan, aritmetik ortalamanın altında kalmıştır. Bu durum, ankete katılan iç denetçilerin çalıştıkları kurumlarda iç kontrol sisteminin henüz standartlara uygun şekilde oluşturulmadığını, yönetici ve personel tarafından önemsenmediğini düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 4’te iç denetçilerin iç denetime yönelik algılarını ölçmeye yönelik 7 ifadeye verilen cevapların aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri görülmektedir.

Tablo 4. İç Denetçilerin İç Denetime Yönelik Algıları

İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
9. İdareimizde, iç kontrol etkinliği iç denetimce başarıyla denetlenmektedir.	3,06	1,067
10. İç denetimin etkinliği ve başarısı iç kontrol sisteminin varlığını güçlendirmektedir.	3,64	1,035
11. İç denetim, suistimaller ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etki yapmaktadır.	3,50	,999
12. İç denetim, kamu iç kontrol ve iç denetim standartlarına uygun olarak yapılmaktadır.	3,57	,955
13. İç denetim, yönetim ve personel tarafından benimsenmektedir.	3,18	1,052
14. İç denetim faaliyetleri yürütülürken bağımsız olarak hareket edilebilmektedir.	3,68	,957
15. Denetimler sonucunda öngörülen önlemler idare tarafından önemsenmektedir.	3,33	,951

Tablo 4’te iç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeylerinin değerlendirilmesine yönelik oluşturulan 7 ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 3,43 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda iç denetçilerin, iç denetime yönelik verdikleri puanların “katılıyorum” ifadesi ile tanımlanan 4’e daha yakın oldukları ve sonuç olarak ankete katılan iç denetçilerin iç denetime olan algılarının iç kontrole yönelik algılarına oranla daha pozitif olduğu sonucu çıkarılabilecektir. İfadelerden 4’ü ortalamanın üstünde puan alırken, 3’ü de ortalamanın altında puan almıştır. En yüksek ortalama puan 3,68 değeriyle “İç denetim faaliyetleri yürütülürken bağımsız olarak hareket edilebilmektedir.” ifadesine aittir. En düşük aritmetik ortalama puanını ise 3,06 değeriyle “İdareimizde, iç kontrol etkinliği iç denetimce başarıyla denetlenmektedir.” ifadesi almıştır.

Tablo 5’te iç denetçilerin iç kontrol sistemi ve iç denetimin ülkemizdeki uygulanma başarısına ve sorunlarına yönelik oluşturulan 9 ifadeye ilişkin algı düzeylerinin aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri verilmektedir.

Tablo 5. İç Denetçilerin İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Başarısına ve Sorunlarına Yönelik Algıları

İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
16. Kamu iç kontrol ve iç denetim sistemi ülkemizde başarıyla uygulanmaktadır.	2,33	,787
17. Kamu iç kontrol ve iç denetim sistemi ülkemizdeki kamu mali yönetim ve kontrol sistemine uygun değildir.	3,10	,982
18. Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları doğru ve tam olarak uygulanmamaktadır.	3,46	,897
19. İç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma birimlerinin yapısı ve işlerliği ile ilgili sorunlar vardır.	3,57	1,065
20. İç denetimin görev ve yetkilerine yönelik sorunlar vardır.	3,34	1,143
21. İç denetim bağımsızlığı ve statüsü konusunda sorunlar vardır.	3,55	1,103
22. İç denetim idarelerce yeterince önemsenmemekte, iç denetimce getirilen öneriler dikkate alınmamaktadır.	3,39	1,000
23. İç denetçiler yetkinlik ve yeterlilik bakımından eksiktir.	3,05	,866
24. İç denetçilerin motivasyonları ve mesleki heyecanları zayıftır.	3,33	1,04

Tablo 5’te yer alan “Kamu iç kontrol ve iç denetim sistemi ülkemizde başarıyla uygulanmaktadır.” ifadesine ait aritmetik ortalamanın 2,33 değeriyle “katılmıyorum” ifadesinin karşılığı olan 2’ye yakın olduğu görülmektedir. Bu durumda anketi cevaplayan iç denetçilerin ülkemizdeki mevcut iç kontrol sistemine ve iç denetime yönelik algı düzeylerinin olumsuz yönde

olduğu ve ülkemizde iç kontrol ve iç denetim uygulamasının başarısız olduğunu düşündükleri söylenebilir.

Tablo 5’te yer alan diğer 8 ifade ise, iç kontrol ve iç denetim sisteminde yaşandığı düşünülen başarısızlığın sebebinin ne olduğu konusunda ankete katılan iç denetçilerin algısını değerlendirmek amacıyla oluşturulmuş olup bu 8 ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 3,35’tir. Başarısızlığın nedenine ilişkin yapılan puanlamalara bakıldığında, en yüksek aritmetik ortalama 3,57 değeriyle “İç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma birimlerinin yapısı ve işlerliği ile ilgili sorunlar vardır.” ifadesine aittir. En düşük aritmetik ortalama ise 3,05 değeriyle “İç denetçiler yetkinlik ve yeterlilik bakımından eksiktir.” önermesine ilişkindir.

4.3. İç Denetçilerin İç Kontrol Sistemine ve İç Denetime Yönelik Algılarına İlişkin Hipotezlerin Değerlendirilmesi

Çalışmada birim yöneticilerinin iç kontrol sistemine ve iç denetime ilişkin algı düzeylerini tespit etmeye yönelik 10 hipotez bulunmaktadır. Bu hipotezler şunlardır:

H₁: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.”

H₂: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.”

H₃: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.”

H₄: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri önceki mesleğine göre farklılık göstermektedir.”

H₅: “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri çalıştıkları kurumlara göre farklılık göstermektedir.”

H₆: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.”

H₇: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.”

H₈: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.”

H₉: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri önceki mesleğine göre farklılık göstermektedir.”

H₁₀: “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri çalıştıkları kurumlara göre farklılık göstermektedir.”

Tablo 6. İç Denetçilerin Demografik Özellikleri ile İç Kontrol Sistemine Yönelik Algıları Arasındaki Farklılığa Yönelik Anova Testi

Özellik	Açıklama	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Yaş	32-40	41	2,9817	,58401	8,238	,000
	41-50	53	2,4623	,77892		
	51-60	33	2,3902	,75309		
	Toplam	127	2,6112	,75465		
Eğitim Durumu	Lisans	103	2,6420	,77393	,614	,543
	Yüksek L.	20	2,5188	,72010		
	Doktora	4	2,2813	,18750		
	Toplam	127	2,6112	,75465		
Önceki Mesleği	Vergi Denetmeni	46	2,4728	,85021	,946	,463
	Muhasebe Denetmeni	18	2,6181	,60250		
	Milli Emlak Denetmeni	6	2,6250	,75000		
	Müfettiş	39	2,6891	,72936		

	Uzman	10	2,5875	,66419		
	Asker	3	3,4167	,14434		
	Diğer	5	2,8000	,83198		
	Toplam	127	2,6112	,75465		
Çalıştığı Kurum	Bakanlık	44	2,7727	,69166		
	Müsteşarlık	17	2,6985	,75008		
	Üniversite	29	2,3922	,68116	1,258	,290
	Belediye	31	2,5363	,90265		
	İl Özel İdaresi	6	2,6250	,61745		
	Toplam	127	2,6112	,75465		

Araştırmaya katılan iç denetçilerin demografik özellikleri ile iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri arasındaki ilişki $p < 0,05$ anlamlılık düzeyine göre incelendiğinde, “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.” ifadesi anlamlı görülmektedir. Dolayısıyla H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani iç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin yaşlarına göre farklılık göstermekte olduğu, iç denetçilerin yaş grupları arasında bu konulara bakış açısının farklı olduğu ve ileri yaşlarda algı düzeyinin daha olumsuz olduğu söylenebilir.

Ancak yapılan test sonucunda, iç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin yaş özellikleri dışında diğer demografik özelliklere göre farklılık göstermediği görülmüş ve H_3 , H_4 ve H_5 hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 7. İç Denetçilerin Cinsiyetleri ile İç Kontrolle Yönelik Algı Düzeyleri Arasındaki İlişkiye Yönelik t Testi

İç Kontrol	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	T	P	Fark
	Erkek	112	2,6350	,76379	1,063	,301	--
	Kadın	15	2,4333	,67953			

Ayrıca Tablo 7’de görüldüğü gibi “İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.” ifadesine yönelik yapılan t testi sonucunda çıkan “p” değeri ($0,301 > 0,05$) ile, %5 anlamlılık düzeyinde iç denetçilerin cinsiyetleri ile iç kontrolle yönelik algı düzeyleri arasında anlamlı farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmış ve H_2 hipotezi kabul edilmemiştir.

Tablo 8. İç Denetçilerin Demografik Özellikleri ile İç Denetime Yönelik Algıları Arasındaki Farklılığa Yönelik Anova Testi

Özellik	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P	
Yaş	32-40	41	3,5819	,52235		
	41-50	53	3,5283	,76961		
	51-60	33	3,0736	,86685	5,326	,006
	Toplam	127	3,4274	,75281		
	Eğitim Durumu	Lisans	103	3,4563	,75409	
	Yüksek L.	20	3,3429	,77750	,560	,573
	Doktora	4	3,1071	,65335		
	Toplam	127	3,4274	,75281		
Önceki Mesleği	Vergi Denetmeni	46	3,4379	,84671		
	Muhasebe Denetmeni	18	3,5238	,75752		
	Milli Emlak Denetmeni	6	3,4524	,67259		
	Müfettiş	39	3,3187	,74553		
	Uzman	10	3,4714	,59113	4,475	,826
	Asker	3	4,0000	,00000		
	Diğer	5	3,3714	,54958		
	Toplam	127	3,4274	,75281		
Çalıştığı Kurum	Bakanlık	44	3,2597	,75043	1,727	,148

Müşteralık	17	3,7647	,82056
Üniversite	29	3,5567	,62544
Belediye	31	3,3871	,79812
İl Özel İdaresi	6	3,2857	,71142
Toplam	127	3,4274	,75281

Araştırmaya katılan iç denetçilerin demografik özellikleri ile iç denetime yönelik algı düzeyleri arasındaki ilişki $p < 0,05$ anlamlılık düzeyine göre incelendiğinde, “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri yaşlarına göre farklılık göstermektedir.” ifadesine ait p değeri ($0,006 < 0,05$) H_6 hipotezinin kabul edildiğini göstermektedir. Yani iç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeylerinin yaşlarına göre farklılık göstermekte olduğu, iç denetçilerin yaş grupları arasında bu konulara bakış açısının farklı olduğu ve ileri yaşlarda algı düzeyinin daha olumsuz olduğu söylenebilir.

Ancak yapılan test sonucunda, iç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeylerinin yaş özellikleri dışında diğer demografik özelliklere göre farklılık göstermediği görülmüş ve H_8 , H_9 ve H_{10} hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 9. İç Denetçilerin Cinsiyetleri ile İç Denetime Yönelik Algı Düzeyleri Arasındaki İlişkiye Yönelik t Testi

İç Denetim	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P	Fark
	Erkek	112	3,4375	,70045	,293	,774	--
	Kadın	15	3,3524	1,09713			

Ayrıca Tablo 9’da görüldüğü gibi “İç denetçilerin iç denetime yönelik algı düzeyleri cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.” ifadesine yönelik yapılan t testi sonucunda çıkan “p” değeri ($0,774 > 0,05$) dolayısıyla, iç denetçilerin cinsiyetleri ile iç denetime yönelik algı düzeyleri arasında anlamlı farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmış ve H_7 hipotezi kabul edilmemiştir.

4.4. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişkiye İlişkin Hipotezin Değerlendirilmesi

4.4.1. Açıklayıcı Faktör Analizi

Anket uygulaması sonucunda elde edilen verilerden aynı kavramı destekleyen değişkenler tek bir değişken altında toplanarak, değişken sayısının azaltılması amacıyla iç kontrol ve iç denetime ilişkin ifadeler iç kontrol yapısı ve iç denetim yapısı şeklinde ayrı birer faktör altında birleştirilmiştir. Bu yapıları oluşturan ifadeler Tablo 3 ve Tablo 4’te daha önce verilmiştir.

Açıklayıcı faktör analizi için gerekli olan KMO değerleri ve Bartlett Küresellik Testine ilişkin sonuçlar Tablo 10’da sunulmuştur.

Tablo 10. KMO ve Bartlett Testi

	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Eigenvalue	Alpha	Ortalama	Standart Sapma
İç Kontrol Yapısı		53,974	4,318	0,877	2,6112	0,75465
KMO	0,877					
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	445,715				
	Df	28				
	Sig. (p)	0,000				
İç Denetim Yapısı		56,642	3,965	0,870	3,4274	0,75281
KMO	0,854					
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	388,678				
	Df	21				
	Sig. (p)	0,000				

Bartlett Küresellik Testi sonucu elde edilen $p < 0,05$ ise verilerin faktör analizine uygun olduğu kabul edilir (Yurdugül, 2012). İç kontrol yapısına ilişkin KMO değeri 0,877 ve Bartlett Küresellik Testi “p” değeri $< 0,05$, iç denetim yapısına ilişkin KMO değeri ise 0,854 ve Bartlett Küresellik Testi “p” değeri $< 0,05$ olarak bulunmuştur. Bu değer örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğunu, değişkenler arasında otokorelasyon olmadığını yani faktör yapılarının içerdikleri değişkenlerin birlikte açıkladıkları kavramlara yönelik oluştuğunu dolayısıyla veri setlerinin açımlayıcı faktör analizi uygulamak için gerekli şartları karşıladığını göstermektedir.

Çalışmada iç kontrol yapısı için bulunan açıklanan varyans değeri %53,974, iç denetim yapısı için bulunan açıklanan varyans değeri %56,642’dir. Toplam varyansın %50’sinden fazlasının açıklanıyor olması faktör analizinin önemli bir kriteridir (Yaşlıoğlu, 2017:77).

4.4.2. Regresyon Analizi

Faktör analizinden sonra aralarında otokorelasyon olmadığını yani faktör yapılarının içerdikleri değişkenlerin birlikte açıkladıkları kavramlara yönelik oluştuğu ortaya çıkan bu iki yapıdan biri olan iç denetim yapısının iç kontrol yapısı üzerindeki etkisini inceleyebilmek için bir regresyon modeli oluşturulmuş ve regresyon analizi yapılmıştır. Bağımlı değişken olarak iç kontrol yapısı ve bağımsız değişken olarak da iç denetim yapısı belirlenmiştir. İç denetim yapısının iç kontrol yapısı üzerinde etkisi olup olmadığını incelemek için regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Regresyon analizinde Enter Metodu kullanılmış ve olasılık 0,05 hata payı üzerinden araştırılmıştır.

Tablo 11. İç Kontrolün İç Denetimden Etkilenme Durumu

Model	β	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Hata	F	p
1	,571 ^a	,326	,321	,62188	60,548	,000

a. Bağımsız Değişken: İç Denetim Yapısı

b. Bağımlı Değişken: İç Kontrol Yapısı

Tablo 11’de yer alan $F=60,548$ ve $p=0,000 < 0,05$ değerleri iç denetim yapısının, iç kontrol yapısını etkileyip etkilemediğine ilişkin olarak yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak aradaki ilişkinin anlamlı olduğunu göstermektedir. R^2 ’nin de 0,32 olması, bağımlı değişken olan iç kontrol yapısının varyansının %32’sinin bağımsız değişken olarak iç denetim yapısının seçildiği regresyon modeli tarafından açıklanabileceğini göstermektedir. Ayrıca 0,571 olan β değerleri iç denetim yapısının düzeyinde 1 birimlik artışın iç kontrol yapısında 0,571 birimlik artışa yol açacağını yani iç denetim yapısının etkili bir değişken olduğunu ortaya koymuştur. Sonuç olarak “İç kontrol sisteminin başarısı ile iç denetim arasında pozitif bir ilişki vardır.” ifadesi doğrulanarak H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

Ülkemizde kamu kurumları iç kontrol sistemine ilişkin mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu doğrultuda kurumlar, iç kontrolün oluşturulması ve geliştirilmesi adına eylem planları hazırlayarak, uygulamaya koymaktadırlar. Ancak uygulamada başarısızlıkların yaşandığı ve iç kontrolden beklenen verimlilikte ve etkinlikte yararlanılmadığı görülmektedir. Bu noktada iç denetimin kurumlara rehberlik hizmeti sunması yani danışmanlık fonksiyonu önem kazanmaktadır.

Bu kapsamda çalışmada Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin başarısı üzerinde iç denetimin etkisini ortaya koymak amaçlanmış ve kamu kurumlarında görev yapmakta olan iç denetçiler ile anket uygulaması yapılmıştır. İç denetçilerin iç kontrol sistemine yönelik algılarını ölçmeye yönelik ifadeler verilen cevapların aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri göz önüne alındığında anketi cevaplayan iç denetçilerin mevcut iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin olumsuz yönde olduğu ifade edilebilir. Katılımcıların, iç kontrol sisteminin henüz standartlara uygun şekilde oluşturulmadığı, ayrıca yönetici ve personel tarafından önemsenmediği algısına sahip oldukları görülmektedir. Katılımcıların iç denetim faaliyetlerine yönelik algıları da çok yüksek değere sahip olmasada, iç denetim ile ilgili algılarının iç kontrole yönelik algılarına oranla daha pozitif olduğu söylenebilir.

İç denetçilerin, idarelerindeki iç kontrol sistemi ve iç denetimde var olduğunu düşündükleri sorunların nedenine yönelik algılarını tespit etmek üzere yönlendirilen diğer ifadelere ilişkin yapılan puanlamalara bakıldığında ise başarısızlığın nedeninin yüksek oranda iç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma birimlerinin yapısı ve işlerliği ile ilgili sorunlara bağlandığı görülmektedir. Aynı zamanda iç denetçilerce iç denetim bağımsızlığı ve statüsü konusunda sorunların olduğu ve kamu iç kontrol ve iç denetim standartlarının doğru ve tam olarak uygulanmadığı yönünde düşüncelerin de ağır bastığı söylenebilir. İç denetçiler çalıştıkları kurumlarda idarenin faaliyetlerini etkileyecek ve amaçlara ulaşmasını engelleyecek potansiyel risklerin tanımlandığını ve bu riskleri karşılamaya yönelik kontrollerin belirlendiğini ve uygulanmakta olduğunu düşünmediklerini belirtmektedirler. Ayrıca katılımcılarda, iç denetçilerin yetkinlikleri ve yeterlilikleri konusunda bir eksikliğin bulunmadığı ve iç kontrol sisteminde var olduğunu düşündükleri olumsuzlukların iç denetçilerin yetkinlikleri ve yeterliliklerinden kaynaklanmadığı inancı hâkimdir.

Bununla birlikte ankete katılan iç denetçilerin, iç kontrol sisteminin işlerliğine ve başarısına ilişkin olumsuza kayan algılarının aksine, iç denetime yönelik algılarının daha pozitif olduğu sonucu çıkarılabilir. Bu kapsamda iç denetçiler, kurumlarında iç denetimin, kamu iç kontrol ve iç denetim standartlarına uygun olarak yapılmakta olduğunu, iç denetimin suistimaller ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı bir etkisinin bulunduğunu ve iç denetim faaliyetlerini yürütürlerken bağımsız olarak hareket edilebildiğini düşünmektedirler. En önemlisi ise iç denetimin etkinliğinin ve başarısının iç kontrol sisteminin varlığını güçlendirdiğine inanmaktadırlar.

Ankete katılan iç denetçilerin iç kontrol sistemine ve iç denetime yönelik algılamalarının demografik özelliklerine göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere yapılan Anova ve t testleri sonucunda iç denetçilerin iç kontrol sistemine ve iç denetime yönelik algı düzeylerinin yalnızca yaşlarına göre farklılık göstermekte olduğu görülmüştür. İç denetçilerin yaş grupları arasında bu konulara bakış açısının farklı olduğu ve ileri yaşlarda algı düzeyinin daha olumsuz olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte yapılan testler sonucunda, iç denetçilerin iç kontrol sistemine ve iç denetime yönelik algı düzeylerinin yaş dışında diğer demografik özelliklere göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Katılımcıların iç kontrol sistemi ve iç denetime yönelik olarak algıları ve düşünceleri dikkate alındığında, iç kontrol sisteminde var olduğu düşünülen sorunların çözümünde iç denetimin rolünün ve etkisinin bulunduğu inancının iç denetçiler nezdinde var olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, iç denetim yapısının iç kontrol yapısı üzerinde etkisinin ortaya koyulması amacıyla gerçekleştirilen açımlayıcı faktör analizi ve regresyon analizi sonucunda iç kontrol ve iç denetim arasında anlamlı bir ilişki olduğu, iç denetimin iç kontrolü etkilediği ve iç kontrolde meydana gelen değişiklikleri önemli bir oranda açıkladığı tespit edilmiştir.

Kamu kurumlarında gerek risk unsurlarının tespit edilmesi ve değerlendirilmesinde gerekse var olan kontrol uygulamalarının riskleri önleme yeterliliğinin ortaya koyulmasında iç denetimin nesnel bir yaklaşımla sağlayacağı değerlendirme, kurumlarda iç kontrol sisteminin geliştirilmesi bakımından oldukça önemlidir. Ancak iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi alanında önemli bir yeri olan iç denetimden, kurumlar tarafından yeterince faydalanılmamaktadır. Birçok kamu kurumunda boş iç denetçi kadrosu olmasına rağmen atama yapılmamış veya yapılamamış olması kamu kurumlarında iç denetime ve dolayısıyla iç kontrole yeteri kadar ilgi gösterilmediği ve iç kontrol ve iç denetimin henüz istenen düzeye ve etkinliğe kavuşturulamadığını gösteren önemli bir göstergedir.

KAYNAKÇA

- Akçay, Serkan (2012), Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi Ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kütahya.
- Akçay, Serkan (2013), “Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, ss.57-77.
- Alçın, Deniz (2009), Kamuda İç Denetim ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir.
- Beyhan, Mehmet (2018), Yerel Yönetimlerde İç Denetim Yapısının Kurumsal Risk Yönetimi Vizyonuna Etkisi: İstanbul İlçe Belediyeleri Üzerine Bir Alan Araştırması, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Demirel, Abdullah (2017), Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal Ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya.
- Ekiz, İbrahim (2011), Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Gökalp, Bakır (2013), Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta.
- İDKK (2018a), 2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara.
- İDKK (2018b), Kamu İç Denetim Reform Uygulamalarının Derinleştirilmesi Projesi Kapsamlı Değerlendirme Raporu, Ankara.
- Kaya, Bertan (2015), Kurumsal Performansı Artırmak İçin İç Denetim İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kaya, Kübra (2016), Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.
- Kayış, Aliye (2010), “Güvenilirlik Analizi”, (Ed. Şeref Kalaycı), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Kulak, Fatih (2009), Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve Ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.
- Mallı, İsmail (2013), Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.
- Mollaogulları, Batuhan F. - Gacar, Anıl (2016). “İç Denetimin Etkinliği Konusunda Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar: Literatür Taraması”, 2nd International Congress On Economics And Business (ICEB'16), Sarajevo Bosnia and Herzegovina, ss.146-155.
- Öz, Merve (2015), Üniversitelerde İç Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Alan Araştırması, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya.

- Özcan, Ferhat (2018), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Kuruluşlarında Oluşturulan İç Denetim Biriminin Fonksiyonları ve Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Tokat.
- Sarıkaya, Rasim (2008), Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Soylu, Hüseyin (2010), İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karaman.
- Şahin, Elif Ayşe (2007), Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta.
- Türedi, Hasan - Zor, Ümmügülsüm - Gürbüz, Filiz (2015), “Risk Odaklı İç Denetim”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 66, ss.1-20.
- Yaşlıoğlu, M. Murat (2017), “Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi Ve Geçerlilik: Keşfedici Ve Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı 46, ss.74-85.
- Yurdugül, Halil (2012), “Faktör Analizinde KMO ve Bartlett Testleri Neyi Ölçer?”, <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Kuresellik.pdf>, (Erişim: 15.05.2019).