



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖRGÜTLERDE İÇ DENETİM ALGISI: KOP BÖLGESİ ÜNİVERSİTELER BİRLİĞİ
(ÜNİKOP) UYGULAMASI

Hazırlayan
Oğuzhan HOP

İşletme Ana Bilim Dalı
İşletme Bilim Dalı
YÜKSEK LİSANS TEZİ

KARAMAN – 2019



T.C.
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖRGÜTLERDE İÇ DENETİM ALGISI: KOP BÖLGESİ ÜNİVERSİTELER BİRLİĞİ
(ÜNİKOP) UYGULAMASI

Hazırlayan
Oğuzhan HOP

İşletme Ana Bilim Dalı
İşletme Bilim Dalı
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

KARAMAN – 2019



TEZ ONAY SAYFASI FORMU

Doküman No	FR-285
İlk Yayın Tarihi	05.02.2018
Revizyon Tarihi	
Revizyon No	00
Sayfa No	1/1

ÖRGÜTLERDE İÇ DENETİM ALGISI: KOP BÖLGESİ ÜNİVERSİTELER BİRLİĞİ (ÜNİKOP) UYGULAMASI

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 12.07.2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

Üye : Doç. Dr. Haluk DUMAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Oğuzhan AY TAR

İmzası

Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 28.06.2019 tarihli ve 28/353 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Doç. Dr. İdris Nebi UYSAL



Hazırlayan

Kalite Sistem Onayı

ÖNSÖZ

İş hayatımın önemli bir parçasını oluşturan iç kontrol, risk yönetimi, performans değerlendirme, harcama yönetimi, sistem yaklaşımı, izleme ve değerlendirme gibi işlerin tamamı iç denetimin kapsamı alanı içindedir. Bu alanlarda yaptığım çalışmalarla mensubu bulunduğum Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesinin kurumsallaşmasında ve örgüt kaynaklarının etkin kullanımında gayret sarf etmekteyim.

Ülkemizde kamu sektöründe 2006 yılından beri uygulanan iç denetimin örgüt kaynaklarının etkin kullanımı üzerine yapılan bu çalışma, hem bu alandaki çalışmalara hem Üniversitemin gelişmesine hem de mesleki gelişimime katkı sağlayacağını düşünmekteyim.

Bu çalışmanın ortaya çıkması için akademik desteklerini esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ'ye ilgisi ve hassasiyetinden dolayı sevgi ve saygılarımı sunar, bütün kalbimle teşekkür ederim. Ayrıca bu çalışma süresince bana destek olan anneme ve kardeşime, Daire Başkanım Hidayet AKMAN'a, sevgili arkadaşım Mustafa KAZAK'a ve Rabia Gizem ÇALIŞ'a teşekkür ederim.

Haziran 2019

Oğuzhan HOP

ÖZET

Örgütler; mal veya hizmet sunumunda insan kaynakları, fiziki kaynaklar, bilgi ve teknolojik kaynaklar, entelektüel sermaye, örgüt kültürü gibi pek çok kaynağı kullanmaktadır. Rekabetin yoğunlaştığı ve risklerin sürekli arttığı çağımızda bu kaynakların etkin kullanımı, örgütlerin sağlıklı işleyişi ve örgütsel hedeflere ulaşılması için zorunludur.

İç denetim, örgüt yönetimini geliştirmek üzere tasarlanmıştır. İç denetimin örgüt kaynaklarının etkin kullanımı üzerindeki etkisinin belirlenmesi, iç denetçiler ve yöneticiler için dikkate değer bir husustur. Bu bağlamda iç denetim faaliyetleri örgütler açısından oldukça önemlidir.

Araştırmanın amacı; iç denetimin örgütlerin insan kaynakları, fiziki kaynakları, bilgi ve teknolojik kaynakları gibi maddi ve maddi olmayan kaynakları üzerindeki etkisine ilişkin algıyı ortaya koymaktır. Bu amaçla 89 adet katılımcıya 36 ifadeden oluşan anket uygulanmış, elde edilen veriler analiz edilerek sonuçlar yorumlanmıştır.

Araştırma sonucuna göre, iç denetim faaliyetlerinin örgüt kaynaklarının etkinliğinin artmasında olumlu katkısının olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Örgüt Kaynakları, İç Denetim, Etkinlik

ABSTRACT

Organizations utilize human resources, physical resources, information and technological resources, intellectual capital, organizational culture etc. in delivering goods and services. In our age when the competition is intensified and risks are increased, the usage of these resources are obligatory for good functioning of organizations and for achieving organizational goals.

Internal audit is designed for improving organizational management. Determining the effects of internal audit on effective usage of organizational resources is a significant matter. In this context, internal audit activities are considerable/important for organizations.

The aim of this study is to reveal the perception regarding the effects of internal audit on physical and non-physical (intellectual capital) resources of organizations such as human resources, and information and technological resources. For this purpose, the questionnaire, consisting of 36 questions, are conducted to 89 participants. The data are analyzed and the results are interpreted.

According to the result of the study, internal audit activities has positive contribution to the improvement of efficiency of organizational resources.

Key Words: Organizational Resources, Internal Audit, Effectiveness

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM ÖRGÜT KAVRAMI.....	3
I.1. Örgütün Tanımı	4
I.2. Örgüt Türleri.....	7
I.3. Örgütün Amaçları	11
I.4. Örgüt Kaynakları	12
I.4.1. Maddi Kaynaklar.....	13
I.4.2. Maddi Olmayan Kaynaklar.....	20
I.5. Örgüt Yönetiminin Fonksiyonları.....	36
I.5.1. Planlama	36

I.5.2. Örgütlenme	37
I.5.3. Yönetme (Yürütme)	38
I.5.4. Koordinasyon.....	39
I.5.5. Denetim (Kontrol).....	39
II.BÖLÜM İÇ DENETİM KAVRAMI	43
II.1. İç Denetimin Tanımı.....	44
II.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	51
II.3. İç Denetimin İlkeleri.....	57
II.3.1. Dürüstlük, Güvenirlik ve Çalışkanlık	59
II.3.2. Tarafsızlık, Nesnellik ve Bağımsızlık	59
II.3.3. Gizlilik ve Meslek Sırlarını Saklama	65
II.3.4. Yetkinlik (Ehil Olma) ve Yeterlilik	65
II.4. İç Denetimin Unsurları	73
II.4.1. Değer Katma.....	74
II.4.2. Danışmanlık.....	78
II.4.3. Güvence Verme	81
II.4.4. Risk Odaklı Yaklaşım	83

II.4.5. Standartlara Uyum	86
II.5. İç Denetimin Amacı.....	88
II.6. İç Denetimin Türleri	93
II.6.1. Uygunluk Denetimi.....	95
II.6.2. Performans Denetimi	95
II.6.3. Mali Denetim	96
II.6.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi	97
II.6.5. Sistem Denetimi.....	98
II.7. İç Denetimin Örgüte Etkisi	99
III.BÖLÜM KOP BÖLGESİ ÜNİVERSİTELERİNDE İÇ DENETİM ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	108
III.1. Araştırma Hakkında.....	108
III.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	108
III.1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları	109
III.2. Araştırmanın Yöntemi	110
III.2.1. Model	110
III.2.2. Evren-Örneklem	111

III.2.3. Veri Toplama Aracı	111
III.2.4. Verilerin Analizi	114
III.3. Bulgular ve Yorumlar	115
III.3.1. Örneklem Grubunun Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular	116
III.3.2. Örneklem Grubunun İç Denetim Konusuna Yönelik Bilgi Düzeyine İlişkin Bulgular	119
III.3.3. Örneklem Grubunun İç Denetim Faaliyetiyle İlgili İfadeler (Yargı) Yönelik Tutum/Algısına İlişkin Bulgular	122
SONUÇ VE ÖNERİLER	136
KAYNAKÇA	143
EK 1: ANKET FORMU	1

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu
CGAP	: Sertifikalı Kamu Denetçisi
CIA	: Denetçilerin Sertifikalı İç Denetçi
CISA	: Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi
DB	: Dünya Bankası
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: İç Denetim Enstitüsü
IMF	: Uluslararası Para Fonu
INTOSAI	: Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
İDDK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KOP	: Konya Ovası Projesi
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KTO	: Konya Ticaret Odası
NATO	: Kuzey Atlantik Anlaşması Örgütü
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
ÜNİKOP	: KOP Bölgesi Üniversiteler Birliği

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Anketi Oluştururken Yararlanılan Kaynaklar.....	112
Tablo 2: Güvenirlilik Analizi	113
Tablo 3: Ölçek İfadelerinin Değerlendirilmesinde Kullanılan Kriterler	114
Tablo 4: Ölçekler Arasındaki Korelasyon İlişkilerinde Kullanılan Kriterler	115
Tablo 5: Örneklem Grubunun Yaş İtibarıyla Dağılımı.....	116
Tablo 6: Örneklem Grubunun Cinsiyet İtibarıyla Dağılımı	116
Tablo 7: Örneklem Grubunun Eğitim Düzeyi İtibarıyla Dağılımı	116
Tablo 8: Örneklem Grubunun Görev Yaptığı Kurumlar İtibarıyla Dağılımı.....	117
Tablo 9: Örneklem Grubunun Kadro Tipi İtibarıyla Dağılımı	117
Tablo 10: Örneklem Grubunun İç Denetim Faaliyetlerinin Sürelerine İlişkin Verdiği Cevapların Dağılımı.....	118
Tablo 11: Katılımcıların İç Denetim Konusuna Yönelik Bilgi Düzeyi İfadelerine Verdikleri Cevaplar	119
Tablo 12: Katılımcıların İç Denetime İlişkin Bilgi Düzeylerinin Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması	121
Tablo 13: Katılımcıların İç Denetim Faaliyetiyle İlgili İfadelere (Yargı) Yönelik Tutum/Algı İfadelerine Verdikleri Cevaplar	122

Tablo 14: Katılımcıların Denetim ve Finansman Boyutuna Verdikleri Cevapların Ortalaması	123
Tablo 15: Katılımcıların Denetim ve Finansman Boyutuna İlişkin Yargılarının Demografik Değişkenlere Göre Farklılaşması.....	125
Tablo 16: Katılımcıların Etkinlik ve Performans Boyutuna Verdikleri Cevapların Ortalaması	127
Tablo 17: Katılımcıların Etkinlik ve Performans Boyutuna İlişkin Yargılarının Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması	128
Tablo 18: Katılımcıların Kurum Kültürü Boyutuna Verdikleri Cevapların Ortalaması	130
Tablo 19: Katılımcıların Kurum Kültürü Boyutuna İlişkin Yargılarının Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması	131
Tablo 20: Boyutlar Arasındaki İlişkinin Korelasyon Analizi ile İncelenmesi	133
Tablo 21: İç Denetime İlişkin Bilgi Düzeyinin Denetim ve Finansman, Etkinlik ve Performans, Kurum Kültürü Boyutlarına Etkisini Belirlemek İçin Regresyon Analizi	134

GİRİŞ

İnsanlar, doğumundan ölümüne kadar pek çok örgütün (aile, okul, hastane, iş hayatı) içinde yaşamlarını sürdürmektedirler. Bu örgütler insanların yaşamını olumlu veya olumsuz şekilde etkilemektedirler. Örgütler tarafından sunulan mal ve hizmetlerin kalitesi, hitap ettiği insanlar açısından yaşam kalitesinin önemli belirleyicileri durumundadır.

Hayatın içinde çeşitli şekillerde faaliyet gösteren örgütler; mal veya hizmet sunumunda insan kaynakları, fiziki kaynaklar, bilgi ve teknolojik kaynaklar, entelektüel sermaye, örgüt kültürü gibi pek çok kaynağı kullanmaktadırlar. Rekabetin yoğunlaştığı ve risklerin sürekli arttığı çağımızda bu kaynakların etkin kullanımı, örgütlerin sağlıklı işleyişi ve örgütsel hedeflere ulaşılması için zorunludur.

İç denetim; örgütlerin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim, örgüt yönetimine değer katmak üzere tasarlanmış olup iç denetim faaliyetlerinin örgütler açısından oldukça önemli olduğu söylenebilir. Bu sebeple iç denetimin örgüt kaynaklarının etkin kullanımı üzerindeki etkisinin belirlenmesi, iç denetçiler ve yöneticiler için dikkate değer bir husustur.

Tuan ve Memiş (2007), örgütlerde iç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolünü 116 işletmede yaptıkları anket çalışması ile ortaya koymaya çalışmışlardır. Çalışmada iç denetimin yönetimin kontrol fonksiyonu başta olmak üzere tüm fonksiyonlarının işleyişinde ve etkinliğinin geliştirilmesinde etkili olduğu sonucuna

varmışlardır. Yönetim fonksiyonlarının işleyişindeki aksaklıkların tespit edilmesi, bu aksaklıkları gidermek üzere düzeltici eylemlerin belirlenmesi ve bu eylemleri harekete geçirme noktasında örgüt yönetimine tavsiyede bulunmak üzere bütün örgütlerde; iç denetim birimlerinin oluşturulması, oluşturulmuş olanların etkinliğinin artırılması önerilmiştir (Hatunoğlu, Koca ve Kılılı, 2012:170-171).

Araştırmanın amacı; örgütlerde iç denetimin insan kaynakları, fiziki kaynaklar, bilgi ve teknolojik kaynaklar gibi maddi ve maddi olmayan örgüt kaynakları üzerindeki etkisine ilişkin algıyı ortaya koymaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde örgütün tanımı, çeşitleri, amaçları, kaynakları ve fonksiyonları ile denetimin örgüt içindeki yeri incelenmiştir. İkinci bölümde iç denetimin tanımı ve tarihsel gelişimi, ilkeleri, unsurları, amacı, türleri ve örgüte etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tezin araştırma bölümü olan üçüncü bölümünde ise anket çalışması hakkında bilgi verilmiş ve anketten elde edilen sonuçlar analiz edilerek yorumlanmıştır.

Araştırmada birincil veri toplama tekniği olarak kullanılan “Örgütlerde İç Denetim Algısı: KOP Bölgesi Üniversiteler Birliği (ÜNİKOP) Uygulaması” anketi, ÜNİKOP’da iç denetim birimi başkanlığı olan 7 üniversitede görev yapan 89 adet yönetici ve iç denetçiye uygulanmıştır.

I. BÖLÜM ÖRGÜT KAVRAMI

Çağımız toplumuna örgütler toplumu denilebilir. Çağdaş örgütler giderek artan bir şekilde bir takım araçlar aracılığıyla bireysel davranışları olumlu veya olumsuz bir şekilde tesir altına alırlar. Genellikle dünyaya bir örgütte gözlerini açan insanlar, bu örgütlerde eğitim görmekte ve yine büyük bir çoğunluğu bu yapılarda çalışmaktadır. İnsanlar geri kalan zamanlarını yine bu tür örgütlerde geçirmektedir. Dolayısıyla örgütlerin insan yaşamında önemli bir yeri vardır. Çeşitli örgütlerin ürünü olan kurallar insan yaşamını etkilemektedir. İnsanlar, bu örgütlerde nerede ve nasıl davranacağını söyleyen kurallara riayet etmek zorundadır. İş zamanı dışında kişisel zamanlarında da başka örgütlerin koyduğu; örneğin trafik kurallarına uymak, vergi ödemek gibi birtakım kurallara uymak zorundadır (Polatoğlu, 1984:62).

Modern toplumun karakterize edilmesi örgütler aracılığıyla olmaktadır. Örgüt toplumun içinde o kadar yer almaktadır ki adeta insan edinimi kadar örgüt varlığından söz edilebilir. Örgütlenmenin taşıdığı avantajlar, hemen her işin görülmesinde örgütsel yapıların insan yaşamının her alanını kapsayacak bir yaygınlığa kavuşmalarını sağlamıştır. İnsanlar, sadece çalışma/iş saatlerini değil hemen tüm zamanlarını örgütlerde harcarlar. Okulda, hastanede, fabrikada, askeri ve adli örgütlerde ya çalışmakta ya da hizmet etmektedir. Hemen her gün bu örgütlerle iç içe olunmakta ve hatta insan örgütler içinde gözünü açmaktadır. Yine insan, hayatı örgütler vasıtasıyla yaşamaktadır. İnsanın içine bu kadar sinmiş, doğumdan ölüme kadar çekip çeviren bu yapılara, kuşkusuz modern toplumun en temel özelliği denilebilir. Artık sosyal ilişkiler, ailevi ve özel faaliyetler dâhi, örgütlerde geçerli değerlere göre yapılaşmaktadır. Örgütler nasıl ki rasyonalite, kuralcılık, hiyerarşi,

ikincil ilişkiler, maksimum kârlılık vb. ölçülere göre işliyorsa, sosyal hayat da giderek bu değerlere göre değişmektedir (Aytaç, 2004:190).

Bu bölümde örgütün tanımı, çeşitleri, amaçları, kaynakları ve fonksiyonları ile denetimin örgüt içindeki yeri incelenecektir.

I.1. Örgütün Tanımı

Örgüt kuramı alanında; farklı bakış açılarını, bazen birbirlerine zıt gibi görünen farklı tartışmaları bir araya getirme çabası ve bilimin doğasına uygun olarak eklektik bir gelişme sağlama arayışı vardır. Ancak, farklı bakış açılarının birleştirilmesinin “örgüt” kavramının bir bütün olarak objektif biçimde tanımlanmasına yetip yetmeyeceği belli değildir. Diğer bir deyişle, konu üzerinde çalışan herkesin üzerinde hem fikir olduğu, bütün özellikleri ile açık hale gelmiş bir “örgüt” kavramı henüz yapılamamıştır (Leblebici, 2008:346).

Her örgüt birbirine bağımlı yapılardan ve süreçlerden oluşan bir sistemdir. Örgüte özelliğini veren unsur, kendisini meydana getiren bu yapı ve süreçlerin basit bir toplamından ibaret olmaması ve bunların sürekli karşılıklı etkileşim ilişkilerinden doğan dinamik bir sistem olmasıdır. Bir başka deyişle örgüt, birbirine bağımlı ve karşılıklı etkileşim ilişkileri içerisinde bulunan unsurların organik ve fonksiyonel bütünleşmesini ifade eder (Ertürk, 1971:73).

İster kâr amacı gütsün ister gütmesin birer sosyal sistem özelliği gösteren örgütler, açık sistemlerdir. Yani çevreyle oldukça sıkı ve anlamlı ilişkiler geliştirirler. Bu ilişkiler kimi zaman girdilerin veya kaynakların alınması, kimi zaman ise mal veya hizmet sunulmasıdır. Bu kapsamda örgütlere, bir takım girdileri alan, bu girdileri amaca uygun

olarak işleyen ve topluma mal veya hizmet sunan yapılar olarak bakmak gerekmektedir. Belirli amaçlara ancak birden fazla kişiyle ulaşılması, örgütlerin varlık sebebidir (Özdevecioğlu, 1999:401).

Örgüt, yönetim biliminde farklı açılardan ele alınarak incelenen ve üzerinde en fazla durulan konuların başında gelmektedir. Örgütün diğer bir tanımı, ortak bir gayeyi veya işi yapmak üzere bir araya gelmiş kurum ya da bireylerin oluşturduğu topluluk veya teşkilattır. Örgüt, “iş ile iş, iş ile birey ve birey ile birey” arasındaki düzen ya da düzenlemelerdir (Ertaş ve Töre, 2016:87).

Örgüt kavramına, örgüt bilimciler tarafından değişik şekillerde tanım getirilmektedir. Örneğin örgütler, belli sayıdan oluşan bireylerin, kalıplaşmış ve standart hale gelmiş eylemlerinin bir bileşkesini ifade eder. Başka bir açıdan örgüt kavramı, bir takım özel amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş sosyal birimler şeklinde tanımlamıştır. Örgütleri “bir gruplaşma biçimi” olarak gören tanım ise, diğer gruplardan ayırt edici özelliklere sahip olduğunu ileri sürmektedir. Ona göre, örgütler önceden belirlenmiş ve saptanmış kolektif davranış gruplarıdır. Belirli bir şemaya göre düzenlenmiş, belirli esaslar üzerinde düşünülmüş, tasarlanmış ve merkezi bir şekle dizayn edilmiştir. Örgüt, standardize olmuş, kalıplaşmış, rutin hale gelmiş kurallar ve davranışlar bütününü ifade etmektedir (Aytaç, 2004:191).

Türk Dil Kurumu örgütü; “*Ortak bir amacı veya işi gerçekleştirmek için bir araya gelmiş kurumların veya kişilerin oluşturduğu birlik, teşekkül, teşkilat*” şeklinde tanımlamıştır (www.sozluk.gov.tr).

Örgüt kavramı; sosyoloji, antropoloji, psikoloji, biyoloji, kamu yönetimi, siyaset bilimi, işletme yönetimi gibi değişik bilim dallarının ilgi alanlarına girmiştir. Böylece bu

bilimlerin her birinin kendi bakış açısından anlam kazanmış ve değişik pek çok tanımları yapılmıştır. Örneğin psikolojiye göre örgüt, karmaşık bir sosyal sistemdir. Biyolojik yönden bakılıp tanımlandığında örgütlerin; belli amaç ve görevleri olduğu ve canlı bir varlık gibi yaşamını sürdürme amacı güttüğü birtakım hastalıklarla uğraşmak ve sürekli yeni üyeler seçme süreci ile karşı karşıya bulunduğu kabul edilir. Antropolojik yönden yaklaşımda, örgütlerin belli bir kişiliği ve bazı gereksinimleri olduğu; insan gibi birtakım bilişsel süreçlere sahip bulunduğu söylenir. Sosyolojik açıdan ise örgütler, küçük toplumlardır (Karcioğlu, 2001:266-267).

İşletme yönetimi açısından örgüt; insan ihtiyaçlarını karşılayarak paydaş beklentilerini yerine getirmek üzere kurulan ve işletilen ekonomik, teknik, yasal ve sosyal nitelikleri olan birimdir (Özgen ve Yalçın, 2006:5).

Bunların dışında çeşitli örgüt tanımları da yapılabilir;

- Örgütler belirli amaçlara ulaşmak için bilinçli bir şekilde kurulmuş toplumsal birimler ya da insan kümeleridir.
- Bireylerin ve işlevlerin üretici bir ilişki içinde yapılaştırılmasıdır.
- Örgüt bir grup insanın işbölümü, işlevsel farklılaşma, yetki ve sorumluluk hiyerarşisi aracılığıyla ortak bir amaca ulaşmalarını sağlamak için etkinliklerin ussal bir biçimde eşgüdümlemesidir. Bu tanımlara bakıldığında ortak bir takım özelliklerin olduğu görülecektir. Her şeyden önce örgütler çok sayıda insanı bir araya getirir. Bu insanlar önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmaya çalışırlar. Bu ise insanların birbiriyle olan ilişkilerini düzenleme (işbölümü, otorite ilişkisi, denetim vb.) gereksinimini ortaya çıkarır. Kısaca örgütler toplumsal yaşamın bir gereği olarak ortaya çıkmışlardır. Teknolojinin

gelişmesiyle birlikte giderek karmaşık ve büyük toplumsal birimler haline gelmişlerdir. Çağdaş toplumun örgütler olmadan var olabilmesi mümkün değildir (Polatoğlu, 1984:63).

I.2. Örgüt Türleri

Örgütler, toplumsal düzende ve bireysel yaşamda önemli bir yer tutmaktadır. Toplumsal ve bireysel ihtiyaçları karşılayan örgüt sayısı o kadar fazladır ki bunların örgütlenmesi ve denetlenmesi için de üst bir örgüte ihtiyaç duyulmaktadır (Polatoğlu, 1984:63).

Örgütler ekonomideki işlevlerine ve yöneldikleri amaçlara göre sınıflandırılabilmeyle birlikte değişik açılardan da sınıflandırıldığı ve inceleme konusu yapıldığı görülmektedir. Buna göre örgütler (Şimşek, 1998:54):

- Tüketici türüne göre,
- Ürettikleri mal ve hizmet türüne göre,
- Üretim faktörlerinin mülkiyetine göre,
- Kullandıkları üretim teknolojilerine göre,
- Büyüklüklerine göre,
- Hukuki yapılarına göre, sınıflandırılmaktadır.

Tüketici türlerine göre örgüt türleri, örgütleri hitap ettikleri tüketici kitle temelinden hareket ederek sınıflandırır. Buna göre örgütler; son tüketicilere yönelik, ara tüketicilere yönelik ve her iki gruba yönelik örgütler olmak üzere üçe ayrılır. Son tüketicilere yönelik örgütler nihai kullanıcılara mal veya hizmet üreten veya satan örgütlerdir. Ara

tüketicilere yönelik örgütler ise diğer örgütlere mal veya hizmet üreten veya satan örgütlerdir. Her iki gruba yönelik örgütler ise hem nihai kullanıcılara hem de diğer örgütlere yönelen ve her iki kullanıcı grubunu ilgilendiren faaliyetlerde bulunurlar (Gürüz ve Gürel, 2009:7). Yükseköğretim kurumları hem öğrencilere eğitim öğretim hizmeti vermekte hem de topluma ve diğer örgütlere danışmanlık hizmeti vermektedir. Buna göre yükseköğretim kurumları son tüketicilere yönelik örgüt kapsamında yer almaktadır.

Ürettikleri mal ve hizmet türüne göre örgütler; sanayi, ticaret, hizmet ve tarım örgütleri olarak sınıflandırılmaktadır. Sanayi örgütleri, üretim sürecinde kullanılan hammadde, yardımcı malzeme ve her türlü girdiyi değişim sürecinden geçirerek yeni mal haline dönüştüren örgütlerdir. Ticaret örgütleri ise üretici ile tüketici arasında birer aracı kuruluş gibi faaliyet gösteren perakendeci ve toptancı örgütlerdir. Hizmet örgütleri ise elle tutulamayan ve stoklanamayan ürünler yani hizmet üretirler. Son olarak tarım örgütleri üretici örgütlerin ihtiyaç duyduğu hammadde ile tüketicilerin ihtiyaç duyduğu nihai tarımsal ürünleri üreten örgütlerdir (Özgen ve Yalçın, 2006:33-34). Yükseköğretim kurumları eğitim-öğretim, danışmanlık ve araştırma-geliştirme faaliyetleriyle hizmet örgütlerine birer örnektir.

Örgütlerin mülkiyet açısından sınıflandırılmasının dayandığı ölçüt, üretim faktörlerinin ve özellikle sermayenin özel kaynaklardan veya kamusal kaynaklardan ya da karma bir biçimde sağlanması olduğu bilinmektedir. Mülkiyet açısından örgütler; özel, kamu, karma ve yabancı sermayeli olarak dörde ayrılabilir. Genellikle sermayesinin tamamı veya büyük bir kısmı; özel kişilere ait olan örgütlere özel örgütler, kamu tüzel kişilere ait olanlara ise kamusal örgütler, her ikisinin birlikte oldukları örgütlere ise karma örgütler, başka ülkelerin girişimcilerine ait olanlara ise yabancı sermayeli örgütler denilmektedir

(Doğan, 2012:23-29). Yükseköğretim kurumları hem kamusal hem de özel örgütler kapsamında yer alabilmektedir.

Örgütleri bir bakıma teknik özelliklerine göre ayırma tabi tutan kullandıkları üretim teknolojilerine göre de örgütler, emek yoğun ve sermaye yoğun olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. Örgütlerin ürettikleri ürün veya hizmetlerin toplam maliyetleri içerisinde işçilik gideri fazlaysa emek yoğun, sermaye gideri fazlaysa sermaye yoğun örgütlerdir (Şimşek, 1998:58). Yükseköğretim kurumları hizmet üreten örgütler olarak bilgi yoğun örgütlerdendir.

Büyüklük açısından örgütler; çok küçük örgütler, küçük ve orta boy örgütler, büyük örgütler ve dev örgütler olmak üzere dört kategoride incelenebilmektedir. Örgütler büyüklüklerine göre sınıflandırılırken istihdam edilen personelin sayısı, üretim ve satış hacmi, sermaye, faaliyet kârı, kurulu üretim kapasitesi vb. kıstaslar önem arz etmektedir (Özgen ve Yalçın, 2006:42). Buna göre yükseköğretim kurumlarının büyüklüğü kurumdan kuruma göre değişebilmektedir.

Genel olarak hukuki yapılarına göre örgütleri kamu ve özel örgütler olarak ikiye ayırabiliriz. Bunun yanında özel örgütler tek kişi, ortaklık ve kooperatifler olmak üzere üçe ayrılabilir. Tek kişinin sahibi olduğu örgütler tek kişi örgütleri, birden çok kişinin sahibi oldukları ortaklıklardır. Tüzel kişiliği olan, karşılıklı yardım ve dayanışmaya dayanan, belli ekonomik çıkarları temin etmeye çalışan örgütler ise kooperatiflerdir (Doğan, 2012:42-51). Yükseköğretim kurumları hem kamusal hem de özel örgütler kapsamında yer almaktadır.

Farklı bir açıdan baktığımızda, örgütleri kâr amacı güden örgütler ve kâr amacı gütmeyen örgütler olarak da ikiye ayırabiliriz. Buna göre kâr amacı güden örgütler

sahiplerine, hissedarlarına veya ortaklarına kâr sağlamak amacıyla faaliyette bulunurlar. Kâr amacı gütmeyen örgütler ise kâr beklemeden sosyal hizmet sunarlar. Ayrıca, kâr amacı gütmeyen örgütlerin bireyler tarafından satın alınacak veya ticareti yapılacak ve sahiplik ifade eden hisseleri yoktur. Harcama ve giderlerin hasılatından düşüldükten sonra kalan kısmı örgütün hizmet yeteneğini genişletmek için kullanılır (Özgen ve Türk, 1996:178).

Örgütler, biçimsel örgütler veya biçimsel olmayan örgütler olarak sınıflandırılmaktadır. Biçimsel örgüt, örgütün yapısını yansıtır ve belli ortak amaçları gerçekleştirmek üzere birden çok bireyin bilinçli, kastî yani planlı olarak bir araya getirilmesi, çabalarının biçimsel olarak eşgüdümlemesiyle oluşmaktadır. Biçimsel örgütlerde ilişkiler yasalar, yönetmelikler gibi yönetsel metinlerle düzenlenir. Tüm modern örgütler Weber tarafından ileri sürülen işbölümü ve uzmanlaşma, nesnellik, hiyerarşi, kurallar ve düzenlemeler, kariyer yönelimi gibi bürokratik özelliktedirler. Az ya da çok tüm modern örgütlerde bu özellikler vardır. Örgüt şemalarında görülebilen biçimsel yapı, aynı zamanda örgütte bürokrasinin izleyeceği yolu da gösterir. Ancak biçimsel olmayan yapılar biçimsel yapılar kadar net biçimde ortaya konulmasa bile açıklayıcı bir özelliği vardır. Biçimsel olmayan yapıları ya da kişilerarası ilişkilerin oluşturduğu ağların açıklayıcı özelliğe sahip olmasını bu ağların dikte edilemez sadece gözlenerek etkilenme özelliği ile açıklanır (Eren, 2018:2). Yükseköğretim kurumları kâr amacı gütmeyen biçimsel örgütlere bir örnektir.

I.3. Örgütün Amaçları

Yeryüzündeki ilk örgütler, insanların birtakım gereksinimlerini karşılamak amacıyla verdiği uğraşlar sırasında, bu ihtiyacını başka birinin ya da birilerinin yardımı olmaksızın karşılayamayacağını anlamasıyla kurulmuşlardır. Böylece insanlar, beşeri hayatın başlangıcından itibaren bilgi, kabiliyet ve zamanlarının kendi istek ve gereksinimlerini karşılamada yetersiz olduğunu anlamış ve her zaman işbirliği yapma ihtiyacı hissetmişlerdir (Ertekin, 2017:63).

Belirli amaçlara ancak birden fazla kişiyle ulaşılabilmesi, örgütlerin varlık sebebini oluşturmaktadır. Bu amaçlara ulaşmayı başaran örgütlerin toplumda fonksiyonelliği bulunmaktadır. Örgütsel eylemler belirli bir amaca yönelmedikçe rol ağının kurulması, işin ve işgücünün bölünmesi, kuralların uygulanması imkânsız olmasa bile oldukça zor olacaktır (Özdevecioğlu, 1999:405).

Örgütlerin ürettikleri mal ya da hizmetin ölçüğü ne kadar farklı olursa olsun, örgütler belirli hedeflere ulaşmak ve görevleri gerçekleştirmek için kurulmaktadırlar. Örgüt yöneticilerinin temel görevlerinden biri de içinde bulundukları örgütü stratejik amaç ve hedeflerine en iyi şekilde ulaştırmaktır (Demirsel, 2014:287).

Günümüzde örgütlerin ekonomik ve ekonomik olmayan çok çeşitli amaçları bulunmaktadır. Sermaye piyasası gelişmiş batılı ülkelerde, çok ortaklı kuruluşların malî yönetiminde, örgütün piyasa değerini, başka bir deyişle, sermaye sahiplerinin ekonomik refahlarının (servetlerinin) bugünkü değerini en yüksek düzeye çıkarma amacının hâkim olduğu düşünülebilir (Yılmaz, 1999:8).

Parasal amacı olan örgütler ekonomik bir amaçla kurulurlar ve yaşamlarını bu amacı gerçekleştirme çabalarıyla sürdürürler. Ekonomik amaç genellikle uzun vadede kalıcı olmak ve kısa vadede kârını maksimize etmektir (Cengiz ve Kırkbir, 2007:264).

Kâr amacı güden örgütler ile kâr amacı gütmeyen örgütler arasındaki en temel fark var oluş sebepleridir. Kâr amacı güden örgütler kârlarını en üst düzeye çıkarmaya çalışmaktadırlar. Bu sebeple, kâr bu örgütlerin ihtiyaçlar hiyerarşisinde temel hareket noktası iken, kâr amacı gütmeyen örgütler için aynı şey söylenemez. Kâr amacı gütmeyen örgütlerin bütçelerini artırma, bütçelerindeki maliyetleri belirleme, itibar ve sorumluluklarını artırma, hizmetlerinin kapsam ve kalitesini artırma gibi amaç ve hedefleri vardır (Özgen ve Türk, 1996:177).

Seçilen örgüt tipiyle zaten örgütün amacı genel olarak belli olmaktadır. Bir tuhafiyeye, turizm, otel, banka vb. işe girmek isteyen sermayedar için amaç kâr maksimizasyonudur. Buna bağlı olarak gelen amaçlar; neyin, nasıl, nerede, hangi koşullarda ve nasıl yapılacağı ile ilgili politikaların ve stratejilerin belirlenmesidir. Bu arada elbette egemen toplum yapısı tarafından ve ilgili iş tecrübeleriyle belirlenmiş kültürel, siyasal, ideolojik düşünceyi yönlendirme ve meşrulaştırmayla ilgili amaçlar da bulunmaktadır (İrfan Erdoğan, 2018).

I.4. Örgüt Kaynakları

Her örgüt insan gücü, hammadde, bilgi, teknoloji, sermaye gibi çeşitli kaynakları ve girdileri çevreden almaktadır. Bu kaynakları ve girdileri örgüt içinde bir dönüşüm sürecinden geçirmektedir. Bu şekilde mal veya hizmet üretilmektedir (Polatoğlu, 1984:63).

Küreselleşme sonucu artan rekabet, örgütleri sahip oldukları kaynakları etkin ve verimli kullanmaya itmiştir (Afacan Fındıklı ve Pınar, 2014:157). Bu çalışmada örgüt kaynakları, maddi kaynaklar ve maddi olmayan kaynaklar olarak ikiye ayrılmıştır. Maddi kaynaklar; insan kaynaklarının niceliği, makine-teçhizat ile bina ve sermayedir. Maddi olmayan kaynaklar ise insan kaynaklarının niteliği, marka, patent, know-how, örgüt kültürü ve liderliktir. Bu başlıklar altında örgütsel kaynaklar incelenecektir.

I.4.1. Maddi Kaynaklar

Bu başlıklar altında insan kaynağının niceliği, makine-teçhizat, sermaye ile bina ve tesis kaynağı incelenecektir.

I.4.1.1. İnsan Kaynaklarının Niceliği

Yöneticilerin örgüt amaçlarına ulaşabilmek için yararlandıkları kaynakların en önemlisi insan kaynağıdır. Bu sebeple doğru kişilerin işe alınması ve personel devir hızının kontrol altında tutulması gerekmektedir (Tunçer, 2012:208).

İnsan kaynakları, örgüt yapılarında çeşitli şekillerde yerini almaktadır. Büyük ölçekli örgütlerin, teşkilat şemalarında ayrı bir birim olarak yerini alan insan kaynakları, küçük ve orta ölçekli örgütlerde çeşitli birim yöneticileri tarafından yerine getirilen ya da kurucu-girişimcinin bir yönetici ile birlikte üstlendiği işlevdir (Yıldız, 2013:107).

Örgütün en değerli kaynağı olan insan kaynağının örgüte kazandırılması, yetkinliğine göre doğru geliştirilmesi ve örgütte tutulması, örgütün vizyon ve misyonunun gerçekleştirilmesi açısından önemlidir.

Örgütün tüm birimleri için gerekli olan insan kaynağı ihtiyacı saptanmalı, bu kaynağın nereden, ne zaman ve nasıl karşılanacağı belirlenmelidir. İnsan kaynakları planlaması insan kaynağı sağlama açısından temel oluşturur. Öncelikle işleri yerine getirecek elemanların doğru seçimi ve verimli çalışma ortamının daha rasyonel biçimde kararlaştırılmasına yönelik olarak iş analizi ve tanıtımları yapılmalıdır. Daha sonra insan kaynağı bulma ve seçme sürecine geçilir. İnsan kaynağı bulma ve seçme anlamında kullandığımız insan kaynağının sağlanması, insan kaynakları yönetiminin en önemli işlevlerinden biridir (Ünal, 2002:2).

Örgütlerde personel devir hızı, hem insan kaynakları hem de örgütsel davranış konuları ile bağlantılıdır. Tüm örgütler için personel devir hızı etkili bir unsurdur. Kavram olarak personel devir hızı, belirli bir dönemdeki personel hareketliliğinin o dönemdeki ortalama personel sayısına oranlanmasıdır. Bir başka tanımda ise personel devir hızı çalışanların işle ilgili algılamaları ve iş değiştirmeye olan eğilimleridir. Personel devir hızının hesaplanmasında iki temel olgu yatmaktadır. Bunlar, bir dönem içerisinde, örgütten emeklilik, ölüm, iş kazası, evlilik ve annelik gibi değişik nedenlerle ayrılmalar ile aynı dönem içerisinde ayrılanların yerine işe girme, yeni yatırımlar nedeniyle işe alma gibi çeşitli nedenlerle örgüte yeni katılanlardır. Personel devir hızı yüksek olan örgütlerde yaşanan olumsuzlukların arasında yetenekli iş gücünü kaybetme olasılığının sürdürülebilir rekabet avantajını olumsuz yönde etkilemesi, yeni işe alınacak olan insan kaynağına verilecek eğitim, işe alım maliyetleri, çalışmaya devam eden kişilerin iş arkadaşlarını kaybetmelerinden dolayı yaşayacakları üzüntü ve yeni gelenler ile yaşanacak ilişkinin belirsizliğinden doğan endişe sayılabilir (Akduman, Erdoğan ve Yüksekbiçgili, 2013:205).

Personel devrinin tüm örgütler için geçerli olabilecek standart bir oranı bulunmamaktadır. Bu oran sektöre, örgüte, coğrafi bölgeye, bölüme, iş sınıfına ve çalışanların yaş, eğitim, çalışma süresi gibi kişisel özelliklere göre farklılık arz etmektedir. Örneğin genç, işe yeni başlamış ve düşük becerili çalışanlar arasında personel devir hızı genellikle daha yüksektir. Ayrıca tarım sektöründe, konserve fabrikalarında veya otellerde geçici olarak çalıştırılan dönemlik işçi sayısının ve personel devrinin yüksek olması beklenir. Bu nedenle her örgütün kendi yapısına uygun bir personel devir hızının olması gereklidir. Belirlenen oranın çok altında ya da çok üstünde bir personel akışının olması örgütün izlediği bazı politikaların başarısız olduğunu gösterir (Demirkan ve Erdem, 2014:291).

Personel devir hızının yüksek olmasının bazı yararları da bulunmaktadır. En önemli yararı örgüte yeni katılacak personelin örgüte "taze kan" getirerek yeni bir bakış açısını kazandırmasıdır (Erigüç, 2014:5).

I.4.1.2. Makine Teçhizat

Türk Dil Kurumu makinayı; *“Herhangi bir enerji türünü başka bir enerjiye dönüştürmek, belli bir güçten yararlanarak bir işi yapmak veya etki oluşturmak için çarklar, dişliler ve çeşitli parçalardan oluşan düzenekler bütünü”* olarak tanımlamıştır.

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) teçhizata; *“Bir makineye veya muhtelif makineler grubuna monte edilmek üzere piyasaya arz edilen ve bir makinenin fonksiyonunu değiştiren değiştirilebilir parçalar ve makine ile birlikte yeni satın alınacak makinenin işletimi için gerekli olan yazılım ve gereçler”* şeklinde tanım getirmiştir.

Günümüzde örgütler makine, teçhizat ve insan kaynaklarını en uygun biçimde kullanarak yüksek kalite ve verimlilik düzeyine ulaşmayı amaçlamaktadırlar. Buna karşın, üretimde otomasyonun ağırlığının artması, işgücü kullanımını azaltarak, tüm makine, teçhizat ve donanımın, ürün çıktısı, kalite, maliyet, teslimat, çalışma ortamı, işyeri güvenliği ve çalışanların morali üzerindeki etkisini iyice yükseltmiştir (Perçin ve Ustasüleyman, 2009:12).

Bu kapsamda teknoloji kavramı için iki alt tanımlama yapmak uygundur. Bunlardan ilki, iş performansının temelini oluşturan araçlar, aletler, makineler ve teknik formüllerdir. İkincisi, işin amaçlarını, fonksiyonel önemini ve kullanılan rasyonel metotları ifade eden fikirler topluluğudur (Demir ve Okan, 2009:59).

Sosyal ve ekonomik yaşamı etkileyen çok sayıda geliştirilmiş yeni teknoloji aynı anda ortaya çıkmaktadır. Bilişim, iletişim ve internet teknolojileri değişimde baskın gibi durmakla birlikte dikkati çeken nokta, mevcut ve yeni teknolojilerin birbirine eklemlenerek daha karmaşık birleşimler oluşturmalarıdır. Bu karmaşık birleşimler makine, cihaz ve teçhizatların etkinliğinin artırılmasında uygulanmaktadırlar. Bu şekilde makinalarda otomasyon ve esnekliği, verimliliği ve performansı artıran akıllı makineler ortaya çıkmıştır (Banger, 2016:24).

Günümüz koşullarında rekabet eden örgütlerin öncelikli amacı kaynaklarını etkin kullanarak mal ve hizmet üretmek ve sürdürülebilir olmaktır. Bu açıdan örgütler için rekabet avantajı ve etkin kaynak kullanımı sağlayabilecek en kritik noktalardan birisi de makine teçhizat kaynağıdır. Uygun makine teçhizatın kullanılması performansın gelişmesini, kaynaklardan etkin yararlanılmasını, verimliliğin artmasını, sistemin esnekliği, yinelenebilirliği ve güvenilirliğinin yükselmesini sağlayacaktır (Kısa ve Perçin, 2017:249).

I.4.1.3. Sermaye

Yeni ekonomi ve küreselleşmenin şekillendirdiği dünyada ve ülkemizde örgütler, bir taraftan pazarda tutunabilme endişesi yaşarken diğer taraftan bu rekabete direnebilmek için yoğun çaba harcamaktadırlar. Örgütlerin böyle bir ortamda ayakta kalabilmeleri için sağlam bir sermaye yapısına sahip olmaları, mali bünyelerinin güçlü olması gerekmektedir (Kutlu ve Demirci, 2007:190).

Tarihsel gelişim içinde sermaye sözcüğü ilk kez Orta Çağ Latin dünyasında, parasal bir ödünçün sahibine faiz şeklinde gelir sağlayan anaparası anlamında kullanılmış olup daha sonraları yalnız para değil gelir getiren tüm mallar sermaye olarak düşünülmüştür. Irving Fisher'e göre sermaye stok, gelir ise akım türünden bir kavramdır. Sermaye belli bir anda ki mevcut servet stokunu, gelir ise belli bir dönem içinde bu servet stokunun kullanımı ile elde edilen mal ve hizmet akımıdır (Yılmaz, 1980:4).

Örgütler kuruluş aşamasında girişimci sermayeye, faaliyetlerini sürdürmek için de net işletme sermayesine (dönen varlıklar – kısa vadeli borçlar) ihtiyaç duymaktadırlar. Öz kaynak doğrudan ortaklardan sağlanabileceği gibi, sermaye ve para piyasalarından da sağlanabilir (Kutlu ve Demirci, 2007:192).

Girişim sermayesi, öz kaynak yatırımlarından biridir. Sermayedar, örgüte borç verme yoluyla finansman sağlamak yerine ortak olur. Sermayedar hisse senedi aracılığıyla örgüte ortak olduğu için yönetime katılma hakkı da elde eder. Girişim sermayesi yatırımında var olan risk ise; yeni bir ürün üretilmesi ve piyasada tutulmasıdır. Ancak, yüksek riskin yüksek getiriyi sağlayacağından yola çıkan bu finansman modelinde; alınan riskin başarıya dönüşmesi durumunda sağlanacak yüksek kâr payı ve büyük satış hacminden kaynaklanan

verimlilik artışı bu örgütlere ortak olmak suretiyle finansman sağlayan yatırımcıların faydasıdır (Er, Şahin ve Mutlu, 2015:37).

Çağdaş finansman yönetimi anlayışı ile birlikte örgütler, bilançolarının pasif bölümlerinin farkına varmış, varlıklar kadar kaynakların da verimli ve etkin bir biçimde yönetilmesi gereğini anlamışlardır (Kuğu, 2004:141). Bireysel tasarrufçular, emekli sandıkları, sigorta şirketlerinin fonları, bankalar, kamu ve özel sektör kuruluşları gibi kaynaklardan örgütler fon temin edebilmektedirler (Kuğu, 2004:149).

Nakit kavramı, para ve vadesiz mevduat anlamında kullanılır. Nakit yönetimi, nakit fazlası ve açıklarına meydan vermeden, örgütte bulundurulması gereken optimum para tutarını amaçlar. Nakit yönetimi, belli bir dönemdeki ödeme ve tahsilatlar arasındaki dengeyi zamansal açıdan da kurmaya çalışmaktadır. O halde örgütün kasasında bulundurmamak zorunda olduğu ortalama nakit tutarından ziyade ödemelere göre değişen bir para tutarı önemlidir. Nakit yönetimi, örgütün alacak ve ödemeleri arasındaki farktan kaynaklanan nakit fazla ve eksiğinin örgüt ve proje için en uygun şekilde kullanılmasıdır (Apak ve Tunalı, 2007:52).

Pek çok ülkede olduğu gibi bankalar, örgütlerin en önemli finansman kaynağıdır. Küçük örgütlerin banka kredilerine erişimde, büyük örgütlere kıyasla daha fazla sorun yaşamaları nedeniyle bu örgütlerin krediye erişimlerinin artırılması amacıyla kamu tarafından çeşitli destek programları geliştirilmektedir. Bu destekler, politika öncelikleri doğrultusunda uygun koşullu (düşük faizli, uzun vadeli gibi) kredi programları yürütme, kredi garanti sistemleri ve mikro kredi sistemleri oluşturma gibi farklı biçimlerde. Son yıllarda gelişmiş ülkelerde, kredi garanti sistemleri geliştirme, makroekonomik ve finansal

sisteme yönelik iyileştirmeler yapma gibi piyasaya daha az müdahaleci politikalar tercih edilmektedir (Yüksel, 2011:2).

Örgütlerin büyük bir kısmı kısa vadeli kredi kullanmaktadır. Kısa vadeli kredi seçeneklerinden en fazla banka kredisi tercih edilmektedir. Kısa vadeli kredi temininde daha çok kamu ve özel bankalar birlikte tercih edilirken, banka tercihlerinde rol oynayan en önemli etken faizlerin nispeten düşüklüğüdür. Kısa vadeli kredi temininde karşılaşılan en önemli sorun ise faizlerin yüksek ve değişken olmasıdır (Turan Kurtaran, Atukalp ve Çizgici Akyüz, 2016:165).

Örgütler ihtiyaç duydukları mali kaynakları banka, faktoring şirketi, finansal kiralama şirketi gibi yurt içi veya yurt dışı finansal kurumlardan sağlayabilirler. Ayrıca örgütler, uzun vadeli borçlanma aracı ihraç ederek, örgütler arasında mal veya hizmet satış işlemleri ile ilgili sözleşmeler yaparak çeşitli finansman kaynakları da temin edebilirler. Sözleşme koşullarına göre vade sonunda borcun para veya mal olarak ödenme opsiyonunun tanınması, gelir sağlayan bir yatırım elde etmek amacıyla tahvil ihraç edilmesi ve bu yatırımdan elde edilen gelirin payları oranında tahvil sahiplerine dağıtılması, maddi duran varlığın geri kiralınması koşulu ile finansal kiralama şirketine satılması sözleşme ile yapılan finanslama işlemlerine örnektir. Bunların dışında diğer bir finansman kaynağı olan iç finansmanı sağlamak için de hisse senedi ihraç edilmelidir (Şengür ve Çiftçi, 2011:42).

I.4.1.4. Bina ve Tesisler

Örgütlerin sahip oldukları kaynaklardan biri de bina ve tesislerdir. Yönetim faaliyetinin alt dalları incelendiğinde mimari planlama ve inşaat aşamalarından başlamak üzere, proje master planlarının oluşturulması, bütçeleme, kiralama ve gayrimenkul yönetimi, tedarik zinciri ve stok yönetimi, enerji planlaması ve yönetimi, otomasyon, bilgi işlem ve

teknik hizmetler ile bakım onarım faaliyetleri, çevre ve peyzaj düzenlemesi, temizlik ve atık yönetimi, yangın planlaması, güvenlik, kriz yönetimi, ulaştırma ve otoparklar, yiyecek ve içecek kiralama hizmetleri, insan kaynakları uygulamaları, iş sağlığı ve güvenliği faaliyetlerinin bina ve tesisin tüm yaşam döngüsü boyunca akla gelebilecek her türlü süreç ve unsurun optimize edilerek azami değerin oluşturulması gerekmektedir (Demirtaş, 2015:1).

Örgütlerin sahip oldukları arazi, bina ve tesisler, maliyetler başta olmak üzere pek çok hususu etkilemektedir. Bu sebeple arazi, bina ve tesislerin seçiminde ve yönetilmesinde oldukça dikkatli davranılmalıdır.

I.4.2. Maddi Olmayan Kaynaklar

Bu başlık altında insan kaynağının niteliği, telif, patent, know how gibi yapısal sermaye ile örgüt kültürü ve liderlik konuları incelenecektir.

I.4.2.1. İnsan Kaynaklarının Niteliği

İnsan kaynağının niteliği, çalışanların sahip olduğu değer meydana getirme potansiyeli olan yetenek ve bilgi toplamını ifade etmektedir.

Örgüt ve birey ayrılmaz bir bütünü oluşturur. Örgüt birey olmadan bir anlam taşımaz. Öyleyse, başarılı örgütleri temsil eden çalışanların, işini severek yapan, mutlu ve o işi çok daha uzun süre ve daha iyi yapmak isteyen kişilerden oluşması, örgütlerin varlıklarını korumaları ve sürdürebilmeleri açısından büyük önem arz eder (Altındağ ve Turnalı, 2015:14).

Örgütlerin başarısı büyük ölçüde insan gücünün etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına bağlıdır. Örgütün her fonksiyonunda olduğu gibi insan kaynakları yönetimi uygulamaları da çevreyle etkileşim halindedir (Akin ve Erdost Çolak, 2012:106).

Bir örgütün entelektüel sermayesini geliştirmesi ve artırması büyük ölçüde örgütte çalışan insanların kalitesi ile bilgi ve beceri düzeyine bağlıdır. Doğru insanları, doğru zamanda, doğru işlere yerleştirilen örgütler avantajlı duruma geçeceklerdir. Bu nedenle örgütler açısından en önemli nokta; sahip olunan insan kaynaklarının değerini bilmek ve bu kaynaktan en iyi şekilde yararlanılabilmesi için örgütte gerekli koşulları sağlamaktır. Örgütün performansını etkileyen önemli bir unsuru çalışanların bilgisi oluşturmaktadır. Ancak bu bilginin çoğu örtülü olduğundan bunu açık bilgi haline getirmek organizasyonun önemli görevlerindendir. Örgüt içinde insan kaynakları yönetimi, tam da burada etkin bir şekilde devrede olmalıdır (Görmüş, 2009:67-68).

İnsan kaynakları yönetiminin (İKY) iki temel amacı vardır. Bunların ilki, örgütte görev yapan insanların bilgi, yetenek ve becerilerini rasyonel bir biçimde kullanarak örgüte olan katkılarını azami düzeye çıkarmaktır. İkincisi ise örgütte görev yapan insanların mümkün olduğunca iş tatmin düzeylerini artırmaktır. Diğer bir ifadeyle insan kaynakları yönetimi, bir yandan insanın örgütte yüksek performansla çalışmasını, öte yandan çalışanların yaşam kalitesini yükseltmeyi amaçlamaktadır (Saldamlı, 2008:241).

Bir örgütün üyeleri, o örgütün insan kaynağını oluşturmaktadır. İnsan kaynağı, örgütlerde tek tek çalışanların sahip olduğu potansiyel toplamından daha fazladır. Çünkü insan kaynağı, örgütü çevreleyen kişisel ağlar ve bilgi kaynağıdır. İnsan kaynağının temelinde örgütün düşünemediği, karar veremediği veya kaynakları yönlendiremediği bunları ancak insanların yapabildiği düşüncesi yatmaktadır. Bir örgütün insan kaynağı,

yüksek katma değerli ve yeri zor doldurulabilen çalışan gruplarından oluşmaktadır. Müşterilerin bir rakip yerine bu örgütü tercih etmelerini sağlayan ürün ve hizmetleri, yetenek ve tecrübeleriyle oluşturan insanlarda somutlaşır (Özdemir ve Balkan, 2010:116).

İnsan unsuru, faaliyetleri ve nihai çıktıyı belirleyen, dış müşterilerle iletişimi ve üretimi gerçekleştiren, onu sürekli geliştiren olarak odak noktadadır. Örgüt içinde bilgi toplama ve işleme kapasitesine sahip, yaratıcılığı ortaya çıkartabilecek olan yegâne unsur insandır (Karacan, 2004:178-179).

Ulusal ve uluslararası çalışan her örgüt insan gücü ihtiyaçlarını tespit etmek, bu ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikteki personeli istihdam etmek, verimliliklerini arttırabilmek için onları motive etmek, değişen teknoloji ve çevre şartlarına göre eğitmek ve onlara ücret ödemek zorundadır (Dereli, 2005:60).

Ampirik çalışmalar, verimlilik artışı ile insan kaynağının niteliği arasında sıkı bir ilişkinin varlığını göstermektedir. Bu da örgütün büyümeyi hızlandırmak ve toplumun ileri bilgi düzeyine ulaşması için sürekli ve iş başı eğitim politikaları izlemesini gerekli kılmaktadır (Haykır Hobikoğlu, 2011:91).

İş rotasyonu monotonluğun önlenmesi, motivasyonun artırılması ve işgörenlerin yeni bilgi ve beceri kazanmaları açısından önemlidir. Bu nedenle örgütlerin rotasyona daha fazla önem vermeleri gerekir (Ölçer ve Şanal, 2007:488-489).

Üçüncü bin yılın başlarında olduğumuz bugünlerde yaratıcı fikirlere sahip olmak, fiziksel varlıklara sahip olmaktan çok daha önemlidir. Özellikle teknoloji örgütlerinde çalışanlar örgüte kattıkları entelektüel sermaye ile çok büyük değerler oluştururlar. Örgütler için bu yüzyılda uygulayacakları en önemli stratejilerinin bünyelerinde

bulunan yetenekli insanları kaybetmemek, diğer örgütlerdeki yetenekli insanları kendi bünyelerine kazandırmak olacağı öngörülmüştür. Motorola, Nokia, Microsoft ve IBM gibi entelektüel sermayenin önemini kavramış olan örgütler yeni beyinler için yarışmaktadır. Bugün dünyanın en ünlü yazılım örgütü olan Microsoft'un değeri 450 milyar dolar, oysa fiziksel varlıklarının değeri sadece 10 milyar dolar kadardır. Bu örgütü değerli kılan, çalışanlardır. Örgüt içinde sahip olunan en önemli varlık insan kaynağıdır (Görmüş, 2009:67).

Çalışanların sahip olduğu bilgi, örgütlerin değerli varlıklarından biridir. Bu nedenle örgütler, insan sermayesine de odaklanarak örgüt bilgisinin dışında çalışanların bilgisini de geliştirmeye uğraşmaktadırlar (Uzun ve Durna, 2008:33).

Bir örgüt ne kadar büyük ve parlak stratejiye sahip olursa olsun, doğru seçilmiş, iyi eğitilmiş, belli bir amaca kesin olarak yönelmiş, üstün bir performansla en iyi olma mücadelesi veren, ulaşılan amaca bağlı kalarak devamı olan gerçek hedeflere varan ve üstünlük savaşı veren yönetici ve çalışanlarla başarıyı sağlayacaktır (Akolaş, 2004:29-37-38).

I.4.2.2. Telif, Patent, Know How

Günümüzde bilgi kontrol edilmesi gereken büyük bir güçtür. Bilgiye sahip olan kişi, grup, şirket veya ülkeler beraberinde gelen güce de sahiptirler. Bahsedilen güç fiziksel bir güç olmanın yanında elinde bulundurana finansal bir güç de vermektedir. Çünkü günümüzde bilgi doğrudan veya dolaylı olarak nakde çevrilebilir bir yapıdadır (Kurnaz ve Dindaroğlu, 2015:52).

Örgütler artık stratejilerini belirlerken ve uygularken, kolayca taklit ve temin edilebilen maddi kaynaklardan ziyade, ancak uzun vadeli geliştirilebilen, kolayca taklit ve temin edilemeyen maddi olmayan varlıklar göz önünde bulundurmaktadırlar (Naktiyok ve Karabey, 2007:204).

Bilgi ekonomisinde örgütler markalara, patentlere, faydalı modellere, haklara, araştırma ve yeniliklere, bilgi teknolojisine, e-ticarete, yazılım programına, yeni ürün buluşlarına, küreselleşmeye, evrensel olmaya ve evrensel tüketicilere yatırım yapmakla ilgilenmektedir (Ulus, 2005:69).

Patent; bir buluşun veya o buluşu uygulama alanında kullanma hakkının bir kimseye ait olduğunu gösteren belgeye denir. “İhtira beratı” olarak da isimlendirilen patent, çeşitli alanlarda kullanılabilecek bir madde ve yöntem bulan veya geliştiren kimselere, buluşunu değerlendirmek ve korumak üzere devlet tarafından verilir (Ersoy ve Akbaba, 2014:222).

Patent kopyalamanın kolay olduğu bazı alanlarda kritik önem taşımaktadır. Yenilik, yenilik yapana, Patent Yasası’nın yokluğunda bile otomatik olarak geçici bir teknolojik tekel gücü sağlamaktadır. Tekel gücü, taklit edenin arkadan gelmesi (diğerlerinin yeni bilgiyi soğurmasının zaman gerektirmesi sebebiyle), itibar avantajı (ilk ve en iyi bilinen üretici olunması sebebiyle) ve “öğrenme sürecindeki yarışta” ilk başlayan taraf olunması (örneğin, doğal olarak verimliliğin tecrübeye bağlı artışı) gibi yenilik yapana ait doğal avantajlar vermektedir. Bunların sonucunda ortaya çıkan geçici tekel karı pek çok alanda yenilikçi faaliyetler için yeterli bir ödül olmaktadır (Örücü, 2015:49).

Patentin, içerdiği teknik bilgi ile Ar-Ge faaliyetlerinin ve yenilikçi fikirlerin kaynağı olduğu, bilginin yayılmasına katkı sağladığı ve sağlanan koruma ile de yenilikçi bir

kültürün geliştirilmesinde etkili olduğu bilinmektedir. Koruma açısından patente çok benzeyen faydalı model, “küçük patent” ya da “yenilik patent”i olarak da adlandırılmaktadır. Mevcut ürünlerde küçük değişimleri ve uyarlamaları kapsar. Patent ve faydalı model yeni ürün veya süreçleri korumaktadır (Eren ve Kılıç, 2016:190).

Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından yapılan tanıma göre; *“Bir örgütün mallarının veya hizmetlerinin diğer örgütlerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her türlü işarete”* marka denilmektedir.

Tüketiciler mal ve hizmetleri; kendi deneyimleri, ait oldukları sosyal çevre, arkadaş grupları veya reklamlar aracılığıyla değerlendirerek öğrenmektedir. Bu etkileşim içinde tüketici, mal veya hizmetin markasına bir anlam yüklemekte ve satın alma karar sürecini yine bu markayla kolay hale getirmektedir. Marka isminin en belirgin faydası, tüketicinin satın alacağı mal veya hizmeti belirlemesine yardımcı olması olarak ifade edilebilir (Bişkin, 2010:415).

Know-how, sınai alanda özellikle ticari ve ekonomik faaliyetlerde kullanılan, genellikle gizli olmakla birlikte böyle bir nitelik taşıması zorunlu olmayan ve bir patent ile korunmamış bulunan, teknik veya işletme ile ilgili bilgi ve tecrübeleri ifade etmektedir. Yani bilinen bir işin hayata nasıl geçirilebileceğinin bilgisine denir (Ilgaz, 2000:155).

Örgütler geçmişten günümüze edindikleri tecrübeleri ve bilgi birikimlerini, hizmet verdikleri alanlarda rakiplerine karşı “kalite, tecrübe, birikim” farklılıklarıyla ortaya

koyar. Aslında tüm bu bilgi birikimi ve tecrübelerin tamamı olan “Know-how”, örgütler için bir pazarlama silahı gibi işlev görmektedir (Bayraktar: 77).

Her geçen yıl somut yatırımlar yerini soyut yatırımlara bırakmaktadır. Örneğin, 20. yüzyılın son yıllarına kadar Amerika’da işletme yatırımlarının % 70’i somut ürünlere, % 30’u soyut ürünlere yapılırken 1990’larda bu oranın tersine döndüğü görülmüştür. Yine Amerika’da Microsoft ve Online gibi işletmelerin pazar değerlerinin % 90’ı soyut varlıklardan oluşmaktadır. Entelektüel varlıklar da diyebileceğimiz bu soyut varlıkların pazar değeri Microsoft’ta 1996 yılında fiziksel değerlerinin toplamından 11,2 kat, 2000’nin ikinci yarısındaki pazar değeri ise 13,3 kat daha fazla olmuştur (Görmüş, 2009:59-60). Microsoft’un, 2019 yılındaki piyasa değeri 1 trilyon dolara ulaşmıştır (NTV, 2019).

Entelektüel sermayenin ortaya çıkarılması ve etkin bir şekilde yönetilmesi, örgütteki her türlü sorunun çözümü olmamakla birlikte, günümüzde başarıyı doğrudan etkileyen en önemli faktörlerin arasındadır (Karacan, 2004:196).

Entelektüel sermayenin; insan, yapısal ve müşteri sermayesinde oluştuğu kabul edilir. İnsan sermayesi ve müşteri sermayesi geçici, yapısal sermaye kalıcı özelliktedir. Bu nedenledir ki entelektüel sermaye yönetimi için en zorlayıcı şey, insan ve müşteri sermayesinin kalıcı olan yapısal sermayeye dönüşümüdür. Oluşturulan yapısal sermaye zamanla, yenilenebilir ve geliştirilebilir olacaktır (Hobikoğlu, 2011:89).

Örgütün pazarlama kanalları ve müşteri ilişkileri yoluyla edindiği bilgiler müşteri sermayesinin ana konusudur. İlişki sermayesi diye de adlandırılan müşteri sermayesi, örgütün çevresiyle ilişkilerini düzenleyen ve yöneten tüm varlıklarıdır. Müşteri sermayesi, örgütün müşterileri yanında hisse sahipleri, tedarikçileri, rakipleri, devlet, resmi kurumlar ve toplum ile ilgili ilişkileri de kapsamaktadır (Görmüş, 2009:66).

Yöneticilerin görevlerinden biri bilgiyi örgütün içine alıp örgütün malı haline getirmektir. Ancak bu şekilde bilginin devamlılığı ve sürekli olarak geliştirilmesi sağlanır. Örgütlerde bilginin örgüte ait olması sağlanabilirse yapısal sermaye de oluşturulmuş olur(Karacan, 2004:187). Yapısal sermaye kısaca geceleri eve gitmeyen bilgidir (Stewart, 1997:119).

İşgörenlere ait bilgilerin örgütsel değer oluşturmak için kullanılması ve paylaşılması insan sermayesinin yapısal sermayeye dönüştürecek ve örgüt varlıklarına dâhil edecektir. Ayrıca, önerisi kabul edilen işgörenlerin ödüllendirilmesi, yeni fikirler sunmalarını ve yenilikçiliği teşvik edecek ve motivasyonu da yükseltecektir (Ölçer ve Şanal, 2007:488).

Örgütler, bilginin yönetilmesi sürecinde teknolojiye büyük yatırımlar yaparlar. Günümüz yoğun rekabet ortamında bilginin sistematik bir şekilde nasıl yönetilebileceği ve bu sayede örgütlerin nasıl bir rekabet avantajı elde edebileceklerinin belirlenmesi çok önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır (Uzun ve Durna, 2008:33).

Teknolojide meydana gelen ilerlemeler her alanda kendini göstermiştir. Eskiden örgüt bilgileri hep kâğıt ortamında kayıt altına alınmakta ve yine kâğıt ortamında denetlenirdi. Kâğıt ortamında yapılan kayıtlar ise örgütler için yeterince güvenilirirdi. Bilgi teknolojilerinin her geçen gün hızlı değişim gösterdiği günümüz rekabet ortamında, örgütler bilgidan en iyi şekilde faydalanabilmek ve bilgiyi yönetmek için kâğıt ortamından çıkarak tüm işlemlerini bilgisayar ortamına aktarmışlardır (Orhan ve Serçemeli, 2015:84).

Örgütlerin bilgi teknolojilerini kullanmaları yönetim, hizmet ve üretim faktörlerinin performanslarına katkı sağlamakla birlikte, verimliliği artırmada da belirleyici bir unsurdur. Örgütlerin bilgi teknolojilerine yapmış oldukları yatırımların maliyeti, bilgi

teknolojilerinin kullanımına bağılı olarak zaman içinde de örgütün performansına yansiyarak geri dönecektir. Bu anlamda bilgi işlem teknolojilerinin örgüt performansını etkilediğı ortaya çıkmış ve örgütlerin bunu kullanması kaçınılmaz hale gelmiştir (Dulkadir ve Akkoyun, 2013:73).

Bir örgütte ahenkli bir bilişim teknolojileri alt yapısının oluşması için yedi temel bileşen uyumlaştırılmalıdır. Bunlardan biri bilgisayar donanım platformudur (masa üstü bilgisayarlar, diz üstü bilgisayarlar, mobil cihazlar). Diğeri internet platformudur (örgütün genel ağ alt yapısı, donanım ve yazılım platformlarıyla örtüşmeli ve ilgili olmalı). Bir diğeri kurumsal yazılım uygulamalarıdır (örgütün iş yapış yöntemine uygun ideal yazılım programı seçilmeli). Diğerkleri sırasıyla; veri tabanı yönetimi ve depolanması (verilerin düzenlenmesi, yönetilmesi, depolama alanı ve aygıtları kullanımıyla veriler güvenli biçimde saklanabilir), ağ/telekomünikasyon yapısı (örgüt içi ve dışı kişilerle iletişim ağı kurma ve yetkilendirme yapısı oluşturmalıdır), işletim sistemi platformu (geleneksel işletim sistemi fare ve klavyeye ek olarak dokunmatik teknoloji de kullanılmaktadır), danışmanlar ve sistem birleştiricileridir (teknolojiyi etkin kullanma, eski teknolojiyi yeni bir alt yapıyla bütünleştirme). (Demiral ve Karakaya, 2016:168).

Bilişim teknolojisi kullanımının her alanda önemli sonuçları vardır. Örgütlerde; üretim ve iş süreçlerini değıştirmesi, çalışanları yavaş ve katı kâğıt süreçlerinden kurtarması bu sonuçlardan biridir. Başka bir deyişle, yenilik getirici ve etkinlik sağlayıcı özellikler ile bilişim teknolojisi üretim ve iş süreçlerine egemen olma eğilimindedir (Akolaş, 2004:29-33).

Bir örgüt, veriden enformasyona geçtiğı andan itibaren karar süreçleri, yönetim yapısı, işin yapılış biçimi gibi pek çok konuda dönüşüme uğrayacaktır (Drucker, 1999:13).

Dönüşümde ilk ortaya çıkan farklılık, organizasyon yapısı ile ilgilidir. Bilgi ortamında organize olmaya çabalayan örgütlerde yönetim kademelerinin en az yarısı genellikle %60'ı iptal olmuştur. Veriden enformasyona geçen örgütlerde yönetim kademelerinde ve kadrolarında önemli azalmalar olmuştur. Özellikle orta kademe yöneticiler bilgi üretmedikleri yalnızca bilginin iletimi ve kontrol görevini üstlendikleri için genellikle artık onlara çok fazla ihtiyaç bulunmamaktadır (Karacan, 2004:193).

I.4.2.3. Örgüt Kültürü ve Liderlik

Örgütler, bulundukları toplumun kültürel varlığının bir ürünü olup, ancak insanların varlığı ile anlam kazanırlar. İnsanları birbirinden farklı kılan bazı kişisel davranışlar, inançlar, tutumlar, huylar ve amaçlar olduğu gibi örgütler de zamanla belli özelliklere sahip bir kişilik geliştirirler. Bu duruma örgüt kültürü denilmektedir (Balay, Kaya ve Cülha: 2013:124).

Örgüt kültürü; dışsal adaptasyon ve içsel bütünleşme problemleriyle başa çıkmak için bir grup tarafından ortaya atılan, keşfedilen, öğrenilerek geliştirilen ve yeni üyelere aktarılan, değer, norm ve anlamlar modelidir. Bulunduğu toplumun kültürel özelliklerinden etkilenen her örgütün kendisine has bir kültürü vardır. Bu sebeple örgütlerin gerek iş yapış biçimleri/uygulamaları gerekse dış çevredeki değişimlere verdikleri tepkiler/stratejiler farklılık gösterir. Örgüt kültürü hem informal yapıda örgütsel davranışı şekillendirmekte hem de örgütün formal yapısını biçimlendirmektedir (Afacan Fındıklı ve Pınar, 2014:156).

Örgütlerde insan davranışlarını düzenleyen, etkileyen ve ortak amaca yönelmelerini sağlayan örgüt kültürü, uygun şekilde yönlendirilmezse örgüt, amaçlarına

istenilen düzeyde varamaz. Böyle bir durum örgütün varlığını tehlikeye atacaktır (İra ve Şahin, 2011:2).

Örgüt kültürü çalışanların örgütsel performansını, dolayısı ile örgütsel etkililiği belirleyen örgütsel özelliklerden biri olarak görülmektedir. Nasıl ki bir toplumun kültürü o toplumun işleyişinde/yaşamını sürdürmesinde hayati öneme sahipse, örgüt kültürü de örgütün işleyişinde o denli önemlidir (İpek, 2012:410).

Paylaşılan değerler bütünü olarak örgütsel kültür, üyelerin ortak bilinç ya da mesleki bilinç edinmelerini sağlar. Örgütsel kültürü semboller, törenler, efsaneler, iş görenlerin değerleri ve inançları olarak ifade etmektedirler. Örgütsel kültür modeli; güç kültürü, rol kültürü, başarı kültürü ve destek kültürü boyutlarından oluşmaktadır (Balay, Kaya ve Cülha: 2013: 125-126):

Güç Kültürü: Güç kültürünün içinde yer alan kişiler, baskın olanlar ve itaat edenler bireylerdir. Güç kültürünün egemen olduğu örgütlerde liderlikte güç, adalet ve iyilik esas alınır. Liderlerden bütün gücün sahibi olmalarıyla birlikte her şeyi bilmeleri de istenir. Liderin emri altında olanlar gönüllü ve itaatkâr olmalıdır. Olumsuz olan taraf ise bu örgütlerde kurallara uymanın temelinde korkunun bulunmasıdır.

Rol kültürü: Bu kültürde örgütün belirlenen amaçları ve yetkileri örgütün hissedarları tarafından yöneticilere bırakılır. Yöneticilerin altında, farklı düzeylerde alt yöneticiler bulunur. Bununla birlikte alt düzeydeki görevleri yerine getirmek için görevlendirilmiş iş görenler vardır. En üst düzeyde ise üst düzey yönetici olarak birkaç kişi bulunur. Büyük örgütler buna örnektir.

Başarı kültürü: Bu örgütlerde kurallara uymaktan daha çok işin yapılması daha önemlidir. Örgütte çalışanlar yapmakta oldukları işe odaklanırlar. Bu kültürle etkileşimin sonucu olarak, kendi sorunlarını kendileri çözmeye motive dirler. Küçük danışmanlık örgütleri ve araştırma enstitüleri başarı kültürüne sahip örgütlere örnektir.

Destek kültürü: Destek kültüründe üyeler arası ilişkilerle gelişen ortaklık, aitlik ve dostluk gibi değerlerin oluşumu vardır. Bu kültürde, çalışanların kendini örgüte ya da bir gruba ait hissetmesi, örgüte bir katkısının olduğuna inanmasını sağlar.

Tıpkı günlük olaylarda olduğu gibi örgütsel davranışları ve örgüt içindeki başarıyı etkileyen kuralların dışında, nereden kaynaklandığı bilinmeyen veya araştırma gereği duyulmayan, adeta bahşedilmiş otomatik davranışlarda bulunmaktadır. Örgütlerde de yazılı kuralların dışında örgütsel başarıyı bütün olarak etkileyebilecek yazılı olmayan kurallar dizgesi yer alır. Bütün olarak buna örgütsel kültür de denilmektedir. Örgütsel kültür, eylemin yer aldığı şartlar dâhilinde iletişim, kontrol, eşgüdüm gibi pek çok işlevi etkilemektedir (Leblebici, 2008:351).

Örgütsel kültürün bazı temel karakteristikleri aşağıda sayılmıştır (Aytaç, 2004:194):

- Örgüt üyelerinin, birbirleriyle etkileşim halindeyken saygı ve tutum ifadesi olarak ortak bir dili, terminolojisi ve alışkanlıkları vardır.
- Örgütlerde belirli davranışlar standartlara bağlanmıştır. Ne kadar iş yapılacağı ve ne ölçüde yapılacağı bu normlara, standart ölçülere göre belirlenir.
- Örgütlerin ısrarla savunduğu ve çalışanların da paylaşmasını istediği bir takım baskın değerler bulunmaktadır.

- Örgütler, çalışanlara ve hizmet alanlara (müşterilere) nasıl davranılması gerektiğine dair bir takım ortak inanç, politika ya da felsefe ortaya koyarlar.
- Örgütte, üyelerin ekip kurmaları, ekip oluşturmaları için gerekli kurallar mevcuttur ve üyeler, bu ölçü ve kurallara göre hareket ederler.
- Örgütlerde, çalışanların birbirleriyle ve müşterilerle nasıl anlaşmaları ve ilişki kurmalarına dair “genel bir hava” algısı yer almaktadır. Herkesin, bu “genel hava”ya uygun hareket etmesi beklenmektedir.

Örgütlerin sıkı bir kültüre sahip olmaları; örgüt çalışanlarının birbirlerini anlamaları ve örgüt değerlerine inanmalarını ifade etmektedir. Aynı zamanda gevşek biçimde organize olmaları ise çalışanların az sayıda yönetici tarafından yönetilmesini, az sayıda kural, kaide ve yönetmeliklerin olmasını gösterir (Afacan Fındıklı ve Pınar, 2014:157).

O halde örgütsel eylemlerin başarımı da sadece yazılı kurallar ve prosedürlerle ilgili değildir. Örgütsel başarımlar farklı şartlara farklı tepkiler verebilen örgütsel kültürün etkisiyle sağlanabilir (Leblebici, 2008:351).

Rekabetin arttığı ve teknolojik değişmelerin hız kazandığı bir çevrede faaliyet gösteren örgütler günümüz rekabetçi koşullarında ayakta kalabilmeleri ve yaşamlarını sürdürebilmeleri gittikçe zorlaşmaktadır ve varlıklarını devam ettirebilmek için sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamaları gerekmektedir. Dinamik bir yapı içerisinde bulunan örgütlerin rekabet avantajı elde edebilmeleri ve hem iç hem de dış çevrelerindeki değişimlere uyum sağlayabilmeleri değişime ayak uydurabilecek çalışanlar aracılığıyla olacaktır. Dolayısıyla, çalışanların örgütün hedeflerini benimsemesi, bu hedefler doğrultusunda gerçekleştirecekleri faaliyetleri yerine getirme konusundaki çabalarında

istekli olmaları ve bu çabalarındaki isteklerinin devamlılık arz etmesi gerekmektedir. Yani çalışanların örgütsel bağlılığı örgütler için büyük önem arz etmektedir. Bu süreç doğrultusunda çalışanları örgütün bir parçası haline getirecek ve örgütsel hedefler doğrultusunda yönlendirecek liderlere ihtiyaç duyulur. Dolayısıyla günümüz örgütlerinin başarılı olabilmesi ve varlığını devam ettirebilmesi için lider olmazsa olmazdır (Eryeşil ve İraz, 2017:130).

Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde, liderlik teorileri dört ayrı kategoride toplanmaktadır. Bunlar (Yeşil, 2016:160):

- Özellik ve nitelik teorileri dönemi (1940 öncesi)
- Davranış teorileri dönemi (1940–1960 yılları arası)
- Durumsallık teorileri dönemi (1960-1980)
- Yeni liderlik yaklaşımları ve teorileri (1980'lerden günümüze kadar olan dönem).

İnsanların sosyal gruplar olarak ilk kez bir araya geldikleri zamanlardan bu yana liderler var olmasına karşın, liderin ne anlama geldiğini ortaya koyan açıklamalar zaman içerisinde değişmiştir. Liderlik için birkaç farklı teorik temel var olup bunlardan ilki lider olarak doğulacağını vurgulayan Büyük Adamlar Teorisi'dir. Büyük Adamlar Teorisi, bazı bireylerin tarihin herhangi bir periyodunda lider olmalarına imkân verecek bazı özellikler ile doğduklarını kabul eder. Büyük Adamlar Teorisi, liderlik için daha gerçekçi bir özellik yaklaşımına yol açmış ve zaman içerisinde Özellikler Teorisi'ne ortaya çıkmıştır. Bu teoride liderlik özelliklerinin tamamıyla doğuştan gelmediği, öğrenme ve deneyim yoluyla da kazanılabileceği söylenmiştir (Uğurluoğlu ve Çelik, 2009:123).

Davranış bilimcilerine göre, bir gruptaki bir bireyin oynadığı role ve bu rolün diğer üyelerin beklentilerini biçimlendirilmesine dayanan karşılıklı etkileşim süreci içinde liderlik ortaya çıkmaktadır (Küçüközkan, 2015:88).

Liderlik yaklaşımların bir diğeri olan durumsallık yaklaşımları, özellik ve davranış teorilerine ek olarak, değişik koşulların değişik liderlik biçimleri gerektirdiğini söylemektedir. Ancak, liderlik biçimlerinin ne olduğu ve hangi durumlarda nasıl davranılması gerektiği açıkça belirlenmemiştir (Çetin, 2008:83).

Küresel rekabetin getirmiş olduğu çevresel, örgütsel ve bireysel boyutlardaki değişimler liderlik konusuna bakışı da etkilemiştir. Daha çağdaş bir bakış açısıyla yeni liderlik yaklaşımları geliştirilmiştir. Postmodern Kuramlar olarak da adlandırılabilen bu yaklaşımlar çerçevesinde ele alınmakta olan temel kuramlar; Karizmatik Liderlik Kuramı, Etkileşimci Liderlik Kuramı, Tam Serbesti Tanıyan Liderlik Kuramı, Vizyoner Liderlik Kuramı ve Dönüştürücü Liderlik Kuramıdır (Yeşil, 2016:164).

Günümüzde yaşanan rekabet koşulları, her alanda liderliği çok daha önemli hale getirmiştir. Örgütlerin iç ve dış çevrelerinde yaşanan hızlı gelişmeler, daha etkin ve etkili liderliğin örgütlerde uygulanmasını gerektirmiştir. Tüm örgütlerin işleyişinde başarılı, verimli, yenilikçi ve girişimci; toplumun ihtiyaç ve sorunlarına duyarlı; zamanın şartlarına göre kendini yenileyebilen; tüm çalışanlarıyla aynı hedefe doğru ekip olarak ve takım ruhuyla koşan örgütün hedeflerini gerçekleştirebilmek için beklenilenin ötesinde motive olmuş bireyleri organize edebilen bir anlayışın oluşabilmesinde; karizmatik, bilgili, erdemli, vizyoner, girişimci, ilkel ve çalışkan liderlerin varlığı hayati derecede öneme sahiptir (Avcı, 2015:87).

Liderlik tarzı örgüt kültürünün oluşmasında en önemli etkenlerden biridir. Örgütte güçlü liderlik tarzı ile karşılaşan birey, onun kişiliğini kendine örnek alır. Bu durum, örgütte liderlik figürünü modelleme yoluyla benimseme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Örgüt kültürünün oluşumuna önemli katkı sağlamaktadır. Örnekleme yoluyla kazanılan davranış tarzları, diğer çalışanlar için de model haline gelecektir (Erdem ve Dikici, 2009:208).

Liderlerin görevleri ve sergiledikleri tutum ve davranışlar çok önemlidir. Liderin görevi; çalışanların fikirlerini, bilgi birikimlerini ve yeteneklerini harekete geçirerek bunları örgütün verimliliğini artırmak yönünde değerlendirmek ve çalışanların örgüte karşı olumlu duygu ve tutumlar geliştirmelerini temin etmektir. Çalışanların örgütsel bağlılıklarının yüksek olmasının çalışanların performansını, iş tatminini, örgütsel verimliliğini artırdığı; işe devamsızlığı, personel devir hızını azalttığı görülmüştür. Çalışanların hem işe hem de örgüte karşı tutumlarının ve niyetlerinin davranışsal bir göstergesi olarak kabul edilen örgütsel bağlılık, çalışanların örgütün değerlerini özümseme derecelerini ve örgütte kalma isteklerini göstermektedir. Bu durum, sadakat ve örgütte kalma eğilimi şeklinde de ifade edilir. Şimdiye kadar yapılan çalışmaların birçoğu örgütsel bağlılığın belirleyicileri arasında liderlik tarzlarını ilk sıralara almıştır (Çakınberk ve Demirel, 2010:116).

Başarılı olabilmek ve örgütsel verimliliği artırmak için lider çok önemlidir. Lider kendini izleyenlerin adalet algılarını, motivasyonlarını ve örgütsel vatandaşlık gibi hususları etkilemektedir. Lider, iyi bir takım oyuncusudur, ekibin aktif katılımı ve desteği olmadan olağanüstü başarılar elde edemez. Liderin amacı grubu etkileyerek ve yapıyı harekete geçirerek amaçlara ulaşmaktır. Unutmamalı ki lider gücünü gruptan alır ve izleyenleri ona izin verdiği oranda etkiler (Avcı ve Yaşar, 2016:202).

Lider, yapılması gerektiğine inanılan şeyi başkasına istekle yaptırır. Diğer insanların göremediği şeyleri görür ya da hisseder. Aynı şeyin yapılmasında değişik yollar arayarak bulur ve bunu hayata geçirir. Lider, sadece kendisinin değil, çalışanların da örgütü ve çevresini görmelerini sağlar. Çalışanlar arasında sistem düşüncesini hâkim kılar; iç ve dış çevre faktörlerinin, örgütü olumlu ya da olumsuz olarak nasıl etkileyebileceğini onlara anlatır. Lider, örgütsel dönüşüm stratejilerini örgütte başarıyla uygular. Lider, en az çatışma, en güçlü işbirliği ile insanları başarıya ulaştırır (Avcı, 2015:61).

I.5. Örgüt Yönetiminin Fonksiyonları

Yönetim, örgütsel bir düzen içerisinde görevlerin yerine getirilmesi ve amaçlara ulaşmak için kaynakların sistematik olarak toplanması ve kullanılması sürecidir. Yönetim amaçlara ulaşma ve etkin çalışmayla ilgili bir örgüt fonksiyonudur (Bayter, 2016:1687).

Yönetim fonksiyonları genel olarak günümüzdeki şekliyle Henry Fayol tarafından sınıflandırılan ileriye görme (planlama), örgütlenme, yöneltme, koordinasyon ve denetim (kontrol) fonksiyonlarına dayanmaktadır.

I.5.1. Planlama

Yönetim fonksiyonlarının ilki ve en önemlisi planlamadır. Geleceği değerlendirmek ve ona göre gerekli önlemleri almaktır. Planlama ussal ve rasyonel bir yönetim biçiminin temelidir. Neyin, ne zaman, nerede ve kim tarafından yapılacağına karar verilmesidir. Etkili bir karar verme gücü fonksiyonların başarısını sağlayacaktır. Yöneticiler zamanlarının önemli bir bölümünü planlamaya ayırmalıdır (Gül, 2010:196).

Planlama, örgüt amaçlarını tanımlamayı, bu amaçları başarmak için kapsamlı bir strateji oluşturmayı ve örgütsel faaliyetleri koordine etmek için ayrıntılı düzenlemelerin geliştirilmesidir (Uygur, 2010:90).

Planlama geleceğe dönüktür. Gelecekte yapılacakları önceden öngörmektir. Planlama bir amacı gerçekleştirmek için en iyi hareket şeklini seçme ve geliştirmedir (Onal, 2000:149).

I.5.2. Örgütlenme

Örgütlenme, örgütte yapılacak işleri, bu işleri yapacak kişileri ve çeşitli yönetsel işleri kâğıt üzerinde belirlemektir. Aynı zamanda bu öğeleri belli bir düzen içerisinde örgüt amaçlarına yönleltmektir. Bir başka deyişle örgütlenme, bir örgütte belirlenen amaçlara varabilmek için düzenli ve sürekli işleyen bir sistem oluşturmaktır (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2009:187).

Örgütlenme süreci başlıca üç aşamadan meydana gelmektedir (Kumkale, 2008:103):

- Yapılacak işler belirlenir.
- Çalışanlar atanır. Bunların yetki ve sorumlulukları belirlenir.
- İşleri yaparken kullanılacak yöntem, araç gereç ve yer belirlenir.

Fayol'a göre örgütlenme, faaliyet ve ilişkilerin düzenlenmesi ile personelin tedarik, değerlendirme ve eğitime ilişkin konuları içerir. Fayol'un örgütlenme faaliyetinin kapsamına kadrolama, değerlendirme ve eğitim de girer. Sonruları bu faaliyetlerin her birinin

ayrı bir yönetim fonksiyonunu yani günümüzdeki insan kaynakları yönetimini oluşturduğu görülmüştür (Gül, 2010:207).

I.5.3. Yönelme (Yürütme)

Yönelme, planlanmış ve örgütlenmiş bir yapıda işbirliği ve ekip çalışmasının nasıl sağlanacağını ortaya konulmasıdır. Yönelme fonksiyonu örgütün çalışma butonuna basılmasına benzemektedir. Planlanan ve örgütlenen unsurların harekete geçirilmesidir (Saruhan ve Yıldız, 2009:231).

Yönetim için, statik olan planlama ve örgütleme işlevinden sonra gelen yönelme işlevi dinamik bir yapıdadır. Çünkü bu aşamaya gelene kadar yapılan çalışmalar uygulamaya zemin hazırlar. Bu aşama ile birlikte uygulamaya başlanır. Yapılan hazırlıklar hayata geçirilir. Örgütün çeşitli kademelerinde yer alan çalışanların yapılan plan çerçevesinde yönlendirilerek amaçlara uygun olarak çalıştırılmaları gerekmektedir. İnsanın ne kadar karmaşık yapılı bir varlık olduğu düşünülürse, yöneticiliğin ya da “insanları verimli bir şekilde çalıştırmanın” ne kadar zor bir iş olduğu ortadadır (Kumkale, 2008:109).

Yönelme fonksiyonunun iyi bir biçimde yerine getirilmesi geniş ölçüde verilen emirlerin niteliğiyle alakalıdır. Özelliği bakımından emirler, demokratik ve otokratik olmak üzere iki türdedir. Emrin ve emir-kumanda fonksiyonunun demokratik ya da otokratik olması geniş ölçüde toplumun sosyal ve kültürel yapısıyla alakalıdır. Yöneticilerin yetiştikleri ve içinde bulundukları toplumun kültürü, her toplumda değişik bir yönetim anlayışı ve felsefesinin oluşmasını sağlar (Onal, 2000:179).

Yönelme, örgütsel amaçları başarmak için çalışanları motive etmede kullanılmaktadır. Yönelme, ortak kültür ve değerler yaratılması, amaçların tüm örgüt

Çalışanları tarafından benimsenmesi ve çalışanları yüksek düzeyde performans göstermesi konusunda teşvik eder (Uygur, 2010:118).

I.5.4. Koordinasyon

Bir örgütte çalışmayı, iş yapmayı kolaylaştırmak ve başarıyı yakalamak için örgütün bütün faaliyetlerinin birbiriyle uyumlaştırılmasıdır. Örgütte bireysel ve örgütsel amaçlar, her düzeyde çalışanlar, malzeme, zaman ve diğerkaynaklar arasında işbirliğinin sağlanması fonksiyonudur. Diğerbir ifadeyle koordinasyon veya eşgüdüm; bir amaç için bir araya gelmiş maddi ve beşeri kaynaklar arasında belirlenen amaçlara ulaşmak için amaçlar doğrultusunda işbirliğı oluşturma ve uyumlaştırma çabalarıdır (Gl, 2010:234).

Eşgüdüm örgütte karışıklıkların önüne geçmektedir. Planda gösterilen politika, ilke ve kuralların sapmadan uygulanmasını sağlamaktadır. Kişiler arası ilişkiler geliştirmektedir. Anlaşma ve uzlaşmayı sağlamaktadır. Yeni düşünce ve görüşlerin çıkmasına yardımcı olmaktadır. Sorunların çözümünü hızlandırmaktadır (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2009:192).

Birimler, alışanlar ve yönetim arasındaki işbirliğı ve iletişimin etkin ve kaliteli olması eşgüdümün başarılı olduğunu göstermektedir. Eşgüdüm eksikliğinde çatışma artacak, işbirliğı ve takım çalışma düzeyi düşecek, iletişimsizlik nedeniyle faaliyetler ve çözülmesi gereken sorunlar aksayacak, zaman kaybı olacak, sinerji elde edilmeyecek, amaca yönelmede motivasyon eksikliği olacaktır (Saruhan ve Yıldız, 2009:257).

I.5.5. Denetim (Kontrol)

Örgütsel yönetimin temel fonksiyonlarından beşincisi olan denetim, diğerkonksiyonların neyi, nasıl ve ne derece yaptığını araştırır, değerlendirir ve raporlar. Örgütün

saptanan amaçlarına ulaşip ulaşmadığının ya da hangi ölçüde ulaştığının belirlenmesi ancak denetim fonksiyonunu yerine getirilmesiyle saptanabilir (Onal, 2000:199).

Ekonomik hayatın vazgeçilmez unsuru olan üretim, ticaret, satış, hizmet faaliyetlerini yerine getirerek toplumun ihtiyaçlarını karşılayan örgütlerle ilgili kararların doğru şekilde ve yerinde alınabilmesi için güvenilecek ve gerçek bilgilere ihtiyaç vardır. Bu bilgiler, sadece örgütün karar vericileri olan yöneticiler için değil, paydaşları olan ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, kamu kurumları, finansman kuruluşları ve özellikli durumlarda kamuoyu bakımından değerlidirler. Örgüt faaliyetlerinin ekonomi açısından önemi ve paydaşların geniş olması, doğru ve güvenilir bilgi gereksinimini karşılayacak muhasebe ve denetim standartlarına ihtiyaç doğurmuş ve uluslararası alanda geçerli olan ilke ve standartların oluşmasına sebep olmuştur (Kartal, 2013:10).

Denetim, kamu ya da özel bir örgüte ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacıyla bir uzman birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak ifade edilebilir. Yani denetim, sunulan bilginin önceden kabul edilen ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması için, o bilgi hakkında kanıt toplar, bilgiyi önceden kabul edilen ölçütlere göre değerlendirir ve sonuçları paydaşlara iletir (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012:48).

Denetim, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmaktır. Ayrıca denetim kişi ve örgütlerin gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sisteminin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli bir süreçtir. Buradan hareketle denetim örgütün yapısını, işlerliğinin ve uğraşlarının yasalar, tüzükler, kararlar ve kurallar çerçevesinde değerlendirilmesi için yapılan tüm faaliyetler bütünü olarak açılabilir (Alıcı, 2016:188).

Denetimde temel amaç, örgüt amaçlarının gerçekleştirilme derecesini saptayarak, örgütün etkililik, ekonomiklik ve verimlilik düzeylerini yükseltmek ve onu geliştirmektir (Gönülaçar, 2007:2).

İyi denetim iyi yönetimin önemli bir boyutudur. Daha duyarlı ve etkin bir yönetim şeffaf ve güvenilir bilgiyle sağlanır. Bu da denetim sistemi ve anlayışıyla yakından alakalıdır. Son yıllarda yapılan birçok reformda olduğu gibi denetim ile ilgili değişikliklerde de dikkat çeken en önemli husus, geleneksel denetim anlayışından felsefi düzeydeki kopuştur. Denetimin cezalandırıcı yönü törpülenmiş, rehberlik yönü öne çıkarılmıştır (Gönülaçar, 2010:3).

Denetim örgüt yönetimlerinin vazgeçilmez bir parçasıdır. Bu vazgeçilmezlik denetimin farklı boyutlarının ortaya çıkmasını sağlamıştır. İç denetim bu boyutlardan biridir. Zamanla iç denetim örgütlerin temel fonksiyonu haline gelmiş ve günümüze kadar gelişim göstermiştir (Dinç ve Gerekan, 2008:68).

Yönetim yapısı içerisinde yer alan aktörlerin rol ve sorumlulukları değerlendirildiğinde; iç denetimin yönetim kurulu, denetim komitesi, paydaşlar, menfaat sahipleri için güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti gibi kritik rolleri bulunmaktadır. İç denetim günümüzde yönetimin vazgeçilmez ve temel unsurlarından birisidir. İlk dönemlerde örgütün geçmişe dönük kontrolünden ibaret olan iç denetim fonksiyonu, son yıllarda yaşanan skandallardan sonra finansal raporlama, iş süreçlerinin kontrolü, risklerin yönetilmesi gibi konularda örgüte değer katması beklenmektedir (Tüm, 2013:103).

Denetim, kurumsal yönetim anlayışı içinde en önemli konulardan biridir. Kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi ve ilgililerin gözünde kurumsal itibar ve güvenin sağlanmasında denetim faaliyetlerinin etkisi büyüktür. Gerek iç denetim gerekse

bağımsız denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleşmesiyle birlikte örgüt içerisinde oluşabilecek hata, hile ve yolsuzluklar engellenebilecektir. Bu yolla örgütte kurumsal yönetimin hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri güçleneceklerdir. Kurumsal yönetim kapsamında iç denetimin ana görevleri şunlardır (Cengiz, 2013: 421-422):

- Risklerin doğru sınıflandırıldığı konusunda makul güvence verilmesi,
- Risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi,
- Ana risklerin raporlanma sürecinin değerlendirilmesi,
- Ana risklerin yönetim sürecinin gözden geçirilmesi.

İşlem hacim ve sayısının hızlı artmasıyla bir takım hata ya da hileler ortaya çıkmıştır. Bu hata ve hilelerin denetlenmesinde, olayın gerçekleşmesinden uzun süre geçmesine, geri dönülemez sonuçlara neden olmuştur. Nitekim yakın geçmişte meydana gelen Enron, Worldcom gibi skandallar, örgütlerdeki yönetim aksaklıkları ve denetim eksikliklerinin tekrar gözden geçirilmesine sebep olmuş ve bir takım yasal düzenlemelerle denetim daha etkin hale getirilmeye uğraşmıştır. Çok yankı uyandıran bu şirket skandallarından sonra gerek iş gerekse finans dünyası kurumsal yönetime odaklanmışlar ve iç denetimin önemi yükselmiştir. Önceleri iç denetim, gerçekleşen riskleri ve risklerin etkilerini azaltacak iyileştirme politikalarının uygulanmasını hedeflemekteydi. Günümüzdeyse gerçekleşmesi öngörülen risklerin önceden belirlenip önleyici kontrollerin örgüt içinde yerleştirilmesini hedefler. Buna kapsamda bağımsız bir güvence veren birim olarak iç denetimin önemi artmıştır (Orhan ve Serçemeli, 2015:85).

II.BÖLÜM İÇ DENETİM KAVRAMI

Bu yüzyılın başında dünya çapında yaşanan denetim skandalları neticesinde sermaye örgütleri başta olmak üzere örgütlere duyulan güven duygusu oldukça yitirilmiştir. Yitirilen bu güvenin yeniden tesis edilmesine yardımcı olabilmek için hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde oluşturulacak sistematik bir yapı ve kamuyu aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğünü benimsemiş olan kurumsal yönetim anlayışını öngören pek çok düzenleme yapılmıştır (Tuan, 2015:320).

Avrupa Birliği (AB), Dünya Bankası (DB), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Uluslararası Para Fonu (IMF) gibi uluslararası aktörler de, yaşanan krizlerin ardından, etkileri altında bulunan hükümetleri, iç kontrol sisteminin oluşturulması için yönlendirmişlerdir.

Büyük ve kurumsal örgütler ile kamuda yaygınlaşan iç denetim, kurumsal yönetim ve iç kontrolün önemli bir parçasıdır.

Özel sektörde doğup gelişen iç denetimin kamu uygulamasında özel sektörden farklılık gösteren tek bir husus bulunmaktadır. O da özel sektör örgütlerinin kâr maksimizasyonunu hedeflemesi olup kamuda kâr yerine kamu yararı esastır (Gönülaçar, 2008:3).

Bu bölümde iç denetimin tanımı ve tarihsel gelişimi, ilkeleri, unsurları, amacı, türleri ve örgüte etkisi incelenecektir.

II.1. İç Denetimin Tanımı

Türkçede denetim kavramı “dene” kökünden türetilmiştir. İçerik itibariyle bir şeyin olması gerekene ve gerçekte olduğuna ne kadar yakın olduğunun sınanmasıdır. Nitelik itibariyle yeterliliğinin değerlendirilmesidir. Nitekim Türk Dil Kurumu sözlüğü, söz konusu kavramın isim halini “denetleme” olarak ifade etmiştir. Denetleme kavramına ise; *“bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol”* şekilde tanım getirmiştir (www.sozluk.gov.tr). Görüleceği üzere Türk Dil Kurumu söz konusu kavramı ifade ederken görevle bağlantısını kurarak idari denetim ağırlıklı bir tanım yapmıştır. Bu bağlamda kavramı teftiş, kontrol, murakabe gibi kavramlarla aynı anlamda ele almıştır (Batmaz, 2015:8).

“Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi, denetimi; *...iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç... şeklinde tanımlandırmıştır*” (Gök, 2015:485-486).

Denetleme, bir şeyin istenilen şekilde olup olmadığının incelenmesidir. Denetleme faaliyeti sistematik bir süreçtir. Önceden belirlenmiş ölçütler dikkate alınır. Kanıtlara dayanır ve elde edilen bulgular paydaşlarla paylaşılır.

Gerek gündelik kullanımda gerekse kamuda uygulanmasında denetim kelimesine farklı anlamlar yüklenmektedir. Denetim gündelik kullanımında bazen teftiş bazen kontrol anlamında kullanılmaktadır. Özellikle kontrol kavram ve işlevine karşılık gelecek şekilde kullanıldığı görülmektedir. Kullanımdan kaynaklanan kavramsal karışıklık denetimin işlevselliğine, denetim birimlerinin idari yapı ve örgüt içerisindeki konumuna,

görev algısına, istenilen yetki ve sorumluluklara olumsuz etki etmektedir (Örenay, 2012:93). Öncelikle bu kavramların üzerinde durulmalıdır.

Türk Dil Kurumu teftiş kelimesini denetim kavramı ile açıklamaktadır. Teftiş lafzı Arapça “fetş” kökünden gelmektedir. Bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanmaktadır. Konuya teftiş ve denetim kavramları çerçevesinde bakıldığında ise teftişin idari nitelikte ve her yönetim kademesinde üstün ast üzerindeki kontrol faaliyeti olması öne çıkarken, denetimin idareden bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olduğu söylenebilir (Alıcı, 2016:196).

Geleneksel teftiş tanımlarına bakıldığında teftiş çoğunlukla uygulama ve davranışların mevzuata uygunluğunu kontrol etme işlevidir (Gönülaçar, 2010:3). Teftiş iç denetim türlerinden sadece biri olan uygunluk denetimini yapar.

İç denetim ile iş ve işlemlerin geçmişe dönük olarak mevzuata uygunluğunu denetleyen teftiş arasındaki fark, iç denetimin odak noktasının mevzuat değil risk olmasından kaynaklanmaktadır. Risk yönetimi ve iç kontrol bakış açısıyla şekillenen bu yeni denetim anlayışı geçmişe değil geleceğe yönelmektedir. İnsanların hataları yerine sistemlerin ve süreçlerin hatalarıyla alakalıdır (Bertan Kaya, 2008).

Teftiş ve denetim kavramları arasında ayrıca; teftişin denetime oranla insan unsuruna daha çok ağırlık vermesi, teftişin esas itibariyle kamudan kamuya yöneltilen bir kavram olduğu halde denetimin kamudan özele yönetilebilen faaliyetler için de kullanılabilen bir kavram olmasıdır. Mesleki alanda ve yaygın kullanımı itibariyle teftiş kelimesi klasik devlet örgütünde en üst yönetici adına yapılan bir görevi çağrıştırırken denetim kelimesi aynı çağrışımı yaygın olarak yapmamaktadır. Teftişle ilgili öne sürülen bir husus da teftişin belirlenmemiş zamanlarda, istenildiğinde yapıldığıdır. İç denetim,

yönetimin kendi örgütünde kendisinin yaptığı ya da kendi elemanlarına veya kurduğu birime yaptırdığı faaliyetlerdir. Bu anlamda teftişin de bir iç denetim olduğu söylenebilir (Baykara, 2014:45).

Kontrol kelimesi ise Latince karşılığı cetvel anlamına gelen “contrarotula” kelimesinden türemiştir. Eskiden bugünkü ticari defterler olmadığından “rotula” denilen cetvellerin kullanılması suretiyle aynı işlemin yazıldığı esas cetveldeki kayıtların doğruluğunun kontrolü bu şekilde gerçekleştiriliyordu. Sonraları “contrarotula” kelimesi her türlü tedbirler için kullanılmaya başlanmış olup kontrol kavramı bugün gayet geniş bir anlam ifade etmektedir. Öte yandan Türk Dil Kurumu (www.sozluk.gov.tr) kontrol kelimesini, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma şeklinde ifade etmiştir (Batmaz, 2015: 8).

Genel olarak baktığımızda; kontrol, yönetimin önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için aldığı tedbirlerdir. Kontrol, yönetimin bütün kademelerinde uygulanır ve süreçler içerisinde yer alır. Denetim ise, denetimi meslek edinmiş sertifikalı kişilerce, kişi ve olaylar yerine süreçleri ve sistemi esas alan sürekli ve sistematik bir inceleme, değerlendirme ve kanaate varılması faaliyetleridir. Denetim faaliyetleri yönetimden ayrı olarak fonksiyonel bağımsızlığa sahiptir. Teftiş; işlemlerde hata ve sorumluların tespit edilmesi, usulsüzlükler ve yolsuzluklarla mücadele edilmesi amacıyla ihtiyaç duyuldukça yapılan inceleme ve değerlendirme faaliyetlerini ifade eder. Teftiş faaliyetleri yönetimden bağımsız olarak yürütülemez. Teftiş faaliyetleri bu konuda ihtisaslaşmış kişiler eliyle yapılabileceği gibi yönetimin değişik kademelerinde yer alan personel tarafından da yapılabilir (Akpınar, 2011:287).

Kontrol, denetim ve teftiş arasındaki farkları inceledikten sonra iç denetimin tanımına bakalım. İç denetim alanında uluslararası otorite olarak kabul edilen Uluslararası

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetim; bir örgütün faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017). İç denetim örgütün risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır (Kurnaz ve Dindaroğlu, 2015:55).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan bu tanımlamada dikkat çeken husus, iç denetimin yönetimin bir parçası olduğu halde işlevsel olarak bağımsızlığa sahip, hem güvence hem danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir (Tuan, 2015:321). Tanıma göre iç denetim, bir güvence sistemi olarak muhasebe kayıtlarının doğruluğundan ziyade örgütlerin eğilimlerini dikkate alan ve örgütteki işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini artıran bir hizmettir. İç denetçiler risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli bir yaklaşımla örgütün amaçlarına ulaşmasına katkı sağlamaktadır. Bu tanıma göre iç denetim, tüm örgütün faaliyetlerinin değerlendirilmesinde ve örgütün yöneldiği amaçlara ulaşmasında yol gösterici bir yönetim aracıdır (Tüm, 2013:103).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonuna göre iç denetim; iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir örgütün bütün faaliyetlerini kapsamaktadır. İç denetim çalışması risk değerlendirmesine dayanmaktadır. İç denetim yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin örgütün karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliği, etkinliği ve amaca uygunluğunu da kapsamaktadır (ECIIA, 2019).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63'üncü maddesine göre iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esasına göre yöneltip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı ve uluslararası kabul görmüş tanıma göre iç denetim; örgütün her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve örgüte değer katmak için, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti verir. İç denetim, örgüte yönelik bir hizmet olarak o örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için o örgüt bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme hizmetidir (Akçay, 2013:59).

Bu anlamda iç denetim, örgütün risk yönetimiyle kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Gök, 2015:486).

Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinde ise iç denetim; kontrol öz değerlendirme, danışmanlık veya yolsuzluk/suistimal incelemesi görevleri ya da gözden geçirme faaliyetlerinden oluşmaktadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017).

İç denetim esas itibariyle örgüte değer katan bir faaliyettir. Bunun yanında iç denetimin varlığı, dünyada yaşanan skandal ve krizler dikkate alındığında, örgüt dışındaki kişiler için bir güvencedir.

İç denetim örgütün faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluğunun ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden, iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime raporlanmasıdır. İç denetim örgüte hizmet amacıyla örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde kurulmuş olan bağımsız değerlendirme hizmetidir (Çalışkan, 2015:60).

Başka bir ifadeyle iç denetim; örgüt faaliyetlerinin, para ve mal hareketlerinin, örgüt çalışanlarının eylemlerinin aynı örgüte bağlı denetim birimince denetime tabi tutulmasıdır. İç denetim, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini esas almaktadır. Örgütte görevli kişilerin tutum ve davranışları denetlenmektedir. Tavsiyelerde bulunmaktadır. Örgütteki iç kontrolün etkinliğini artırmayı ve bu sistemi sınamayı hedeflemektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi için uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyeti yürütülmelidir (Akçay, 2014:3).

İç denetim hakkında daha ayrıntılı bir tanım yapılacak olursa; örgüt faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini, faaliyetlerin kanun ve düzenlemelere uyumunu, örgütsel amaçların etkinliğinin başarı derecesini ve güvenilirliğini ölçmek üzere mali ve mali nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesi hizmetidir. 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları iç denetimin kapsamına örgüt risklerinin de alınması gerektiğini ortaya koymuştur. Bunun yanında finansal sonuçlara ilişkin sorumluluğun yönetimde olması gerçeğini de göstermiştir (Cengiz, 2013:421).

İç denetim hizmeti, yönetime yöneliktir. Bu çerçevede iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve üst yöneticiye güvence sağlanması, iç denetimin fonksiyonlarından biridir. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. İç denetimin kapsamı yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleridir. İç kontrol ise süreçlerin yönetimi; örgüt içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği; faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği; hukuka ve iç mevzuata uyum ve örgüt varlıklarının korunmasını kapsamaktadır. İç denetimin başarısı iç denetçilerin, iç kontrolün başarısı ise yöneticilerin sorumluluğundadır (Gönülaçar, 2007:13).

İç denetim bir danışmanlık ve denetim faaliyetidir. Bu denetim faaliyeti, kendi denetim anlayışı ve yaklaşımına, denetim araçlarına sahip bulunmaktadır (Erkan, Özdemir ve Karakoç, 2010:88). İç denetim iç paydaşları ilgilendirmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik için bir sağlık check-up'ı olarak düşünülebilir (Çıplak, 2013:13).

Kısaca iç denetim, örgüt ile ilgili her faaliyeti ve herkesi ilgilendiren, yönetimin kontrol aracı, örgütün değerini artıran önemli bir faaliyettir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015:63). Kurumsal yönetiminin vazgeçilmez kontrol aracı, örgütün değerini artıran önemli bir yönetsel hizmettir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015:72).

Son olarak iç denetim; örgüte değer katmak amacıyla örgüt bünyesindeki sertifikalı denetçiler tarafından, sistem ve gelecek odaklı bir yaklaşımla, standartlara uygun olarak yapılan danışmanlık ve güvence hizmetleridir.

II.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim tarihinin, yönetimin varlığı ile başladığı öngörülmektedir. Süreç içerisinde yönetim modellerinin değişimine bağlı olarak denetimin de bu değişimden etkilendiği kabul edilmektedir (Alıcı, 2016:188).

Denetimin kökenlerini MÖ. 3000 yıllarında Ninova kentine dayandıran arşiv bilgileri mevcuttur. Bunun yanı sıra denetim mesleğinin Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamusal hesapların sağlamaları ve kontrolü için kullanıldığını belirleyen kanıtlar da bulunmuştur. İslam'ın 7. yüzyıldan 13. yüzyıla kadar olan döneminde kamu denetimi kavramı daha da ilerlemiştir. İslam halifelerinin ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri kurduklarına dair yazılı kanıtlar da vardır (Batmaz, 2015:6).

Sanayi devriminden önce denetim faaliyeti çok farklı biçimlerde yürütülmüştür. Bu dönemde denetimin temel amacı yanıltıcı işlemlerin bulunması ve çalışanların dürüstlüğüne saptanmasıydı. Bu amaca yönelik yapılan tüm işlemler tek tek incelenirdi. Muhasebe denetiminin önemi özellikle sanayi devriminden sonra ciddi şekilde artmıştır. Belge denetimi, denetimin ilk şeklidir. Bu süreç sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar olan süreçtir. Örgütler giderek büyümüş ve kurumsal bir kimlik kazanarak sahipleri dışındaki profesyonel kişilerce yönetilmeye başlanınca sermaye sahipleri yöneticileri kontrol etmek amacıyla uzmanlara denetim yaptırmaya başlamışlardır. Belge denetiminin yerini mali denetime bırakması 20. yüzyılın başlarında olmuştur. Bu dönemde bilançonun doğruluğunun araştırılması temel işlev olarak görülmüştür. 1930'lu yıllardan sonra ise iç denetimin önemi artmıştır. Sistemlere dayalı denetim adını alan bu aşamada güçlü bir iç kontrol yapısı oluşturularak, mali tabloların güvenilirliğinin artırılması hedeflenmiştir. Daha sonra faaliyet ya da yönetim denetimi olan örgütün tüm faaliyetlerinin denetlenmesini

amaçlayan denetim anlayışı benimsenmeye başlanmıştır (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012:48-49).

Denetim kavramı 19. yüzyılın yönetim anlayışının yansıması olan kaba ve basit bürokratik uygulamalardan daha ince ve katılımcı demokratik uygulamalara doğru bir gelişim göstermektedir. İnsan davranışlarını sadece uyarıcı-tepki bağı, ödül, ceza ve pekiştireç kavramlarıyla açıklayan klasik denetim anlayışı geçerliliğini yitirmiştir. Bürokratik, engelleyici, insan doğasına kötü bir bakış açısına sahip olan klasik denetim anlayışı; paradigmaların hızla değiştiği günümüzde sonuca ulaştırma anlamında yetersiz kalmaktadır (Karakuş, 2010:182).

İç denetim ilk defa 18. yüzyılda örgütlerin yapısında temel bir fonksiyon haline gelmiştir. Bu yüzyıl anonim şirket türünün gittikçe yaygınlaştığı ve çok ortaklı örgütlerin ortaya çıkmaya başladığı yüzyıldır. Ortak sayısının fazla ve dağınık olması sebebiyle örgütü temsilen yönetim kurulları meydana getirilmiştir. Yönetim kurulları örgütün yönetimi ile ilgili doğru kararları zamanında verebilmek için uğraşırken denetim faaliyetlerine pek fazla zaman ayıramamaktaydılar. Ciddi rekabet şartları içinde, denetim faaliyetlerinin önemi gittikçe artmaya başlamış ve sonunda denetim faaliyetlerinin yönetim kurulunun dışında ayrı bir uzman personele yaptırılması görüşü kabul edilmeye başlanmıştır. Bunun sonucunda, anonim şirketlerde iç denetim birimleri kurulmuş ve örgüt yapısının ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir (Dinç ve Gerekan, 2008:68-69).

Modern iç denetim anlayışı ikinci dünya savaşından sonra ABD’de ortaya çıkmıştır. ABD’de örgütlerin finansal raporların doğruluğunu ve muhasebe kontrolleriyle uyumunu inceleyen bağımsız denetim faaliyetlerinin yanı sıra örgütlerin gelişen ve karmaşıkleşan işlem türleri ve hacimleri, farklı coğrafyalarda faaliyet göstermeleri, şeffaflık

ve kurumsal yönetim ilkelerinin önem kazanması gibi etkenler iç denetim faaliyetlerinin kapsam ve içeriğini değiştirmiştir. Son dönemlerde örgütlerde iç kontrol yapısına ağırlık verilmesi denetim yaklaşımını da geliştirmiş, sistemlere dayalı denetim ortaya çıkmıştır. Ayrıca faaliyet denetimi yaklaşımı da yeni bir denetim türü olarak işlev görmüştür (Kartal, 2013:11-12).

Modern iç denetim 1941 yılında İç Denetim Enstitüsünün (IIA) New York'ta kurulmasıyla gerçekleştirilmeye başlamıştır. Enstitü ABD dışındaki ilk birliğini 1944 yılında Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948 yılında Londra'da açmıştır. 2018 yılı itibarıyla IIA dünya çapında 160 şube ve enstitüde örgütlenmiş 185.000 iç denetçiyi temsil etmekte, mesleğin özyönetiminden sorumlu kuruluş olarak görev yapmaktadır (Gönülaçar, 2007:4-5).

Dünyada iç denetim kavramı ilk defa özel sektörde kullanılmıştır. Bu kavram kamu sektöründe 1980'li yıllarda Anglo-Sakson ülkelerinde kullanılmaya başlanmıştır. Ülkemizde 1990'lı yıllardan beri özel sektörde uygulama alanı bulan iç denetim, kamu sektöründe 2003 yılında kanunlaşarak yürürlüğe giren ve kamu mali yönetiminde reform niteliği taşıyan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile hayata geçirilmiştir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007:15).

İç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900'lü yıllarda Kıta Avrupa'sı ülkelerinde ele alınmıştır. Avrupa'da ise ilk iç denetim meslek birlikleri 1948 yılında Londra'da kurulmuş ve daha sonra Avrupa'daki diğer örgütlerde yaygınlaşmaya başlamıştır (Erkan, Özdemir ve Karakoç, 2010:86).

1941 yılında Victor Z. Brinks'in ilk iç denetim kitabı olarak bilinen "Modern Internal Auditing" kitabının yayınlanması ve Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün

kurulmasıyla iç denetim kurumsal bir kimlik kazanmış ve bugün profesyonel bir meslek haline dönüşmüştür (Bakır, 2013:46). İlk olarak 1947 yılında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş, iç denetim standartlarının 2009 yılında yürürlüğe giren son şekli ise birçok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme haline gelmiştir (Kartal, 2013:11-12).

ABD’de başlayan örgütlenmeyle ortaya çıkan meslek, 1982 yılında (ECIIA) Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunun kurulmasıyla Avrupa Birliğinde de statüye kavuşmuştur. Ülkemizde ise 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ile ulusal mesleki örgütlenme sağlanmıştır. TİDE ile başlayan ulusal mesleki örgütlenme ve Türkiye’de iç denetimin uluslararası standartlarda uygulanması, meslek mensuplarının uluslararası sertifikasyonu için imkân vermiştir. Ülkemizde iç denetim uygulamalarını etkileyen diğer gelişmelere baktığımızda; Avrupa Birliği müzakere süreci, Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) düzenlemeleri, Bankacılık Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, 5018 sayılı Kanun ile kurumsal yönetimin ve iç denetimin gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe önemi artmıştır. Öte yandan SPK tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri ve uyum süreci, uluslararası yatırımlar için ilgi odağı haline gelmiştir. Ülkemizde uluslararası işbirliği fırsatları ve Basel II düzenlemeleri ile kurumsal yönetim ve iç denetim ön plana çıkmıştır (Cengiz, 2013:421-422).

İç denetim mesleğinin kavramsal gelişimi ve dönüşümünün yaşandığı başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde, özellikle de 1990’lı yılların ikinci yarısından itibaren, iç denetimin danışmanlık fonksiyonuna büyük önem verilmiştir. Kurumsal amaç ve hedeflere katkı sağlamak bağlamında geleneksel teftiş yaklaşımının risk odaklı iç denetim yaklaşımına dönüşümünün tek başına yeterli olmayacağı yönünde meslek otoriteleri

nezdinde ortak görüş oluşmuş ve risk odaklı bir perspektifle verilen güvence fonksiyonuna ek olarak, örgütün amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmak üzere danışmanlık rolünün de üstlenilmesi gerektiği ortak aklın sonucu olarak kabul edilmiştir (Işık, 2011:9-10).

İç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilme süresi, bu faaliyetlerin performansını değiştirmektedir. Buna göre, daha önce kurulan iç denetim birimlerinin performansı diğerlerine göre önemli düzeyde daha yüksektir. Çünkü nispeten yeni kurulan iç denetim birimleri temel denetim planlarını oluşturma sürecindedirler (Sarens ve diğ., 2011:59).

İç denetim mesleğinin hızlı gelişimi ve özel sektördeki başarılı uygulamaları görüldükten sonra iç denetimin kamuda da tatbik edilmesi fikri kabul görmüştür. Bu çerçevede iç denetim kamuda 1980'li yıllardan itibaren uygulanmaya başlanmış olup bugün AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD ve Avrupa Merkez Bankasında iç denetim faaliyeti yürütülmektedir (Baykara, 2014:47).

Ülkemizde II. Mahmut döneminden sonra Osmanlı merkezi hükümet örgütünde Avrupa örneğine uygun biçimde bakanlıkların kurulmaya başlamasıyla bunların ilk çekirdeğini oluşturan yazışma ve özlük şubeleri arasında teftiş birimleri de yer almıştır. Bu birimlerde görevlendirilenlere ise müfettiş denilmiştir. Türk kamu yönetiminde denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmesine de bu dönemden sonra geçilmiştir (Batmaz, 2015:6).

Türkiye'de kamu denetimine bakıldığında kamu denetiminin ağırlıklı olarak Tanzimat Dönemi'nde göze çarptığı ve bu dönemde denetimin kuramsal çerçevesinin oluşturulmaya başlandığı söylenebilir. Söz konusu dönemde oluşturulan Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Sayıştay gibi adlarla

bugünlere ulaşmıştır. Türkiye’de kamu denetimi alanındaki gelişmelerden bahsederken kuşkusuz 2003 yılında mevzuata eklenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndan bahsedilmelidir. Bu Kanun ile kamu idarelerinin yapısına yeni bir bakış açısı ve anlayışla iç denetim sistemi getirilmiş ve kanun çerçevesinde kamu idarelerinde iç denetim elemanları istihdam edilmeye başlanmıştır (Ataman, 2010:19-23).

Türkiye’deki kamu örgütlerinde iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi amacıyla son yıllarda önemli gelişmeler olmuştur. Bu amaçla kamu kurumlarına iç denetçiler atanarak bu kurumlarda hantal işleyen yapının daha etkin hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bir anlamda kamu kurumlarında özel sektör anlayışı hâkim kılınmaya çalışılmaktadır (Gerekan ve Pehlivan, 2010:30).

Ülkemizde 2004 yılında önemli bir süreç yürütülmüştür. Bu yılda 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmış ve yeni anlayış getirilmeye çalışılmıştır. Ancak Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmesi için veto edilmiş ve ikinci kez Meclis tarafından yürürlük maddesine kadar aynen kabul edilmiştir. Fakat yürürlük maddesi bekletildiğinden yasallaşamamıştır. Bu tasarıda kamu idari yapısı yeniden dizayn edilmiştir. Kamu örgütlerinin teşkilatında teftiş birimlerine yer verilmemiştir. Denetimin iç ve dış denetim birimleri tarafından yapılacağına hükmedilmiştir. İç denetim yukarıda bahsedilen çalışmalarda önerilen uluslararası standartlardaki tanıma paralel olarak tanımlanmıştır (Gürdal ve Çıplak, 2010:75-76).

Devlet yönetiminde hataları önlemek, risk ve zayıflıkları belirlemek, iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırmak, yönetime yardımcı olmak ve değer katmak; kişiler, birimler ve spesifik denetimler yerine sistem ve süreç odaklı ve de geleneksel teftiş

yapılarının bıraktığı olumsuz denetim imajını silmek üzere iç denetim 2004 yılından itibaren Türk bürokrasisinde yerini almıştır (Gönülaçar, 2008:1).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu denetimini ciddi bir şekilde değiştirmiştir. Bu kapsamda denetim yapısının uluslararası standartlar ve gelişmiş ülkelerin iyi uygulamaları paralelinde yeniden yapılandığı görülmüştür. Anılan kanunda denetim, iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki ayrı fonksiyon biçiminde düzenlenmiş ve kamu örgütlerinde iç denetimin iç denetçiler tarafından yürütüleceği belirtilmiştir. Ayrıca kamuda öngörülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin merkezi araştırma fonksiyonunu üstlenmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı olarak çeşitli kurumların temsilcilerinden oluşan İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur (Akpınar, 2011:286).

Yaşanan gelişmelere baktığımızda iç denetim mantığının gerek kamuda gerek özel sektörde giderek daha yaygın bir konuma geldiği görülmektedir. Kamudaki teftiş birimlerinin gerçekleştirdikleri denetim sürecinde artık iç denetim yaklaşımının izlerini görmek mümkündür. Diğer yandan bağımsız denetçilik müessesesinin getirilmesi de özel sektörde iç denetimin kurumsallaşmaya başladığının bir işaretidir (Alp, 2014:101).

II.3. İç Denetimin İlkeleri

İç denetim uygulamasının olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeler, IIA'nın Uluslararası İç Denetim Standartları ile belirlenmektedir. Bu standartların içerisinde yer alan IIA'nın Etik Kuralları, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kurallarından oluşmaktadır. Etik Kuralları iç denetim hizmeti veren tüm örgüt ve kişileri bağlamaktadır. Bu kuralların amacı, evrensel

anlamda iç denetim mesleği etik kültürünün geliştirilmesidir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017).

IIA'nın Etik Kuralları yapılan iç denetim tanımının ötesine uzanmaktadır. Bunun amacı, aşağıdaki iki önemli hususu iç denetimin içine almaktır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017):

- İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler,
- İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kuralları.

Uluslararası İç Denetim Standartları Etik Kurallarında dürüstlük, tarafsızlık (objektiflik), gizlilik ve yetkinlik (ehil olma) iç denetimin temel ilkeleri olarak kabul edilebilmektedir.

Kamu iç denetimi ise son yıllarda önem arz eden ve yaygınlaşan bir konumdadır. Kamu iç denetim mesleği özerk yapısı ile uluslararası kuruluşlar tarafından alt yapısı ve standartları oluşturulmuş bir meslek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kuruluşlar sırasıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'dur (Özdemir, 2011:6).

Kamu iç denetim standartlarının belirlenmesinde, IIA'nın "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmıştır. Bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da faydalanılmıştır. Standartlar iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetlerin de uygulanması gereken süreçleri ortaya koymaktadır. Standartlar; iç denetim planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız

ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları kapsamaktadır (Şahin, 2008:295).

Sonuç olarak iç denetçilerin uyacakları, davranışa dönüştürecekleri ilkeler (Gönülaçar, 2007: 12):

- Dürüstlük, güvenilirlik ve çalışkanlık,
- Tarafsızlık, nesnellik ve bağımsızlık,
- Gizlilik ve meslek sırlarını saklama,
- Yetkinlik (ehil olma) ve yeterliliktir.

II.3.1. Dürüstlük, Güvenirlik ve Çalışkanlık

İç denetçilerin dürüst olması gerektiği ve bu dürüstlüğün onlara güven oluşturduğunu ifade eder (Çevikbaş, 2011:60).

En temel bileşenler dürüstlüktür. Ne kadar mükemmel sistemler kurulursa kurulsun eğer iç denetçiler, çalışanlar ve yöneticiler dürüst değilse hiç bir sistem başarılı olamaz. Dürüstlük öğrenilebilmektedir. (Çıplak, 2013:12).

II.3.2. Tarafsızlık, Nesnellik ve Bağımsızlık

İç denetimden veya iç denetçilerden bahsederken özellikle vurgulanan husus iç denetçilerin denetim esnasında tam anlamıyla bağımsız ve tarafsız hareket etmeleridir. İç denetim standartlarından bahsedilirken IIA'nın belirlediği önemli standartlarından birisi de iç denetim faaliyetinin bağımsız olması ve iç denetim esnasında tarafsız olabilmesidir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayınlanan kamu denetim standartlarında

da aynen bağımsızlık ve tarafsızlık ifade edilmiştir. İç denetim birimi görevlerini yerine getirirken tarafsız ve etkili tavsiyelerde ve mesleki yargılarda bulunmalarını kolaylaştıracak biçimde, denetlenen birimlerden bağımsız hareket etmelidir (Şahin, 2008:296).

Örgüt içinde yer alan ve örgüt çalışanlarından oluşan iç denetim biriminin, denetim işlevini etkili, objektif ve tarafsız olarak yerine getirebilmesi için denetlediği faaliyet ve birimlerden bağımsız olması, örgüt içi birim ve organların baskılarından uzak kalması gereklidir (Kartal, 2013:32).

Tarafsızlığın gereklerinden biri iç denetçilerin daha önce sorumlusu olduğu faaliyetlere ilişkin en az bir yıl süre geçmeden değerlendirme yapmamasıdır. İç denetçiler çalışmalarını serbest ve tarafsız bir şekilde yapabildiklerinde bağımsız kabul edilirler. İç denetçiler her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeli, inceleyebilmeli ve her seviyede çalışan ile görüşme yapabilmelidir. İç denetim yöneticisinin örgüt içinde iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması ve bu kademe tarafından desteklenmesi zorunludur (Kurnaz ve Dindaroğlu, 2015:55).

İç denetimin bağımsızlığı hayati bir konudur. Bağımsızlık, nesnelliği ve nesnellik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında kalmaktır. Nesnelliğe yönelik tehditlere karşı hem kişisel olarak iç denetçi hem de örgüt seviyesinde mücadele edilmesi gerekir. Nesnellik, iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumu ifade eder. Nesnellik iç denetçilerin denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını, başkalarınınkine bağlamamalarını gerektirmektedir (Gönülaçar, 2007:10).

Avrupa Birliği, kamu iç mali kontrol sistemi kapsamında, iç denetim ve iç denetimin bağımsızlığı konusuna özel bir önem vermiştir. Bu önemin derecesi katılım ortaklığı belgesinde ve ilerleme raporlarında iç denetimin bağımsızlığı konusunun ayrı bir başlık olarak yer almasından anlaşılmaktadır. Avrupa Birliği yaklaşımına göre genel anlamda bağımsızlık vasfı iç denetim faaliyetinde mutlaka bulunması gerekir. İç denetimin iç kontrol sisteminin ve dolayısıyla yönetimin ayrılmaz bir parçası olduğu kabul edilmekte ancak, bu idari bağılılığa rağmen, denetim birimlerinin fonksiyonel bağımsızlığını kaybetmeden faaliyetlerini sürdürmeleri gerektiği konusunda tam bir görüş birliği vardır (Erkan, Özdemir ve Karakoç, 2010:90-91).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) bağımsızlık kavramını iki boyutlu ele almaktadır. Birincisi denetçinin denetim görüşüne karar verirken tarafsızlığını, dürüstlüğünü, mesleki yargısını ve şüpheciliğini etkileyecek herhangi bir durum oluşmamasıdır. İkincisi ise üçüncü tarafların (denetçi ve denetlenen dışında) denetçinin tarafsızlığı, dürüstlüğu ve mesleki yargısına olan inancını kaybettirecek herhangi bir durum, davranış ya da ilişkiden kaçınmasıdır. İç denetim için bağımsızlık, denetçinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirebilme kabiliyetini olumsuz etkileyen her türlü etken ve şarttan uzak olmasıdır (Kayrak, 2015:96).

İç denetimin amaçlarının yerine getirilebilmesi ve iç denetimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bağımsızlık en önemli şarttır. Bu bağımsızlık, iç denetçinin idari olarak bağılı olduğu makamdan bağımsız olduğu anlamına gelmez. Önemli olan iç denetçinin görevinde bağımsız hareket edebilmesidir. Diğer bir ifadeyle, iç denetçinin denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini herhangi bir etki altında kalmadan raporlayabilmesi ve iç denetim faaliyetinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olmasıdır.

Ancak, iç denetimin idari olarak bağlı olduğu örgütte söz konusu denetim faaliyetlerini yapmasının, bağımsızlığı zedeleyecek bazı sakıncaları da olabilir. Çünkü iç denetçinin; özlük hakları ve atanma şekli yönünden bağlı bulunduğu örgütün olumsuz bir durumunu tespit etmede ne kadar objektif davranabileceği üzerinde durulmalıdır. Bu nedenle, iç denetçinin görevini tarafsız ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için, atanma, görevden alınma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek nitelikte olması, kısacası “iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması” zorunludur. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması söz konusu olduğunda, merkezi bir iç denetim birimi ya da bir merkezi uyumlaştırma birimi var olmalıdır (Akçay, 2013:60).

Fonksiyonel bağımsızlık, yönetimden sorumlu olan üst yönetim ile denetimden sorumlu olan iç denetçiler arasındaki ilişkide birbirinden bağımsız olmayı, karşılıklı karışmamayı ve müdahale etmemeyi ifade eder. İç denetçiler yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız olmakla birlikte idari anlamda bağımsız değildirler. Tespitlerini üst yönetime raporlarlar. Bu durum da denetçileri, meclise ve kamuya raporlama yapan dış denetçilerden ayıran bir özelliktir. İç denetçilerin yönetim tarafından istihdam edilmekle birlikte bizzat yönetimin faaliyetlerini gözden geçirmesi ve görevini yerine getirmek için yönetimden aynı zamanda bağımsız olması gerekliliği, iç denetçileri örgütteki diğer çalışanlardan farklı kılmakta ve özel bir pozisyon vermektedir (Akpınar, 2011:297).

Fearnley ve arkadaşları yaptığı araştırmayla denetçi bağımsızlığını olumsuz etkileyen faktörleri ortaya çıkarmışlardır. Bunlar çıkar çatışması, denetlenen örgüte denetim dışı hizmetlerin sunulması, denetim ücretleri, müşteri kaybetme riski, tehdit, zorlama ve

örgütün eski yöneticilerinin denetim biriminde görev yapmaları olarak sayılabilir (Fearnley, Beattie ve Brandt, 2005: 22).

Denetim elemanlarının fonksiyonel bağımsızlığa sahip olduğu, uluslararası denetim standartlarının geçerliliğini koruduğu, nitelikli insan kaynağının denetim hizmetine verildiği ve denetimi sınırlayan durumların olmadığı bir örgüt ikliminde iç denetimden söz edilebilir. Fonksiyonel bağımsızlıktan maksat, hem denetlenen birimin hem de tüm dış müdahalelerin etkisinden uzak durabilmektir. Bunu sağlayamayan iç denetim er ya da geç güven sendromuna girecektir. Güvenilmeyen bir denetim biriminin de varlık sebebi ortadan kalkmaya mahkûmdur. İç denetimin bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması, kendi kaynaklarını kendisinin yönetmesi ile olur (Gönülaçar, 2008:12).

Çıkar çatışması, denetçi bağımsızlığına gölge düşürecek ve denetim başarısızlığına yol açabilecek bir unsurdur. Bu sorunu ayrıntılı bir şekilde ele alan ISSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları) 30'da aşağıdaki hususlar belirtilmiştir (Kayrak, 2015:96):

- Danışmanlık hizmetini denetçinin, örgütün uhdesinde kalması gereken yetki ve sorumlulukları içermeyecek şekilde vermesi,
- Denetçinin tarafsızlığı ve dürüstlüğüne kaybettirecek herhangi bir durum, davranış veya ilişkiden kaçınılması,
- Denetçinin bağımsızlığını ve dürüst duruşunu etkileyebilecek veya etkiliyor algısı oluşturabilecek hediyelerin veya ikramların kabul edilmemesi,
- Denetçinin resmî makamları veya bilgileri kişisel iş ve amaçları için kullanmaması,

- Denetçinin kendisine veya başkalarına şahsi çıkar sağlamaması.

Kamu yönetiminin siyasi çıkarlarla yozlaştırılmasının önüne geçilmesine yönelik olarak ileri sürdüğü temel yöntemlerden biri, yönetim sorumluluğu ilkesi çerçevesinde yönetimle siyaset arasındaki organik ve fiili bağların zayıflatılmasıdır. Bu yöntemin denetimle ilgili olan ayaklarından birisi olarak, denetim birimlerinin siyasi bir makam olan “bakan” ile organik bağının koparılarak yönetim sorumluluğu çerçevesinde “üst yöneticiye” bağlanması gösterilebilir. Neticede, denetim faaliyeti alanındaki değişim kapsamında, denetim birimlerinin siyasi makamla (bakan) organik bağları koparılacak ve yönetimin bir unsuru olduğu gerekçesiyle yönetim sorumluluğu çerçevesinde üst yönetime bağlanmaları sağlanarak kamu yönetiminin, üzerinde siyasi bir baskı aracı olarak faaliyet sürdürmeleri engellenecektir (Batmaz, 2015:14-15).

Kamu kesiminde iç denetçilerin bağımsızlığına ve tarafsızlığına ilişkin hükümler şunlardır (Çavuşoğlu ve Duru, 2007:17):

- İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan tarafından, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanmakta ve aynı usulle görevine son verilmektedir.

- İç denetçiler isteği dışında başka bir göreve atanamamaktadırlar.
- İç denetçiler doğrudan üst yöneticiye bağlıdırlar.
- Bireysel denetim faaliyetlerinin planlanması, uygulanması ve raporlanmasında iç denetçiler bağımsız hareket ederler.

- İç denetçiler raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunmaktadırlar.

- İç denetçilere iç denetim dışında başka bir görev verilememekte ve yaptırılmamaktadır.

İç denetçilerin bağımsız ve tarafsız olabilmeleri için kendilerini güvende hissetmeleri gerekir. İlgili kanun ve yönetmeliklerde iç denetçilerin güvenceye alınması için belirtilen görevler dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı ortaya konulmuştur (Şahin, 2008:296-297).

II.3.3. Gizlilik ve Meslek Sırlarını Saklama

İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı göstermelidirler. Hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklayamazlar. Bu kapsamda iç denetçiler (IIA, 2017):

- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri, korumalı ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olmalıdırlar.
- Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya örgütün meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmamalıdırlar.

Raporlar; bir şekilde gizlilik derecelendirmesine tabi tutulan dokümanların yetkisiz kişilere açıklanmasından kaçınmak üzere örgütün politikalarına ve ihtiva ettiği hususlara göre gizlilik içinde korunmalıdır (İngiltere Hazine Bakanlığı, 2001:33).

II.3.4. Yetkinlik (Ehil Olma) ve Yeterlilik

Paydaş beklentileri, örgüt kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilir ve şeffaf bir yönetim anlayışının

sağlanabilmesi örgütte iç denetim faaliyeti ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle yönetimin iç denetim faaliyetine önem vermesi, iç denetim biriminde nitelikli personel görevlendirilmesi büyük önem arz etmektedir (Ceran, 2010:25).

İşe alımlarda sadece iç denetim alanındaki üstün yetenek ve tecrübeye göre değil, aynı zamanda analitik düşünme yeteneğine sahip, iş ortamındaki gelişmeleri yorumlayarak aktarabilecek personel iç denetim alanında istihdam edilmelidir (Kahyaoğlu, 2012:11).

Örgüt faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kural ve ilkeler çerçevesinde yapılıp yapılmadığı iç denetçiler tarafından denetlenmektedir. İç denetçiler doğrudan yönetim kuruluna, üst yöneticiye veya genel müdüre bağlı olarak görev yapmaktadırlar. İç denetçiler sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmalıdırlar. Çalışmalarında azami mesleki özen ve dikkati göstermeleri gerekir (Hatunoğlu, Koca ve Kılılı, 2012:173).

İç denetçilerden beklenen tavır, geleneksel teftişlerde var olan kurumsal motivasyonsuzluk tuzağına düşmeden; dikkatli, özenli, iletişime açık, insanı merkeze alan, geniş perspektifli, sağlam karakterli, iyi niyetli ve uzmanca bir tutum sahibi olmalarıdır. Ayrıca yeterli bilgi ve beceriyle donanmış olduklarını ortaya koyabilmeli ve günümüzde yaşanan hızlı değişim ve dönüşüme uyum gösterebilecek sürekli bir eğitimi amaçlayabilmelidirler (Gönülaçar, 2007:19).

İç denetçilerin yaptıkları denetimler konu ve alan bakımından son derece geniştir. Bu anlamda iç denetçilerin sadece denetim yaptıklarını söylemek doğru olmaz. İç denetçiler örgütün maddi varlıklarından maddi olmayan varlıklarına, gerek mali gerekse yönetsel anlamda yapılan tüm faaliyetlerine, örgütte geçen bir çok bilgi akışının

güvenirliğini sınamaya kadar çok çeşitli hayati görevler yapmaktadırlar. İç denetimin değişen rolü, iç denetçilerin farklı alanlarda bilgi, yetenek ve deneyim anlamında yetkin kişiler olmalarını zorunlu kılmaktadır (Güner, 2009:223).

İç denetçilerin yetkinliğiyle ilgili önemli bir unsur da denetçinin mesleki yargısını kullanmasıdır. Mesleki yargı; denetçinin muhasebe ve denetim standartları ile mesleki ahlak kuralları çerçevesinde yürüteceği denetimlerde vereceği karar ve oluşturacağı denetim görüşlerinde eğitim, bilgi birikimi ve tecrübelerinden faydalanılmasıdır. Mesleki yargının uygulanmasında makul dikkat ve özenin gösterilmesi, kamu menfaatine ilişkin sorumluluğun göz önünde bulundurulması, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlığın muhafaza edilmesi gereklidir. Denetçiler mesleki yargıyı; uygun bir metodolojinin seçilmesi, doğru bir planlamanın yapılması, kanıtların toplanmasına ilişkin denetim prosedürlerinin seçilmesi ve uygulanması ile sonuçların değerlendirilmesi ve raporlanması aşamalarında kullanabilir. Mesleki yargı, kanıtların eleştirel değerlendirilmesini gerektirdiği için mesleki şüphecilik ile yakından alakalıdır. Denetçinin mesleki şüphecilik ve yargısından denetim sürecinde faydalanması aşağıdaki katkıları sağlayacaktır (Kayrak, 2015:99-100):

- Yeterli, tarafsız ve uygun kanıtlar üzerinden denetim görüşünün verilmesi,
- Üst yönetim ile görüşerek alınan bilgiler üzerine denetim görüşünün oluşturulması,
- Fazla genelleme yapılmasının önüne geçilmesi,
- Doğru denetim prosedürlerinin seçilmesi ve uygulanması,
- Risk değerlendirmelerinin doğru yapılması,
- İç kontrollere gereğinden fazla güven duyulmasının önlenmesi,

- Hata arama ve/veya bulma odaklı anlayışın terk edilerek denetlenen örgüt ile sağlıklı denetlenen-denetleyen ilişkisinin oluşturulması.

Üst yönetimin daha iyi ve hızlı güvence baskısı karşısında yıllık risk değerlendirmeleri, karmaşık iç denetim planları ve kapsamlı raporlama gerektiren manuel iç denetim metodolojisinden kaynaklanan geleneksel iç denetim döngüleri iç denetim fonksiyonunun icrasında kısıtlara sebep olmaktadır. Bu kısıtların giderilmesinde denetim çevrim sürelerini kısaltan, risk ve kontrol güvencelerinin kalitesini ve zamanlılığını geliştiren sürekli denetim uygulamaları fayda sağlayacaktır (Memiş ve Tüm, 2011:157).

İç denetçiler sürekli denetim yapabilmelidirler. Sürekli denetim denetçinin yeterliliğini etkilemektedir. Öncelikle sürekli denetim denetçinin bilgisinin; elektronik belgeleri, kayıtları ve verilerin güvenilirliğiyle uygunluğunu sağlayacak yönde artmasını sağlamaktadır. Bu çerçevede denetçinin örgütün faaliyetleri ve sektörü hakkındaki bilgisi, örgütün amaçlarını anlamada ve ilgili risk ve kontrol eylemlerini değerlendirmede önemli olmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011:143-154).

Örgütlerde diğer birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da bilgisayardan yararlanmak gerekmektedir. İç denetçilerin örgütün iç kontrol sistemini etkin ve etkili olarak denetleyebilmesi için yeterli bilgisayar kullanımı bilgisine sahip olmalıdırlar (Yılmaz, 1999:62).

İç denetimde danışmanlık hizmeti başta olmak üzere diğer hizmetleri yerine getirme noktasında iletişimin önemli bir yeri vardır. Zira iç denetçi denetlenen ile aynı örgüt çatısı altında yer almakta, aynı amaç ve hedefler için çaba harcamaktadır. Sistemlerin mevcut durumlarının analiz edilmesinde sayısal, görünen, somut verilerin analiz edilmesinin

yanı sıra; görülmeyen, soyut, nitel verilerin analiz edilmesi gerekmektedir. Hatta kaliteli ve tam sayısal veriye ulaşmanın zor olduğu karmaşık iş ortamlarında bu konu öncelikli hale gelmektedir. Nitel verilerin toplanmasında kullanılan yöntemlerden biri olan yüz yüze görüşmelerde iş ortamı, kültür, algı gibi iyileştirme çabalarını etkileyecek konularla ilgili önemli bilgiler elde edilebilir. Danışmanlık hizmetleri için iç denetçilerde aşağıdaki özelliklerin bulunması gereklidir (Işık, 2011:12-13):

- Araştırma (internet, basılı yayınlar ve kişiler),
- Çözümleme (sistem yaklaşımı uygulayabilme, bölümlendirme, sıralama ve yorumlama vb.),
- Problem çözme (kök sebebi teşhis etme ve giderilmesine yönelik öneri geliştirme),
- İletişim (yazılı, sözlü, birebir, bire çok ve benzeri).

İç denetçilerin iletişim becerisi kapsamında raporlamaya ayrı bir önem vermesi gerekmektedir. Çünkü iç denetim raporları, iç denetim ile üst yönetim arasındaki en temel iletişim kaynağını oluşturur. Raporlar, raporlama tekniğine uygun olarak açık ve anlaşılabilir olmalı, sadece sorunu ortaya koyan değil, çözümünü de sunan bir tarzda yazılmalıdır. Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlı bulunmaktadır. Fakat şu bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirir. Bu nedenle, raporlama iç denetçilerin en önemli işlerindendir (Akçay, 2013:59-64).

İç denetçilerin 5018 sayılı Kanun'un ruhuna uygun şekilde yönetimin denetim danışmanı olarak kurumsal işleyiş ve kapasitenin etkinlik ve verimliliğini incelemenin ve

önerilerde bulunmanın ötesinde, örgüte fonksiyonel açıdan değer katmaları, örgüt çalışanlarına uygulamalarıyla örnek olmaları gerekir. İç denetçinin erdemli, güvenilir, ölçülü, adil, tutarlı, hoşgörülü, objektif (tarafsız), bağımsız ve idealist bir rol üstlenmesi, meslek ahlak kurallarına uygun olarak ahlaki davranışlar sergilemesi gerekir. Örgütte ahlaki liderlik görevi verilen iç denetçilerin (Ceran, 2010:24):

- Görevine ilişkin iş ve işlemleri karşılıklı saygı ve sevgi temelinde yapması,
- Sağlıklı ve ilkeli iletişim kurmaya özen göstermesi,
- Zamanı etkin ve verimli kullanabilmesi,
- Çalışmalarında hak ve hukuka riayet etmesi,
- Mesleki çerçevede öğrendiği ve saklaması gereken mahrem bilgileri

başkalarıyla paylaşmaması,

- Görevinden gelen güç ve yetkiyi amacı dışında kullanmaması,
- Çalışmalarını baskı ve yıldırımlara boyun eğmeden sürdürmesi,
- Mesleki yardımlaşmaya önem vermesi,
- Çalışmalarını esas ve usullere uygun bir şekilde yerine getirmesi,
- Öneri ve değerlendirmelerini tarafsız gözlem ve verilere dayanarak yapması,
- Değerlendirme sürecinde kurumsal fonksiyona ve çıktının kalitesine

odaklanması,

- Değerlendirmelerinde olabildiği kadar tarafsız olması ve kurumsal gelişmeye

odaklanması,

- İç denetçilik otoritesini amacı dışında kullanmaması,
- Denetim sırasında güvene dayalı ikili ilişkiler kurması,
- Dış görünümüne azami dikkat etmesi,

- Tavrı, davranış ve tarafsız yaklaşımıyla örnek bir meslek elemanı rolünü benimseyerek içselleştirmesi gerekir.

Denetçilerin Sertifikalı İç Denetçi (CIA), Sertifikalı Kamu Denetçisi (CGAP) ve Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi (CISA) gibi uluslararası geçerliliği olan ya da ulusal düzeyde benzer nitelikteki denetçilik sertifikaları almak suretiyle mesleki yetkinliklerini ortaya koymaları önemlidir. Bu tür sertifikaların sürekli mesleki eğitimi zorunlu tutması ise denetçilerin kendi kendilerini geliştirmesi için itici bir unsurdur (Kayrak, 2015:100).

Türk kamu yönetiminde iç denetçilerin nitelikleri ve atanma şartları 5018 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesi, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 19'uncu maddesi ile İç Denetçi Adayları Belirleme Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği'nin 5 ve 6'ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Genel olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48'inci maddesinde belirtilen şartlar ile yardımcılıklarda ve araştırma görevliliğinde geçen süreler dâhil olmak üzere, kamu idarelerinde; denetim elemanı olarak en az beş yıl, yarışma sınavıyla alınıp yeterlilik sınavını veren uzman, doktora unvanı almış öğretim elemanı, yönetici olarak müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışanlar ve son başvuru tarihi itibarıyla kırk yaşından büyük olmayanlar gerekli diğer şartları taşımaları halinde iç denetçi olabilmektedir (Gönülaçar, 2008:18-19).

Eski olanın değerli olduğu kıdem esas, bürokrasinin tüm kademelerinde hali hazırda geçerlidir. İç denetimde mesleki liyakat salt kıdem esasına dayanmamaktadır. Bunun yerine mesleki başarı ve liyakatin esas alındığı sertifika sistemi oluşturulmuştur. Sertifikaların derecelendirilmesinde de kamuda Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller uygulanmaktadır. Bu yapıda iç denetçilerin bilgi, beceri ve diğer mesleki niteliklerinin sürekli olarak geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Kıdem esaslı örgütlerde donukluk, yaşlılık, eski tecrübelerin bitmez tükenmez tekrarı, nostalji, haksız rekabet ve dün söz konusu iken sertifikasyona dayalı yapılarda evrensellik, özgüven, değişimin sürekliliği, gelişim, çevreyle uyum, iş barışı, emeğe saygı ve yarın söz konusudur. İç denetçilerin mesleki gelişimleri maksadıyla IIA'nın verdiği ve uluslararası geçerliliği olan aşağıdaki dört unvan sertifikası bulunmaktadır (Gönülaçar, 2007:14-15):

- Uluslararası İç Denetçi Sertifikası,
- Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası,
- Uluslararası Finansal Hizmetler Denetçisi,
- Uluslararası Kamu Denetçisi.

Özel sektörde uluslararası geçerliliği olan bir iç denetçi sertifikası alabilmenin ön koşulu 24 aylık iş deneyimi, lisans diploması, referans mektubu, etik kurallar kabul beyannamesi şeklinde sıralanabilir. Bu koşulları sağlayan kişiler dört aşamalı sınavı da başarılı ile tamamladıktan sonra iç denetçi unvanına sahip olabilmektedirler. Diğer yandan kamuda iç denetçi olabilmek için en az beş yıllık bir denetim veya uzmanlık deneyiminin yanı sıra İDDK tarafından koordine edilen sınavda başarılı olabilmek gerekir. Daha sonra iç denetçiler İDDK tarafından düzenlenen temel eğitime katılmalı ve temel eğitimin bitiminden sonra yapılan sertifikasyon sınavında başarılı olmalıdırlar (Güner, 2009:222-223).

İç denetimde derecelendirme yapılmak suretiyle iç denetçilerin kendilerini geliştirmeleri teşvik edilmektedir (Şahin, 2008:297). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'e göre iç denetçi adayı eğitimi sonucunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlar, aldıkları puanı gösteren ve üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4)

düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilmektedir (Akpınar, 2011:299).

Denetim; muhasebe ve denetim standartlarının güncellenmesi, bilişim teknolojilerindeki hızlı ilerlemeler ve bunlara paralel olarak yeni denetim tekniklerinin geliştirilmesi, yönetim anlayışlarında değişim yaşanması, yeni yasal düzenlemelerin yapılması gibi sebeplerle sürekli eğitimin gerekli olduğu bir disiplindir. Denetçinin, mesleki yeterliliklerinin sağlanması için bireysel veya örgütsel düzeyde eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi hayati derecede önemlidir. Örneğin ISSIA 100'e göre denetçilerin mesleki yeterliliklerinin sürekli mesleki gelişim çerçevesinde sağlanması gerekir. Bir denetim ekibindeki her bir denetçinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması ise denetimlerin başarıyla tamamlanması için önemlidir. Benzer şekilde Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetçiler mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki eğitimler aracılığıyla geliştirmeli ve güçlendirmelidir (Kayrak, 2015:100).

II.4. İç Denetimin Unsurları

Yönetimde saydamlık, hesap verebilirlik, etik ilkeler, stratejik yönetim ve performans gibi kavram ve yaklaşımların yer bulması denetim alanında da yeni kavramlar, standartlar ve ilkeler çerçevesinde yeniden yapılanma, rol ve sorumlulukların yeniden tanımlanması yönünde değişime neden olmuştur. Bu değişim geleneksel teftiş/denetim yaklaşımlarından farklı olarak denetimin uluslararası kabul görmüş standartlar çerçevesinde, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, güvence ve danışmanlık sağlayarak yönetime değer katan bir faaliyet şeklinde olmuştur (Örenay, 2012:92).

İç denetim; örgüte artı değer katacak şekilde risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesini ve iyileştirilmesini kapsamaktadır (Dinç ve Gerekan, 2008:69).

Çağdaş yönetim modeli teftiş esaslı denetimden ziyade risk esaslı, örgüte katkı sağlayan, rehberlik ve danışmanlık rolleri ile örgütün iyi yönetilmesine yardımcı olan iç denetim uygulamalarını gerekli kılmıştır (Güner, 2009:214).

Tüm bu hususlar dikkate alındığında iç denetimin temel unsurlarının; örgüte değer katma, danışmanlık ve güvence hizmetleri verme, denetimde risk odaklı yaklaşım ve standartlara uyum olarak kabul edilebilir.

II.4.1. Değer Katma

Modern denetim anlayışında daha çok örgütlere yön verme ve faaliyetlere değer katma ön plandadır. Dünyada öne çıkan yeni denetim anlayışında faaliyetlerin bütün yönleri denetime tabi tutulmakta ve sınırlı denetim kaynağı riski yüksek konu veya birimlere yönlendirilerek azami fayda elde edilmeye çalışılmaktadır (Akpınar, 2011:302).

İç denetim mesleğinin küresel ekonomik ortamda örgütlerin yapısı içerisinde değer katan ve üst yönetim tarafından talep edilen kurumsal bir özellik kazandığı söylenebilir. Söz konusu kurumsallaşmayı hızlandıran en önemli sebep, örgütlerin ölçeklerinin ve büyüklüğünün denetlenmesinin özel bir uzmanlık alanı gerektirmesidir. Bunun sonucunda kurumsallaşmış örgüt yapılarında iç denetim değer katan bir bilgi üretme süreci haline gelmiştir (Kahyaoğlu, 2012:9).

Değer katmak; güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla örgütün amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını artırma ve faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltma şeklinde tanımlanabilir (Gönülaçar, 2007:8).

IIA tarafından yapılan iç denetimin tanımında yer alan güvence ve danışma ifadeleri günümüz iç denetiminin genişleyen uygulamalarını ortaya koymaktadır. Tanımın “değerleme” fonksiyonunu dışlamadığı, hatta daha da geniş olarak ele aldığı görülmektedir. İç denetçilerin geleneksel değerlerini zedelemeksizin danışma ve tavsiyede bulunma türünden faaliyetler aracılığıyla örgüte ek değer katılabileceği ifade edilmektedir (Cengiz, 2013:421).

İç denetim örgüt yönetimine ve kurumsal yönetimden sorumlu olanlara güvence ve danışmanlık olmak üzere iki tip değer katabilir. Güvence hizmetleri olarak iç denetim faaliyeti; iyi bir kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol yapısını sağlamak amacına yönelik süreçlerin etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda tarafsız bir güvence sağlar. Yaptığı çalışmanın bir parçası olarak iç denetim, faaliyet alanlarındaki gelişmeler konusunda önerilerde bulunur. Bu gelişmelere olanak sağlar. Danışmanlık hizmetleri sunar (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015:70).

Peki iç denetimin örgüte kattığı değer ölçülebilir mi? Türk Dil Kurumu değeri; *“Bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet”* olarak tanımlamaktadır.

İç denetim faaliyeti örgüte değer katıp katmadığını belirlemek için öncelikle yönetim kurulu, üst yönetim ve iç denetim yöneticisinin bu anlamda aynı dili konuşması gerekir. İç denetim yöneticisi, medyaya yansımaları halinde önemli bir kayıp oluşturacağına inandığı “atık yönetimi” ile ilgili bir bulguyu değer katıcı olarak değerlendirirken, üst

yönetim bu bulguyu değer katıcı bulmayabilir. Üst yönetime göre değer katan bulgular, operasyonel iyileşme sağlayacak öneriler olarak kabul edilebilir. Öte yandan, yönetim kurulu başkanı, iç denetimin en fazla yolsuzlukları ortaya çıkartarak değer katabileceğine inanabilir. Tüm bu farklı görüş ve inançlar, iç denetimin değer katma unsuru ve buna bağlı performans değerlendirmesi üzerinde etkilidir (Bertan Kaya, 2012).

Bunun yanında hizmetler sayısallaştırılarak ölçülebilmektedir. Buna göre bir şeyi ölçemezsen anlayamazsın, anlayamazsan denetleyemezsin, denetleyemezsen düzeltemezsin; sonuçları ölçemezsen başarıyı göremezsin, başarıyı göremezsen onu ödüllendiremezsin, başarıyı ödüllendiremezsen muhtemelen başarısızlığı ödüllendirirsin; başarıyı tespit edemezsen onu devam ettiremezsin, başarı ya da başarısızlığı görmezsen ondan bir şey öğrenmezsin, başarısızlığın farkında olmazsan hataların devam etmesine göz yumarsın. Sonuçları ölçerek başarı ya da başarısızlık ortaya konulur ve sonuçlar sergilenerek paydaşların desteği sağlanır (Gönülaçar, 2010:3).

Klasik iç denetimden, modern iç denetime geçiş hızlandığından, klasik performans ölçüm birimlerinden, çağdaş ve değer katıcı ölçüm birimlerine doğru bir yöneliş vardır (Bertan Kaya, 2012). Modern iç denetim 3E üzerine inşaa edilmiş olup bunlar ekonomiklik, etkinlik ve etkililiktir (Lenz ve Hahn, 2015:4). Bunlarında yanında verimlilik kavramını da birer çağdaş değer ölçüm birimi olarak kabul edersek bu kavramları biraz incelemek faydalı olacaktır.

Ekonomiklik ilkesi; planlanan çıktının elde edilmesi için kullanılan insan kaynağı, araç gereç, teknoloji, zaman, enerji gibi üretim kaynaklarının yani girdilerin uygun zamanda, miktarda, kalitede ve en düşük maliyetle elde edilmesidir. Ekonomiklik genel

olarak faaliyet sonucunda elde edilen çıktının piyasa satış fiyatının girdi maliyetine oranlanmasıyla ölçülmektedir (Üvez ve Kenar, 2015:51).

Etkinlik, kullanılan kaynaklarla elde edilen sonuçlar arasındaki ilişkinin mümkün olan en iyi düzeyde sağlanmasıdır. Buradan yola çıkarak etkinlik, kaynak kullanım düzeyi artırılmadan çıktı ve sonucun nitelik ve nicelik bakımından yükseltilmesidir. Verimlilik ise bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı üretmek için kullanılan girdi arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkinlik ile verimliliğin bu tanımlarına bakıldığında iki kavram arasındaki farkın her ikisinin de “girdi” ve girdi kullanılarak elde edilen “şey” arasındaki ilişkiyi ifade etmesi nedeniyle belirsizleştiği söylenebilir. Girdi kullanılarak elde edilen şeyin ne olduğu ise aradaki farkı belirgin kılmaktadır. Verimlilik tanımında kullanılan çıktı, örgüt içinde belirli girdilerin işlenmesi ile elde edilen ürünü gösterirken etkinlik tanımında yer alan sonuç, dışsal etkileri de kapsamaktadır. Yani etkinlik ile verimlilik arasındaki fark çıktı ile sonuç arasındaki farktan kaynaklanmaktadır (Üvez ve Kenar, 2015:53).

Etkililik; örgütlerin, gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans ölçüsüdür (Yükçü ve Atağan, 2009:2).

Etkinlik ve verimlilik kavramları arasındaki karmaşanın bir benzeri de etkinlik ve etkililik kavramları arasında olmaktadır. Bunun nedeni ise hem etkinlik hem de etkililik kavramlarının proje veya faaliyetin çıktı, sonuç ve etkisi ile ilgili olmasındandır. Oysa etkinlikten farklı olarak etkililik, temelde bir hedef seti belirlenmesi ve hedeflenen çıktı, sonuç ve etkinin elde edilip edilememesi ile ilgilidir. Dolayısıyla çıktı, sonuç ve etki etkinlik tanımında kullanılan girdilerle ilişkilendirilirken, etkililik tanımında başlangıçta belirlenen hedeflerle ilişkilendirildiği söylenebilir. Yani kullanılan girdilerle optimal çıktı, sonuç veya

etkiye ulaşılabilirse etkinliği; ulaşılan çıktı, sonuç veya etki düzeyi başlangıçta belirlenen hedeflerle uyumluysa etkililiği göstermektedir (vez ve Kenar, 2015:56-57).

Etkililik, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik gibi ağdaş değer ölçüm birimleri iç denetimin örgüte kattığı değerin ölçülmesinde faydalı olacaktır.

İç denetimde temel amaç denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından, örgütün daha işlevsel olması, verilen hizmetlerin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir i denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkmaktadır. Yönetime rakip olmayan, kol kola omuz omuza yürüyen ve de kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi kesinlikle yapıcıdır ve bunun doğal sonucu olarak örgüte değer katılmaktadır (Gönülaçar, 2007:8).

II.4.2. Danışmanlık

İç denetim faaliyetinin diğer unsuru danışmanlık hizmetleridir. Bununla örgütün sorunlu alanlarının düzeltilmesinde, süreç ve sistemlerin iyileştirilmesinde ve geliştirilmesinde i denetçilerin bilgi ve tecrübelerinden yararlanılması hedeflenmektedir. Bu nokta iç denetim faaliyetini mevcut teftiş faaliyetlerinden ayıran temel özelliklerden biridir (Akpınar, 2011:292).

İ denetçilerin fikirleri, görüşleri, düşünceleri, değerlendirme ve tavsiyelerinin örgütün amaçlarına değer katması ve faaliyetlerini geliştirmesi danışmanlık faaliyetidir. Örgüt, düzeltici tedbirleri alırken bu hususlara önem vermelidir (şahin, 2008:296). İ denetçinin örgütün yönetim kararlarındaki gereklilik ve kısıtları, öncelikleri ve önemli işleri bilmesi onu danışmanlık ve değer katma işlevinde daha etkin kılacaktır (Acar ve şahin İpek,

2016:1575). İç denetçiler, yönetim kuruluna tarafsız ve bağımsız bir şekilde tavsiyelerde bulunmalıdır (Shaoul, Stafford ve Stapleton, 2012:221).

Danışmanlık hizmetleri, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden bir örgütün faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetlerdir. Bu hizmetler; yol ve yöntem göstermek, önerilerde bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek gibi faaliyetlerden oluşur (Ceran, 2010:24).

Danışmanlık faaliyetlerinin yalnızca iç denetim biriminin planına göre değil, desteğe ihtiyaç duyulduğu anda örgüt içi birimler ve yönetim tarafından talep edilerek de hayata geçirilebilmesi, danışmanlık faaliyetlerini güvence faaliyetlerinden ayıran özelliklerden birisidir. Danışmanlık hizmetleri sürekli, proje temelli veya anlık olabilir. Hangi durumlarda danışmanlık hizmeti verileceğine karar verme noktasında IIA'nın nitelik ve performans standartları ile kamu iç denetim standartları ışığında hareket etmek gerekmektedir. Kapsamı ve içeriği ne olursa olsun danışmanlık hizmetinin, IIA'nın 1130.C2 standardında da belirtildiği üzere denetçinin bağımsızlığını ve objektifliğini zedelemeyecek ve denetçinin ilgili bilgi, beceri ve özelliklere sahip olduğu konularda verilmelidir. Danışmanlık hizmetlerinin niteliği IIA'nın standartları içinde 1000.C1 referanslı standartla uyumlu olarak iç denetim yönetmeliğinde de tanımlanmıştır. Yine aynı şekilde denetçinin göz önüne alması gereken noktalar, sahip olması gereken vasıflar, danışmanlık görevinin amaçları, yapılması gereken dokümantasyon ve benzeri detaylar diğer C referanslı standartlarda bulunmaktadır. Bu standartların ne kadar detaylı ve yol gösterici olduğunu vurgulamak açısından IIA'nın güvence görevi sırasında herhangi bir danışmanlık görevi çıkması durumunda dahi nasıl davranılması gerektiğiyle ilgili standardı bulunmaktadır. Bu

da aslında süregelen bir faaliyet olarak ister güvence ister danışmanlık olsun iç denetimin uygulama standartlarının çok net olduğunu göstermektedir (Işık, 2011:5-6).

Danışmanlık hizmeti güvence hizmetinden farklı olarak örgütün hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktır. Yoksa uygulamada çoğu kez yanlış algılandığı gibi işlem veya ödeme bazında yahut muayyen bazı iş ve işlemlerin yürütülmesi sırasında görüş verilmesi olarak kabul edilemez (Gönülaçar, 2007:9).

İç denetimin salt “güvence sağlama” faaliyeti olarak algılanmasından, aynı zamanda, eklenen danışmanlık faaliyeti ile birlikte “sonuçların yönetiminde yardımcı olma” faaliyeti olarak anlaşılmasına doğru bir geçiş yaşanmıştır. İç denetimdeki bu gelişim ve ihtiyaç duyulma sebepleri yönetim çevresinin ve anlayışının gelişmesi ile doğrudan ilgilidir. Buna göre ürün ve hizmet üretimi ile sunumunda kalite geliştirmeye yönelik odaklanma; karar almada ve hizmet sunumunda katılımcı yönetime geçilmesi ile çalışanlara daha fazla yetki verilmesi ile sorumluluğun kontrolü ihtiyacının doğması; hizmet üretim ve sunumu maliyetini düşürme amacıyla kurumsal sistem ve süreçlerinin tekrar gözden geçirilmesi ve örgüte katkısı olmayan faaliyetlerin elimine edilmesi ihtiyacının doğması hem özel sektör hem de kamu örgütlerinde iç denetim ihtiyacının ortaya çıkması ile iç denetim anlayışının gelişmesine sebep olmuştur (Acar ve Şahin İpek, 2016:1576-1577).

Danışmanlık hizmetinin araştırma, bilgiyi yayma (eğitim, seminer ve panel gibi), yönlendirme ve uygulama olmak üzere dört temel süreci vardır. Bu süreçlere bakarak danışmanlar öğrenmekte, öğretmekte, yönlendirmekte ve uygulamaktadırlar (Işık, 2011:11). Danışmanlık hizmetlerinin başarısı temel olarak sunulan iyileştirme önerilerinin uygulanması ile ölçülebilecektir. Buna göre danışmanlık hizmeti verilirken örgütün iş yapma

kültürü, çalışanların bilgi seviyesi, denetimi, yetkinlik düzeyi, örgütün içinde bulunduğu çevre gibi etmenler analiz kapsamına alınmalıdır. Ayrıca gözlem, belge inceleme ve mülakat gibi nitel araştırma yöntemlerinin kullanılması gerekir. Sonuç olarak pratikte fayda sağlayacak ve uygulanabilir öneriler sunulmalıdır (Işık, 2011:12).

II.4.3. Güvence Verme

IIA güvence işlemine; *“risk yönetimi, kontrol veya yönetim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların tarafsız incelenmesi”* şeklinde tanım getirmektedir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017). İç denetim faaliyetleri; kontrol süreçlerine, risk yönetimine ve yönetim faaliyetlerinin geliştirilmesine katkı sağlamalıdır (Leung, Cooper ve Perera, 2011:795).

Güvence sağlama hizmeti, örgüt içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin bulunduğu, örgütün risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir biçimde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, varlıklarının korunduğuna, faaliyetlerinin etkili, ekonomik, verimli, mevzuata ve örgüt politikalarına uygun olarak gerçekleştirildiğine dair örgüt içine ve dışına yeterli güvence vermektir (Ceran, 2010:24).

İç denetim faaliyetleri örgütün mali ve mali olmayan her türlü faaliyetiyle ilgili örgüt yönetimine ve paydaşlara makul güvence vermektedir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015:71).

Güvence hizmetleri; iç denetçilerin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için eldeki bulguların objektif bir şekilde değerlendirilmesidir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenmektedir. Güvence hizmetlerinin genellikle üç yönü vardır. Bunlar sistem veya ele

alınan konunun içinde yer alan kişi veya grup süreç sahibi, değerlendirmeyi yapan kişi veya grup iç denetçi, değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup kullanıcısıdır. İç denetimin vereceği güvence yüzde yüz olmayıp makul bir güvencedir (Gönülaçar, 2007: 8-9).

Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartlarının 1220.A3 standardında da belirtildiği üzere iç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanık olmalıdırlar. Ancak, güvence prosedürleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilememektedir.

İç denetim kesinlikle örgütten bağımsız ve örgüt dışında icra edilmemektedir. Denetim bizatihi örgüt için yapılan bir faaliyettir. Yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumlulukları gereği denetim yapılmalıdır. Burada söylenmek istenen açıkça şudur: İç denetimin kendisi bir yönetim aracı olup kesinlikle amaç değildir. Yöneticiler kendilerine kanun ve diğer mevzuatla yüklenen sorumluluklar gereği etkin ve yeterli işleyen bir iç denetimin kurulmasını ve işletilmesini sağlamalıdırlar. Bu anlamda kurumsal düzeydeki iç denetim faaliyeti esas itibariyle o örgütün üst yöneticilerine güvence sağlamaktadır (Akpınar, 2011:291).

Güvence hizmetlerinde görüşme, gözlem, yeniden gerçekleştirme, kanıt inceleme gibi çeşitli denetim teknikleri kullanılarak risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri kapsamında bağımsız denetimler gerçekleştirilmektedir (Işık, 2011:7).

Güvence hizmetleri karar alıcılar için bilginin kalitesini artıran bağımsız profesyonel bir faaliyettir. Bu anlamda iç denetim önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde raporlarda yer alan iddiaların uygunluk derecesini belirlemektedir (Memiş ve Tüm, 2011:150). İç denetim risk yönetim stratejileri uygulamalarının, yönetim kontrol

çerçevesinin ve uygulamalarının, karar alma ve raporlamada kullanılan bilginin bağımsız bir değerlemesini icra etmek suretiyle örgüt yönetimine güvence hizmeti vermektedir (Memiş ve Tüm, 2011:158).

Modern iç denetim anlayışında ve örgüt içinde üstlendiği rolde önemli bir değişim yaşanmaktadır. İç denetim artık “bilgi veren” değil “yorum katan” konumda bulunmaktadır. Yeni iç denetim yaklaşımında bilgi, analiz ve sentez edilerek üst yönetimle paylaşılmaktadır. Bu yolla yöneticiler iş ortamındaki gelişen ve değişen eğilimler, fırsatlar, tehditler ve riskler hakkında daha etkin kararlar alacaklardır. Günümüzde yönetim kurulu üyeleri ve denetim komitesi üyeleri artık iç denetim biriminden sadece münferit konularda yazılmış raporlar yerine “gerçek zamanlı, anlık” olarak kontrol ortamı hakkında geri bildirimler istemektedir. Özellikle üst yönetim, kontrol ortamının güvenilirliği konusunda kanaate varırken iç denetim biriminin görüşlerini dikkate almaktadır. Üzerinde durulması gereken önemli nokta, iç denetim biriminin görüşlerini oluştururken çok yönlü ve gerçek zamanlı olarak yorumlar yapmasıdır. Bu yaklaşıma “Bütünleşik Güvence Modeli” denilmektedir. Bu modeli uygulayabilmek için iç denetim örgütte bulunan diğer birimlerden (yönetim, risk yönetimi, mevzuata uyum, finans ve bilgi teknolojileri gibi) topladıkları veri ve bilgileri sentezleyerek üst yönetime, yönetim kuruluna, denetim komitesine, düzenleyici ve denetleyici otoritelere kontrol ortamı hakkında geniş bir perspektiften güvence vermeleri gerekmektedir (Kahyaoğlu, 2012:10).

II.4.4. Risk Odaklı Yaklaşım

İç denetim, örgütlerin risk durumunu ortaya koymada ve risk yönetimini ilerletecek alanları belirlemede kilit bir role sahiptir (Enofe ve diğ., 2013:163).

İç denetimden paydaşların beklentisi arttıkça iç denetimin kaynaklarını ve kapasitesini en iyi düzeyde kullanma zorunluluğu artmakta, önceliklerini risk odaklı bir şekilde belirleme ihtiyacı doğmaktadır. Hızla gelişen iş dünyasında oldukça dinamik bir risk ortamı olduğundan iç denetimin eskisinden daha fazla risk odaklı olması ve risk odaklı bir denetim anlayışıyla paydaşların beklentilerini karşılaması gerekmektedir (Kahyaoğlu, 2012:11).

Riskler örgütün hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek her türlü olay veya durumu ifade eder. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden derecelendirilir. Risk yönetimi, örgütün amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla olası olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme süreci olarak tanımlanabilir (Gönülaçar, 2007:10).

Faaliyetin olduğu yerde riskin de olacağı gerçeğinden hareketle, hataların tespiti kadar, bu hataların ortaya çıkmasına sebep olan risklerin de göz önüne alındığı risk odaklı denetim anlayışı ve uygulamalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bilindiği üzere riskler geleceğe dönük, hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek olaylardan kaynaklanan potansiyel olaylardır. İşte bu noktada örgütün riskleri nasıl yönettiği, iç denetimin ana odağı haline gelmiştir. Yani bir örgütün, iç denetçilerinin sorması ve cevap araması gereken ilk 3 soru şunlardır (Çevikbaş, 2011:47):

- Bir örgüt tüm alanlarda karşı karşıya olduğu riskleri iyi biliyor mu?
- Bu riskleri yönetmek için neler yapılıyor? (İç kontroller gibi)
- Bu riskler yönetmek için alınan tedbirler etkin mi? (İç kontroller etkin çalışıyor mu?)

İç denetimin risk odaklı olması, denetim faaliyetlerinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesidir. Riskler oluşma sıklıklarına ve meydana getirecekleri hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle asgariye indirilirler (Akpınar, 2011:297).

Kurumsal yönetim sistemi içerisinde iç denetimin risklerin yönetilmesi ve kontrollerle ilgili güvence sağlamak gibi iki temel kurumsal faaliyeti vardır. Örgütler faaliyetleri sırasında çeşitli risklerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Riskler, örgütlerin faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebileceği için bu riskler tanımlanmalı ve kabul edilebilir bir seviyede tutulmalıdır. İç denetim risklerin tespiti, risklerin örgüte olan muhtemel etkilerinin değerlendirilmesi, bu risklere yönelik stratejilerin belirlenmesi ile mevcut risk ve kontrol stratejilerinin gözetilmesi konusunda yönetim ve denetim komitesine güvence hizmetleriyle katkı sağlar. Ayrıca risklerin koordinasyonu, izlenmesi ve raporlanması konusunda merkez nokta olabileceği gibi riskleri azaltma konusundaki görüş ve önerileri ile yönetime danışmanlık hizmeti verebilir (Tüm, 2013:103).

Uluslararası İç Denetim Standartlarının 2010 numaralı standardı kapsamında iç denetim yöneticisinin, örgütün hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapma zorunluluğu vardır. Risk esaslı planı hazırlamak için iç denetim yöneticisi, üst yönetim ve yönetim kuruluna danışır. Örgütün stratejilerini, temel iş hedeflerini, ilgili risklerini ve risk yönetim süreçlerini anlar. İç denetim yöneticisi, örgütün faaliyetlerinde, risklerinde, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak gerektiğinde planı gözden geçirmeli ve değişikliklere uyarlamalıdır.

Geleneksel anlamda iç denetim hedeflerinden biri, her türlü riski bulmak ve bertaraf etmektir. İç denetim örgüt içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olur (Acar ve Şahin İpek, 2016:1578).

II.4.5. Standartlara Uyum

Denetimlerin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması ile değerlendirmesi sürecinde ortak bir zemin oluşturan denetim standartları, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür. Standart, geniş bir iç denetim faaliyet sahasının gerçekleştirilmesiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mesleki beyanları ifade eder. İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak, katma değer oluşturan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun zemin hazırlamak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak standartların amaçlarıdır (Gönülaçar, 2007:9).

Standartlar, nitelik ve performans standartları olmak üzere iki temel kategoriden oluşur. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten örgütlerin ve kişilerin özelliklerine ilişkindir. Performans standartları iç denetimin tabiatını açıklamaktadır. Ayrıca bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlamaktadır. Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanır. Uygulama standartları ise güvence veya danışmanlık hizmetlerine uygulanabilecek gereklilikleri belirterek, nitelik ve performans standartlarını geliştirmektedir (IIA, 2017).

Denetimler standartlara uygun olarak yürütülür. Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde referans mevzuat hükümleri olmayacak, ulusal ve uluslararası iç denetim standartları göz önünde bulundurulacaktır. Keza yazılı meslek ahlak kurallarına da uyulacaktır. Öte yandan kamuda resmî kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelere de uyulacaktır. İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde denetim rehberleri ve el kitapları gibi dökümanlar da dikkate alınacaktır (Akpınar, 2011:295-296).

Koçberber (2008) tarafından yapılan çalışmaya göre; denetimin bir meslek olabilmesinin, kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesinin ve üstün kalitede ürünler üretebilmesinin temel unsuru, denetim standartlarına uymaktır. Denetim standartlarının en önemli kısımlarından birisini etik standartlar oluşturmaktadır. Çağdaş dünyadaki denetim örgütlerinin geçirdiği deneyimler sonucunda oluşan bu standartlar; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, çıkar çatışmasına kaçınma ve mesleki yeterlilik (Özdemir, 2011:6).

Denetimin denetlenen örgütler, gözetim kurumları, mahkemeler ile denetim örgütünde çalışan denetçi ve yöneticiler nezdindeki geçerliliği, denetimin genel kabul görmüş standartlara göre yapılıp yapılmamasıyla doğrudan alakalıdır. Denetim başarısızlığındaki en önemli içsel faktör olarak sayılabilecek olan standartlara aykırılık, denetimleri önemli hata ve hilelerin ortaya çıkarılması noktasında yetersiz kalmasına neden olmaktadır (Kayrak, 2015:98).

İç denetim evrenseldir ve evrenselliğini “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”nde belirtilen standartlarla sağlar (Gönülaçar, 2008:13). İç denetim aynı zamanda sistematiktir. İki iç denetçinin yaptığı denetimin aynı olması gerekir. Standartlara ne kadar yaklaşılsa yönetime o kadar değer katılır, nesnellik oluşturulur ve çatışmalardan uzak durulur (Çıplak, 2013:14).

II.5. İç Denetimin Amacı

İç denetimin amacı, örgütün sorumluluklarını etkili olarak yerine getirmesinde, örgüt çalışanlarına yardım etmektir. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında örgüt yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri vardır. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, örgütün iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkililiği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır (Gönülaçar, 2007:5).

Etkin bir iç denetim sisteminin en önemli görevlerinden biri tüm risklerin belirlenerek en aza indirilmesi için uygun öneriler sunmaktır. İç denetim faaliyeti maruz kalınabilecek riskleri belirleyerek değerlendirmek suretiyle risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin iyileştirilmesine yardımcı olur. İç denetim faaliyeti; finansal ve faaliyetlerle ilgili bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması, mevzuata uyum konularında kurumsal yönetim, kontrol ve bilgi sistemlerinin karşı karşıya olduğu riskleri değerlendirmektedir. İç denetim aynı zamanda kontrol süreçleri, yönetim hataları ve usulsüzlükler, risklerin yönetilmesi sürecinin tasarlanması, kontrolü ve kurumsal kontrol etkinliğinin artırılması sürecinde sistemli bir yaklaşımla hedeflerin gerçekleştirilmesinde risk, risk yönetimi ve kontrolü konularıyla ilgili raporlama süreçlerinin ve alınan önlemlerin periyodik değerlendirilmesinde yönetime yardımcı olur. İç denetim yalnızca yıllık planların sayısal ve parasal ifadesi olan bütçelerin denetimi değildir. Aynı zamanda örgütün amaçlarına ulaşmasını sağlayacak risk yönetimi süreçlerinin denetimini de kapsar. Dolayısıyla denetimin risk odaklı yapılması, örgütün geçmiş faaliyetlerinin değerlendirilmesinden çok gelecekte daha iyi yönetilmesine odaklanır (Ceran, 2010:23-24).

İç denetimin tanımlarından hareket ederek, iç denetimin ilk amacının örgüte değer katmak olduğu söylenebilir. Değer katma, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla

örgütün amaçlarını gerçekleştirme, fırsatlarını artırma ve faaliyetlerini geliştirerek örgütün riske maruz kalmasının azaltılmasıdır. İkinci amacı, örgüte güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti vermektir. Örgüt içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; örgütün risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair örgüt içine ve dışına yeterli güvence vermektir. Üçüncü amacı, standartlara uygun denetim yapılmasıdır. Amaç, denetlenen örgüt veya örgütün faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir yargıya varmaktır. Ortaya konacak sonuçların ve değerlendirmelerin inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi, yeterince açık, belirgin ve objektif değerlendirmeler olmasıyla mümkündür. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu ise, denetimde önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun davranmaktır. Bu kriterler, genel olarak denetim standartlarını oluştururlar (Akçay, 2013:59-60).

İç denetim; insan merkezli ve güven esaslı olmayan, statükocu, değişime kapalı ve reaktif bir anlayışla salt mevzuata uygunluğu esas alan ve örgüte değer katmaktan uzak, sistem yerine ısrarla insanların kusurlarına, hatalarına yoğunlaşan, geçmişe endeksli, aşırı merkeziyetçi, bürokratik ve hantal örgüt yapısını daha da tıkayan, çoklu veri kaynağına dayalı performans değerlendirmesi yerine müfettiş kanaatini önceleyen, şekilci, aşırı kuralcı, rehberlikten ziyade soruşturma odaklı bir denetim değildir (Gönülaçar, 2010:4).

“İç denetimin temel amacı yolsuzluk ve suistimalleri ortaya çıkarmak değildir”.

Ancak iç denetim faaliyetleri doğası gereği hatalı işlemleri ve usulsüzlükleri ortaya çıkarabilecek bir yapıdadır. İç denetim, örgüte yönelik bir hizmet olarak, örgütün

faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme işlevidir (Kartal, 2013:14).

İç denetim olguları ortaya çıkaran denetim anlayışından farklı olarak önleyici denetime doğru gelişmekte olup pro-aktif bir süreç yürütmektedir. Örnek vermek gerekirse sineklerle uğraşmak yerine sineğin oluşumuna neden olan bataklığı kurutmaya çalışmaktadır (Çavuşoğlu ve Duru, 2007:17).

İç denetim ile yapılmak istenen örgüt içerisinde bir amacın yerine getirilmesi değil, yönetimin bir aracı olarak kullanılmasıdır. İç denetim örgütün kendisini kontrol etmesi ve bu kontrolleri yapmakla görevlendirilenler aracılığı ile yaptığı faaliyetlerdir (Şahin, 2008:293).

Şeffaflık, açıklık ve hesap verebilirlik kavramlarıyla anlatılan kurumsal yönetim olmazsa olmazlarından birisi, güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığıdır. Oluşturulması, geliştirilmesi ve doğru yapılandırılması yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliğini değerlendirme görevi iç denetimindir. İç denetimden beklenen faydalar ile kurumsal yönetimin amaçları örtüşmektedir. Kurumsal yönetimin ilk şartı olan etkin bir iç denetim fonksiyonu, öncelikle örgüt yönetimine ve hissedarlara ve daha sonra da yatırımcılara, en basit anlamda örgütün iç kontrol süreçlerini oluşturmak suretiyle düzgün yönetileceğine ilişkin bir güvencedir. İç denetim eylemleri örgütün kurumsal süreçlerini değerlendirmek ve geliştirmek suretiyle katkıda bulunmaktadır (Cengiz, 2013:429).

Kamuda iç denetim faaliyetlerinin; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalarına, kalkınma planına, programlara, stratejik plana, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve

verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçladığı söylenebilir. Nitekim iç denetim faaliyetleri sonucunda kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idarelerinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunacağına kanunla hükmedilmiştir (Alıcı, 2016:194).

Kamu kurumlarında denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ile bu kurumlarda ortaya çıkabilecek kaynak kayıplarının en aza indirileceği düşünülmektedir. Bu amaçla iç denetçilerin esas görevlerinden biri de oluşabilecek her türlü kaynak kayıplarını önlemek ve söz konusu kurumlarda etkin bir yönetim için gerekli ortamı sağlamaktır (Gerekan ve Pehlivan, 2010:36).

İç denetim ile ilgili olarak yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere iç denetimin amacının merkezinde örgüt ve örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesi vardır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetleri ile ulaşılmak istenen amaçlar aşağıda sıralanmıştır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015:64-65).

- Örgüt yönetimi için bir yönetim ve kontrol aracı olarak kullanılmak üzere sürekli olarak çeşitli yönetim ve kontrol standartlarının araştırılması ve sunulması,
- Örgüt yönetimi tarafından kabul edilen ve uygulanması istenen bu standartların ve düzenlemelerin örgütte kullanılıp kullanılmadığının, kullanılıyorsa kullanılma seviyesinin tespit edilerek raporlanması,
- Örgütü ilgilendiren ve yasal mevzuatın gereği olarak örgüt tarafından uyulması istenilen düzenlemelere uyulup uyulmadığının tespit edilmesi ve raporlanması,

- Örgüt faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi konusunda üst yönetime yardımcı olunması,
- Örgüt faaliyet sonuçlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Örgüt faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak üzere üst yönetime danışmanlık yapılması,
- Çalışanların kurumsal yapıya uygun bir şekilde çalışmalarının sağlanması ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde onlara danışmanlık yapılması ile yönlendirici hizmette bulunulması,
- Varlıkların her türlü riske karşı korunmasını sağlamak üzere risklerin kurumsal düzeyde tespit edilmesi, bunların tanımlanması ve bunların kurumsal yönetim politikaları kapsamında yönetilmesi ve izlenmesi,
- Örgüt kayıtlarının korunması ihtiyacının karşılanması, örgütün veri ve kayıtlarının yüksek seviyede korunmasının gözlemlenmesi,
- Örgütün yönetsel kontrolünün ve başarısının izlenmesi,
- Kurumsal yönetim kalitesinin artırılması,
- Varsa hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, hata ve hilenin en aza indirgendığı bir çalışma ortamının sunulması,
- Örgütün aşağıda belirtilen üç önemli alanında değerlendirmelerde bulunulması:
 - Örgütün iç kontrol yapısı,
 - Örgütün kurumsal yönetimi,
 - Kurumsal düzeyde risk yönetimi.

- Örgüt ve faaliyetleri konusunda bilgi edinmek durumunda olanlara örgüt hakkında elde ettikleri bilgilere ilişkin makul güvence verilmesi, örgütle ilgili bilgi edinmek isteyen tarafların güvenilir bilgiye ulaşmalarının kolaylaştırılması.

II.6. İç Denetimin Türleri

Geleneksel düzenlilik denetimleri, mali nitelikteki işlem ve olayların ilgili yasal düzenlemelere uygunluğunu saptamaktadır. Düzenlilik denetimi sunulan dönemsel mali raporların gerçeklikleri yansıtabilme özelliğinin araştırılması ile denetlenen kurumun yönetsel kurallara uygun davranabilme yetisinin bağımsız denetçilerce değerlendirilmesi faaliyetidir. Hukuka uygunluk denetimi ve mali denetim olarak da adlandırılan deneysel denetimin ana işlevi; gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasına esas oluşturan hesap ve belgelerin aritmetik olarak doğruluğunu periyodik ve ayrıntılı kontrol etmektir. Geleneksel denetim, sadece içerdiği bilginin tam ve uygun olduğunu doğrulamak, kurallar doğrultusunda onaylamak için mali verileri kullanır. Kamu kurum ve kuruluşlarının sunduğu mal ve hizmetlerden yararlananların beklentilerini ölçmez. Yönetimi denetimi sürecinde sınırlayan etkenleri göz önüne almaması, örgütlerin hedefi amaçlarına ulaşma derecesi bakımından bir yorumda bulunmaması, sadece hataları açıklaması ve geçmişe yönelik olması bakımlarından oldukça statik bir yapıdadır (Demirel, 2013:368).

İç denetim faaliyetlerinin kapsamı yalnız harcamalar/ödemeler ile gelir işlemleri değildir. Örgütün tüm faaliyet ve işlemleriyle süreçleri denetimin kapsamı içerisindedir. Teşkilat bakımından da örgütün merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dâhil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç denetimin kapsamındadır. İç denetimin sadece mali iş ve işlemlere yönelik bir faaliyet olduğu algısı uluslararası iç denetim standartlarına aykırı olduğu kadar

ulusal mevzuat normları olan 5018 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik hükümlerine de aykırıdır. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu da bu görüşü desteklemekte ve iç denetimin, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir örgütün faaliyetlerinin tümünü kapsadığını ifade etmektedir (Gönülaçar, 2007:5).

Türkiye’de 1950’de yasalaşan Türk Ticaret Kanunu ile özel sektördeki örgütlerde denetim kurulları oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir. Kamuda ise Türkiye Cumhuriyetinin kurulduğu yıllardan beri müfettişlik ve kontrolörlük kadroları ihdas edilmiştir. Ancak bu kadrolar denetimi sadece uygunluk ve sistem denetimi şeklinde yapmaktadırlar. Günümüzde bu klasik denetim anlayışının işlerliği iyice azalmıştır. Günümüzdeki denetim anlayışında performans denetiminin önemi artmaya devam etmektedir. Türkiye’de 2007 yılında tam olarak uygulamaya alınan 5018 sayılı Kanun ile klasik denetim ve teftiş denetimi ötesine geçilmiştir. Bu kanun ile kamuda uygunluk ve sistem denetimi anlayışından performans ve verimlilik denetimi anlayışına doğru yönelim olmuştur (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012:49).

Örgütlerin tüm birimlerindeki mali ve mali olmayan işlem ve faaliyetler iç denetime tabi tutulmakta ve iç denetim uygulamaları örgütsel kaynakların tamamını kapsamaktadır. Görüldüğü üzere iç denetim, örgütlerin faaliyet ve işlemlerini bütün yönleriyle ele alabilecek bir kapsam ve metodolojiye sahiptir (Akpınar, 2011:292).

İç denetçilerin yapacağı denetimler; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi, sistem denetimidir.

II.6.1. Uygunluk Denetimi

Bir örgütün mali işlemleri ile diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelemelerde bulunulmasına uygunluk denetimi denir (Akçay, 2014:3).

Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibariyle en fazla kapsamı olan, buna karşılık denetimin özü açısından ise en dar kapsamlı olan denetimdir. Bu denetimde tek ve kapsamlı dar bir kıstas ele alınır ve faaliyetin bu kıstasa uygun yapıp yapılmadığı değerlendirilir. Ayrıca denetçi ortaya konmuş olan kuralların uygunluğunu ve etkinliğini de gözden geçirerek üst yönetime raporlar. Uygunsuzluk; talimatlarda, politika ve yönergelerde açıkça belirlenebilir. Aynı zamanda belgelendirilmemiş olmasına karşılık, genel kabul görmüş kurallarla ve sözlü olarak tanımlanmış talimatlarda da açık ve net bir uygunsuzluk bulunabilir (Çevikbaş, 2011:53).

II.6.2. Performans Denetimi

Performans denetiminde iç denetçiler yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiği, ekonomikliği ve verimliliği değerlendirilmektedirler (Gök, 2015:495).

Performans denetiminde denetçiler, örgüt kaynaklarının kullanımını konusunda da verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından değerlendirme yaparlar. Bu noktada süreç odaklı geleneksel denetim anlayışından farklı bir biçimde program ve süreçlerin ortaya çıkardığı önemli sonuçlar veya ürünlerin tanımlanması üzerinde durulur (Demirel, 2013:370).

Uygulama alanı ve kapsamı son derece geniş olan performans denetimi sadece muhasebe işlevleriyle sınırlı değildir. Aynı zamanda örgütün diğer tüm işlevleriyle de ilgilidir. Performans denetimi, çok kapsamlı olduğundan bunun türlerini saymak ve tanımlamak da kolay değildir. Ancak performans denetimindeki en büyük zorluk faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak tespitin zor olmasıdır (Çevikbaş, 2011:53).

Performans denetimi büyük ölçüde öznel olduğundan performans denetçisi, mevcut başarının ölçülüp raporlanmasında daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilerini belirtir nitelikte raporlar sunmaktadır. Bundan dolayı performans denetimi, diğer denetim türlerinden farklı olarak “yönetmel danışmanlık” şeklinde nitelendirilebilir (Güredin, 2010:19).

II.6.3. Mali Denetim

Mali denetim gelir, gider, varlık ve yükümlülöklere ilişkin hesap ve işlemlerin tam ve doğru olarak yapılmasını sağlamak; finansal sistem ve tabloların güvenilirliğini incelemektir (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012:63).

Ayrıca bu denetim türünde mali raporlardaki verilerin ve denetlenen birimin varlık ve yükümlölüklerinin gerçek değeri, finansman kaynaklarının yönetimi ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığı denetlenmektedir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007:17).

Denetçiler açısından finansal bilginin kalitesi çok önemlidir. Bu nedenle denetçiler, mali tablolar hakkındaki düşüncelerini açıklamadan önce, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamalıdır. Bu gereklilik denetçi tarafından

sistem çevresindeki kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesini, hata ve uyumsuzlukların test edilmesini gerekli kılmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011:146).

Mali denetimin kapsamını bir örgüte ait mali tabloların önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelenmesi oluşturur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleri bu kriterlerdir (Akçay, 2014:3).

II.6.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Dünyada bilgi ve bilişim teknolojilerindeki baş döndürücü hızlı gelişimin etkin ve verimli yönetilmesi ancak sorunlar ortaya çıkmadan tedbirlerin alınabilmesi, örgütlerin içeriden şeffaf ve tarafsız bir şekilde değerlendirilmesiyle mümkündür. Bunu sağlamanın en uygun ve etkili yolu iç denetimdir (Bakır, 2013:46).

Karar alıcılar çoğu zaman karar verme sürecinde bilginin kaynağına inerek inceleme yapma şansına sahip olmazlar. Bu nedenle de başkaları tarafından sunulan bilgiler ışığında kararlar alarak örgütlerini başarıya ulaştırmaya çalışırlar. Dolayısıyla karar alıcılar elde ettikleri bilginin doğru ve güvenilir olduğuna emin olmak zorundadırlar. Güvenirlik araştırmaları genellikle danışmanlık birimleri, iç denetim birimleri ve bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılır (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012:48).

Geleneksel denetimde denetim faaliyetleri süreç bittikten sonra yapılmaktadır. Süreç bittikten sonra denetçiler örgütte gerçekleşen işlemleri örnekleme yoluyla inceleyerek, kontrol sisteminin güvenilirliğini test ederler. Ancak süreç sonunda ve örneklem yoluyla gerçekleştirilen denetim süreci, karmaşık bilgi işleme sistemlerinin değerlendirilmesinde yetersiz kalır. Çünkü karmaşık bilgi işleme sistemlerinde hem işlem hacmi çok yüksek hem

de örgütün imalat, stok ve kayıt tutma gibi faaliyetleri bütünleşiktir. Dolayısıyla sistem içindeki tek bir hata birden fazla kaydı etkileyebileceği için geleneksel denetimle bu hataların tespiti oldukça güçtür. Bu durum ise denetçinin sistemin güvenilirliği konusunda görüş oluşturmalarını zorlaştırmaktadır. Geleneksel denetim anlayışındaki bu sıkıntılar daha sık incelemeye ve daha kapsamlı gözleme olan ihtiyacı doğurmuştur. Bilgi teknolojilerinin iş ve işlemlerde artan oranda kullanımı ve özellikle bu teknolojilerin gerek örgüt içi gerekse örgüt dışı bilgi kullanıcıları için gerçek zamanlı raporlama imkânı vermesi, bu raporlardaki verilerin gerçek zamanlı olarak denetimini gündeme getirmiştir (Memiş ve Tüm, 2011:146).

Bilgi teknolojileri denetiminde iç denetçiler örgütün elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini değerlendirmektedirler (Gök, 2015:495). Bu denetim türü ayrıca denetlenen bilgi sistemlerinde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmektedir. Bilgi sistemlerinin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak ifade edilebilir (Akçay, 2014:4).

II.6.5. Sistem Denetimi

Yönetim aslında çok fazla işin başkası tarafından değerlendirilmesini istememektedir. Herkes çok fazla risk almaya yanaşmaz. Bu sebeple itibarı kaybetmek istenilen bir şey değildir. Bu noktada denetçi sadece işin nasıl yapılacağını değil de oluşabilecek riskleri ortaya koyup bertaraf etmek için nasıl bir iç kontrol sistemi kurulabilir kısmında yönetime destek olmaya çalışmaktadır (Çıplak, 2013:10).

Sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sisteminin yeterlik ve etkinliğinin denetlenmesidir (Akçay, 2014:3).

Etkin bir iç kontrol sistemi, yönetim tarafından stratejilerin öngördüğü politika ve hedeflere ulaşmada yönetim süreçleri ve sorumlulukların paylaşımını tasarlama ile başlar. Tasarlanan yönetim süreçleri ve sorumlulukların uygulamadaki etkinliğinin güvencesi iç kontroller ile sağlanır. İç kontrollerin yeterliliğinin gözetimi ise iç denetim faaliyeti ile gerçekleştirilir. İç kontroller faaliyetlerin etkin ve verimli olması, finansal raporların güvenilir bir biçimde hazırlanması, faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi işlevlerini kapsar. Bu nedenle iç kontrol sisteminin bir örgütte yokluğu; para ve mal kaybı, hatalı kararlar alınması, hile ve usulsüzlüklerle karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşamamak demektir. Bu nedenle iç kontroller; örgüt varlıklarının korunması, kaynak ve gelir kayıplarının önlenmesi, doğru ve amaca ulaştıran kararlar alınması, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi için örgüte yardımcı olur. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, mevzuata uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için yöneticiler tarafından tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirmesi iç denetim faaliyetiyle yapılır (Ceran, 2010:25-26).

II.7. İç Denetimin Örgüte Etkisi

Günümüzde örgütlerin sürekliliği imaj, güven, sadakat, sosyal sorumluluk ve iş ahlakı gibi kavramların anlaşılması ve devam ettirilmesine dayanmaktadır. İç denetim ise özellikle bu kavramların örgütlerde var olmasını ve kontrolünü sağlayacak standartların oluşturulmasına öncülük edecek sistemlerden biridir (Uyar ve Yelgen, 2015:95).

Bir meslek örgütü olarak 1995 yılında kurulan İç Denetim Enstitüsünün internet sitesinde başlangıçta iç denetim faaliyetlerinin örgüte faydası; olası risklerin belirlenmesinde

yönetime yardımcı olmak, iç kontrollerin etkinliğini ve yerindeliğini değerlendirerek iş süreçlerinde verimliliği sağlamak, risklerin neden olabileceği kayıpları azaltmak iç denetimin örgüte yaptığı ekonomik katkılar olarak ifade edilmiştir. Daha sonra iç denetim anlayışı konusunda “günümüzde iç denetim anlayışı önemli ölçüde değişmiştir. Daha önceleri eksiklik ve hile bulmaya odaklanan, işlem-kayıt odaklı iç denetim anlayışı yerini süreç ve verimlilik odaklı bir denetim anlayışına bırakarak örgüt nezdindeki risk yönetiminin önemli bir parçası olmuştur” şeklindeki tespite yer verilmiştir (Baykara, 2014:43).

Örgüt yönetimi tarafından en mükemmel iç kontrol tasarlanmış olsa dahi, sonuçta bu iç kontrol insanlar tarafından uygulanacağı için, yönetimin ve iç denetimin öngördüğü riskler çalışanlar tarafından yapılan hile eylemleriyle örgüt zararına ortaya çıkabilir. Bu yüzden iç kontrolün faydasına inanan hiçbir örgüt yönetimi iç kontrolü kaderine terk edemez, oluşturduğu nitelikli iç denetim birimi ile hilelerin önlenmesinde yetkin kişilerden oluşacak bir ekip meydana getirir. İç denetim birimlerinin kendilerine yüklenen bu sorumluluk çerçevesinde iç kontrolün dört unsurunda zamanla meydana gelen değişimi sürekli takip etmesi ve izlemesi gerekir. İç denetim genel olarak sistemi ve bu sistemi uygulayacak yöneticiler de dâhil olmak üzere çalışanları izler. Hileler konusunda tecrübeli ve bilgi teknolojileri hâkim iç denetçilerden oluşan bir ekibin oluşturulması hilelerin önlenmesi konusunda önemlidir (Kiracı ve Çelikay, 2014:81).

Bilgi ifşası soruşturmalarında uzman iç denetçilerin kullanılmasının, yöneticilerin kullanılmasından daha uygun ve yerinde olduğu söylenebilir (Smith, 2010:711).

Örgütlerde iç denetim birimi önemli görevler yürütmektedir. Bu birim, yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet gösterirken iç denetimden gelecek raporlar, üst yönetimin

özellikle iç kontrole ilişkin kararlarını etkileyebilecektir. Örneğin iç denetim, kullanılmakta olan bilgisayar sisteminin, donanım ve yazılım düzeyinde iç kontrol etkinliğini sağlamada yetersiz kaldığını tespit ederek bunu üst yönetime raporlamaktadır. İç denetim tarafından güvenilir bilgi sağlama ihtiyacı karşılanır, iç denetim etkinliği bir anlamda iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğrudan bağlantılıdır. Örgütte etkin bir iç kontrol ortamı varsa iç denetim de etkin hale gelecektir. Böylece örgüt hakkında bilgi edinmek isteyen tarafların güvenilir ve doğru bilgiye ulaşabilirliği artırılacaktır (Kurnaz ve Dindaroğlu, 2015:58).

Güvenilir ve geçerli bilgi iç denetim faaliyetinin önemini artırmaktadır. İyi iç denetim faaliyetleri örgütlerde; risk ve kontrol faaliyetlerine destek sağlamakta, önerilerde bulunmakta, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini ölçmektedir. Kısacası iç denetim, örgütlerin güvenilirliği için önemli bir fonksiyonudur. Örgütler üzerinde hak sahibi olanlar için de bir güvence görevi görür (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012: 48).

İç denetim örgütün risklerinin yönetilmesi ve risklerden kaynaklı olumsuz sonuçların en az seviyeye indirilmesi, iç ve dış düzenlemelere uyumun sağlanması, örgüte özgü yeterli çalışma ve faaliyet standartlarının belirlenmesi ve bunlara uyumun sağlanması konularında yönetime yardımcı olmaktadır. Örgüt kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasının sağlanması ve örgütsel amaçların başarılması iç denetim faaliyetlerinin sağladığı diğer faydalardandır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015:71).

Sağlar ve Tuan çalışmalarında; güvenilir bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin varlığı halinde bağımsız denetimin uygulayacağı denetim teknikleri sayısının, ayrıntı derecesinin ve bağımsız denetçi sayısının azalacağını ve bu durumun bağımsız denetim firmalarına daha az ücret ödenmesini sağlayacağını ifade etmişlerdir (Kartal, 2013:18).

Örgütlerde denetim faaliyetlerinin yürütülmesi bu örgütlerde ortaya çıkabilecek kaynak kayıplarını asgariye düşürecektir. Bu amaçla iç denetçilerin esas görevlerinden biri de oluşabilecek her türlü kaynak kayıplarını önlemek ve söz konusu örgütlerde etkin bir yönetim için gerekli ortamı sağlamaktır (Gerekan ve Pehlivan, 2010:36).

Artık sistemlerini geliştirerek dönüşümü sağlayan katılımcı, şeffaf ve hesap verebilir yönetimler süreçleri değerlendiren, geliştiren, değer katan, sürecin sahibi olan yönetici ve paydaşlarına güvence veren çağdaş iç denetim sistemleri ile hedeflerine ulaşmakta ve verimsizlik ve yolsuzluklarla mücadele vermektedirler (Çıplak, 2013:5).

Geleneksel teftiş anlayışının yerine sistem yaklaşımına sahip, güvence sağlayan bağımsız bir iç denetimin kurulması durumunda; hesap verebilirlik ve saydamlık örgütte etkin kılınır ve yönetimden yönetişime geçişte önemli bir ivme kazanılır (Gönülaçar, 2010:4).

İç denetimden alınan geri bildirimler sayesinde bilgi güvenliği işlemlerinin etkinliği ve etkililiğinin artırılması mümkündür. Bilgi güvenliği yöneticileri ile iç denetçiler arasındaki iletişim yeteneğindeki, ilişkinin kalitesini ve sürekliliğini olumlu yönde etkilemektedir. Bilgi teknolojisi sistemlerinin denetçinin risk konusundaki görüşlerini etkileyebilecek ya da farklı bir denetim yaklaşımını benimsemesini gerektirecek özellikleri bulunmaktadır (Kurnaz ve Dindaroğlu, 2015:58).

İç denetim aslında en fazla üst yönetime katkı vermektedir. Bu yüzden üst yöneticiler iç denetime daha fazla önem göstermelidirler (Çıplak, 2013:6). Modern anlamda iç denetim denildiğinde esas ilke, denetimin örgüt içinde yer alan ve örgütü yakından tanıyan denetçiler tarafından yapılmasıdır. Bu şekilde gerçekleştirilen iç denetim sistemi yöneticiler

açısından daha etkin ve verimli bir yönetim sürecinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır (Şahin, 2008:293).

Kurumsal yönetimi benimsemiş örgüt yönetiminin sorunlara yol açması yerine herkese iyi bir yönetim anlayışı sunabilmesi için yönetim anlayışındaki dört ana ilkeyi barındırması zorunludur. Bu ilkeler adalet, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik olarak genel kabul görmektedir. Örgüt yönetiminin bu ilkeleri benimsemesi, bu yönde örgüt kültürü oluşturması ve bu ilkelerin sürekli olarak uygulanmasını sağlayıcı yönetsel ve kontrol faaliyetleri gerçekleştirmelidir. Bu amaca etkin bir şekilde hizmet eden faaliyetlerin başında iç denetim yer almaktadır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015:71).

Tuan ve Memiş (2007), örgütlerde iç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolünü 116 işletmede yaptıkları anket çalışması ile ortaya koymaya çalışmışlardır. Çalışmada iç denetimin yönetimin kontrol fonksiyonu başta olmak üzere tüm fonksiyonlarının işleyişinde ve etkinliğinin geliştirilmesinde etkili olduğu sonucuna varmışlardır. Yönetim fonksiyonlarının işleyişindeki aksaklıkların tespit edilmesi, bu aksaklıkları gidermek üzere düzeltici eylemlerin belirlenmesi ve bu eylemleri harekete geçirme noktasında örgüt yönetimine tavsiyede bulunmak üzere bütün örgütlerde; iç denetim birimlerinin oluşturulması, oluşturulmuş olanların etkinliğinin artırılması önerilmiştir (Hatunoğlu, Koca ve Kılı, 2012:170-171).

Örgütlerde iç denetim kurumsal yönetim uygulamalarına işlevsellik kazandırılması açısından önemli bir rol üstlenmektedir. İç denetim örgüt içinde görülemeyen noktaları tespit ederek çözüm yolları bulunmasına yardımcı olur. Kurumsal yönetimin gerçekleştirilmesinde iç denetim faaliyetlerinden yararlanılması, tüm çıkar grupları açısından yarar sağlar. Kurumsal yönetim sisteminin kurulması aşamasında iç denetim

faaliyetlerinden yararlanılması hata, hile ve suistimalleri önleyeceğinden tüm çıkar grupları arasında dengenin kurulması açısından da güvence verir. İyi bir kurumsal yönetim sistemi kurmak isteyen bir örgüt, bunu iyi bir iç denetim sistemi kurmadan yapamaz. Felsefe olarak dış denetim hiçbir zaman iyi yönetim için yeterli olmayacağından bunları kurmak isteyen bir örgütün mutlaka kuvvetli bir iç denetim sistemi kurması gerekir. İç denetimin, örgütlerde kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi için, bir araç olduğu söylenebilir. Kurumsal yönetim önemi gittikçe artan bir kavram olarak yükselmekte ve ortaya çıkış nedenleri denetim kavramının gelişimiyle paralellik göstermektedir. Bununla beraber örgütlerin amaçlarına ulaşmasındaki en önemli etkenlerden birisidir (Cengiz, 2013:424-425).

İç kontrol iç denetim aracılığıyla dolaylı bir şekilde etkin yönetim anlayışına yardım etmektedir. Bu bağlamda iç denetçiler iç kontrol sistemini değerlendirip sistemin gelişimine yönelik önerilerde bulunarak, yönetime değer katarlar (Can ve Çetin, 2016:116).

İç denetim, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunmaktadır. Böylece iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynamaktadır. Bununla birlikte iç denetim iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve dokümanite edilmesi bakımlarından yönetimin öncelikli sorumluluğuna sahip bulunmamaktadır (Akyel, 2010:90).

Örgütler büyüyüp kompleks bir hal aldıkça, ilave operasyonel problemler doğmakta ve bunların çözümü için iç denetim birimlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çerçevede iç denetim, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda, etkin bir kontrolü ve birlikteliği sağlamaktadır. Başka bir ifadeyle, iç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç

kontrol sisteminin hedefine uygun işleyip işlemediğini değerlendirmektedir (Akçay, 2013:59).

ACFE'nin (Association of Certified Fraud Examiners/Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu) 2012 yılındaki son raporunda hilenin bağımsız denetçiler tarafından ortaya çıkarılma oranının %3,3 ile sınırlı olduğu belirtilmiştir. İşletmelerin hile soruşturmaları için bağımsız denetçilere ilave bir görev vermekten kaçınmalarının nedenleri olarak; bağımsız denetçilerin çalıştıkları firma sayısının birden fazla olması ve buna bağlı olarak işletme politikalarına ve çalışan profiline hâkim olmasının güçlüğü, saat başı ücretlerinin fazla olması ya da anlaşılan sabit ücrete artı bir hizmet olması görülebilir. Tüm bu gelişmeler işletmelerin hilelere karşı başka mücadele yöntemleri geliştirmesini zorunlu hale getirmiştir. İç denetim de bu yöntemlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetçilere yönelik dezavantajların iç denetçiler için herhangi bir sorun oluşturmamasının yanı sıra; iç denetçilerin sadece finansal tablolarla ilgili önemli hususları değil olası tüm hile faaliyetleri ile ilgilenebilecek pozisyonda olması iç denetçileri hilelere karşı mücadelede önemli bir konuma getirmiştir (Kıracı ve Çelikay, 2014:76).

Kaya (2005:106) iç denetimden beklenen olası faydaları aşağıdaki gibi sıralamıştır (Güner, 2009:214):

- Yönetim sorumluluğu ilkesinin başarıyla uygulanması,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mali saydamlık ve hesap verebilir bir anlayışla yönetilmesi,
- Geçmişe ve mevzuata uygunluk odaklı denetim sisteminin uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilmesi,

- Kariyerleri ve gelecekleri daha iyi düzenlenmiş ve planlanmış olan iç denetçilerin yönetime katkı vermeleri.

Belki iç denetçilerden memnuniyet duyulmasının en temel sebeplerinden birisi, risk kontrol matrisine bağlı olarak yaptıkları denetimlerde üç ay, altı ay ve bir yıl sonra oluşabilecek problemleri başta tespit ederek, yaşanabilecek sorunların önüne set çekebilme imkanı sağlamalarıdır (Çıplak, 2013:11).

Yolsuzluk her örgütte olabilir. Örgütün her kademesinde suistimal yapanlar yer alabilir. İç veya dış herhangi bir kontrol sisteminin veya herhangi bir profesyonel danışman grubunun suistimalleri engelleyeceğinin garantisi bulunmamaktadır. Suistimal bir örgütün karşı karşıya olduğu risklerden sadece bir tanesidir. İç denetim suistimal riskinin üst yönetim tarafından doğru bir şekilde belirlenmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olur. İç denetim iç kontrollerin, suistimal riskinin tespit edilmesi için uygun düzenlendiği ve iç kontrollerin etkin olduğu konusunda güvence sağlamaktadır. İç denetim faaliyetinin varlığının suistimal davranışlarını caydırıcı etken olduğu kabul edilmektedir. İç denetçiler iç kontrolün etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda üst yönetime veya yönetim kuruluna düzenli rapor sunmak, mevcut iç kontrollerin geliştirilmesi için önerilerde bulunmak, suistimal eylemlerinin tespiti için kullanılan en son teknolojiler hakkında bilgi vermek, hep birlikte değerlendirildiğinde, suistimallerin önlenmesinde önemli katkı sağlayabilirler. Bir suistimalden kuşkulanan durumda birimin prosedür, araştırma, analiz ve delil toplama konularında uzmanlık ve becerilere sahip olması şartıyla, iç denetim faaliyeti gerekli araştırma ve soruşturmayı yürütebilir. Ayrıca bir örgüt personeli iç denetimi, bu tip endişe ve kaygılarına bölüm müdürlerinin yeterli ilgiyi göstermediğini düşündüğü takdirde, endişe ve kaygılarını iletebilecekleri güvenli bir araç ve yol olarak da görebilir (Gönülaçar, 2008:15-16).

Unutulmamalıdır ki iç denetimin örgüte katkılarının yanında zararları da olabilir. Denetim başarısızlığı bunlardan biri olup ulusal ve uluslararası ekonomiyi olumsuz etkileyen ve denetim mesleğinin itibar erozyonuna, firma iflaslarına, işsizliğe ve yatırımcıların mali kayıplar yaşanmasına yol açabilir (Kayrak, 2015:101).

Örgüt içinde tesis edilecek kontrol noktalarında görevli kişilerin yapacakları kontrol ve belirli dönemlerde yapılan denetimler son derece önemli olmakla birlikte, bilginin üretimi ve kontrolü aynı örgüt çatısı altında bulunan kişi veya birimlerce gerçekleştirildiğinde, bu kişi ve birimlerin birbirlerinden etkilenmeleri ya da yeterince hassas şekilde görevlerini yerine getirmemeleri mümkündür (Kartal, 2013:17).

Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerinden istenilen düzeyde örgütlere bir katkının sağlanamadığı görülmüştür. Bunun nedenleri arasında yabancı ülke uygulamalarının kopya edilmesi gösterilmektedir. Ülkemizde çoğu kez bu yola lüzumundan fazla gidildiği, kendi meselelerimize dikkatle eğilip onları sistemli bir şekilde inceleyip ihtiyaçlara uygun hal tarzları bulacak yerde, yabancı ülkelerde uygulanan sistemleri ve değişik ihtiyaçlara cevap veren hal tarzlarını alelacele kopya etmek teamülünün hâkim olduğu söylenebilir (Aykaç, 1991:88).

III. BÖLÜM KOP BÖLGESİ ÜNİVERSİTELERİNDE İÇ DENETİM ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

III.1. Araştırma Hakkında

Çalışmanın bu bölümünde, KOP Bölgesi üniversitelerinde iç denetimin örgütlerin maddi ve maddi olmayan kaynakları üzerindeki etkisine ilişkin algı, ampirik bir araştırmayla incelenmiştir.

III.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırma ile örgütlerin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetimin (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003) örgütlerin insan kaynakları, fiziki kaynaklar, bilgi ve teknolojik kaynaklar gibi maddi ve maddi olmayan kaynaklar üzerindeki etkisine ilişkin algı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Örgütler mal veya hizmet sunumunda insan kaynakları, fiziki kaynaklar, bilgi ve teknolojik kaynaklar, entelektüel sermaye, örgüt kültürü gibi pek çok kaynağı kullanmaktadır. Rekabetin yoğunlaştığı ve risklerin sürekli arttığı çağımızda bu kaynakların etkin kullanımı örgütlerin sağlıklı işleyişi ve örgütsel hedeflere ulaşılması için zorunludur. İç denetim, örgüt faaliyetlerini geliştirmek üzere tasarlanmış olup örgüt kaynaklarının etkin kullanımı üzerindeki etkisine ilişkin yöneticilerin algısının belirlenmesi, dikkate değer bir husustur. İç denetim faaliyetleri örgütler açısından oldukça önemlidir. Yöneticilerin iç denetim faaliyetleri ile kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanacağı ifade edilmektedir.

III.1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

İç denetimin tüm örgütlerde uygulanması gerekirken, iç denetim faaliyetlerinin belirlenen boyutlar açısından algının daha net ölçülebilmesi için araştırma çerçevesi Konya Ovası Projesi (KOP) üniversiteleri ile sınırlanmıştır. KOP Bölgesi Üniversiteler Birliğini;

1. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi,
2. Selçuk Üniversitesi,
3. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi,
4. Aksaray Üniversitesi,
5. Necmettin Erbakan Üniversitesi,
6. Bozok Üniversitesi,
7. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi,
8. Kırıkkale Üniversitesi,
9. Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi,
10. KTO Karatay Üniversitesi,
11. Konya Gıda ve Tarım Üniversitesi,
12. Kapadokya Üniversitesi,
13. Konya Teknik Üniversitesi,

oluşturmaktadır. Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin sekizinci maddesine göre; kamu idarelerinde iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabilmesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (Kurul) uygun görüşüne bağlıdır. Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde belirlenen idareler, iç denetim birimi başkanlığı kurabilirler. Bu üniversitelerden;

1. Selçuk Üniversitesi,
2. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi,
3. Necmettin Erbakan Üniversitesi,
4. Bozok Üniversitesi,
5. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi,
6. Kırıkkale Üniversitesi
7. Kırşehir Ahi Evran Üniversitesinde,

iç denetim birimi başkanlığı yer aldığı ve faaliyet gösterdiği için araştırma kapsamında yer almakta olup diğer KOP bölgesi üniversiteleri araştırma kapsamına alınmamıştır.

Araştırmanın diğer bir kısıtı ise zamandır. Hazırlanan anket formu 05 Mart 2019 tarihinde katılımcılara gönderilmiş olup 25 Nisan 2019 tarihine kadar ankete cevap verilmesi beklenmiştir.

Araştırmanın diğer kısıtları ise iç denetim birimlerine ulaşma zorluğu ile örneklem grubunun bilgi paylaşmadaki isteksizliğidir.

III.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu bölümde araştırmanın modeli, evreni, örnekleme, veri toplama araçları ile verilerin analizinde kullanılan analizler ortaya konulmuştur.

III.2.1. Model

Bu araştırma tarama modeli olarak tasarlanmıştır. Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekilde betimlemeyi amaçlayan araştırma

yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Onları herhangi bir şekilde değiştirme ve etkileme çabası gösterilmez (Akçay, 2012: 165).

III.2.2. Evren-Örneklem

Araştırmada kullanılan birincil veri toplama tekniği olan “Örgütlerde İç Denetim Algısı: KOP Bölgesi Üniversiteler Birliği (ÜNİKOP) Uygulaması” anketinde evren, ÜNİKOP’da iç denetim birim başkanlığı olan 7 üniversitede görev yapan 436 adet (Rektör, rektör yardımcısı, genel sekreter, dekan, müdür, daire başkanı, merkez müdürü, döner sermaye işletme müdürü, müşavir) yöneticidir. Kolayda örnekleme ile aynı üniversitelerde görev yapan 89 adet yöneticiye anket uygulanmıştır.

III.2.3. Veri Toplama Aracı

Araştırmada çoktan seçmeli 36 ifadeden oluşan ve % 96,8 güvenilirliğe sahip Ek 1’de yer alan anket kullanılmıştır. Anket üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin sorular; ikinci bölümde, katılımcıların iç denetim konusuna yönelik bilgi düzeyini belirlenmeye yönelik ifadeler ve son bölümde ise, katılımcıların iç denetim faaliyetiyle ilgili yargılara yönelik tutum/algısı ortaya koyacak ifadelere yer verilmiştir.

Anket ifadelerinin hazırlanmasında, iç denetimin ilkeleri, amacı, unsurları, mevzuatı ve türleri ile yükseköğretim kurumlarının yapısı ve işleyişi incelenerek bir ifade havuzu oluşturulmuştur. Anket, oluşturulan bu havuzda, iç denetimin örgüt kaynaklarına etkisini kapsayacak şekilde gruplandırılmış ve ifadeler beş ana grupta (Demografik bilgiler dâhil) toplanarak yöneticilere uygulanmıştır.

Anket ifadeleri oluşturulurken güvenilirlik ve geçerlilik koşulları daha önce test edilmiş aşağıda belirtilen kaynaklardan yararlanılmıştır:

Tablo 1: Anketi Oluştururken Yararlanılan Kaynaklar

Boyutlar	Katılımcıların İç Denetimle İlişkili İfadelerine/Yargılara Yönelik Görüşleri	Yararlanılan Kaynak
Denetim ve Finansman Boyutu	İç denetim faaliyetleri Üniversitede oluşabilecek hileleri önleyecek yapıdadır.	Kiracı ve Şengül Çelikay, 2014
	İç denetim faaliyetleri yolsuzlukla mücadelede katkı sağlamaktadır.	Gönülaçar, 2008
	İç denetim faaliyetleri, toplam gelir-gider dengesine olumlu yansıma yapmaktadır.	Akçay, 2014
	İç denetim faaliyetleri, bütçe dağılımında etkinliği artırmakta ve mali tablo güvenilirliğine katkı vermektedir.	Yılmaz, 1999
	İç denetim faaliyetleri, maddi sermaye unsurlarının etkinliğinin artmasına katkı sağlamaktadır.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetlerinin yatırımlara olumlu etkisi olmuştur.	Akçay, 2014
	İç denetim faaliyetleri şeffaflığa katkı sağlamaktadır.	Uzun ve Durna, 2008
	İç denetim faaliyetleri, yapılan hataların ve bunlara ilişkin çözümlerin kayıt altına alınmasını sağlamaktadır.	Ölçer ve Şanal, 2007
Etkinlik ve Performans Boyutu	İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının yönetiminde etkinliği artırmıştır.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri, öğrenci ve mezunlarla ilişkileri geliştirerek öğrenci merkezli yaklaşımı geliştirmektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının motive edilme yöntemlerini geliştirmektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri bilişim teknolojilerin kullanılmasına ve güvenilirliğine katkı sağlamaktadır.	Kurnaz ve Dindaroğlu, 2015
	İç denetim faaliyetleri, hizmet içi eğitimlerin kalitesini yükseltmektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri, adil ve verimli bir görev dağılımı yapılmasına katkı vermektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleriyle hesap verebilirlik artmaktadır.	Yazar tarafından eklenmiştir.

Boyutlar	Katılımcıların İç Denetimle İlişkili İfadelerine/Yargılara Yönelik Görüşleri	Yararlanılan Kaynak
	İç denetim faaliyetleri, dış paydaşların Üniversiteye olan güvenini artırmaktadır.	Yazar tarafından eklenmiştir.
Kurum Kültürü	İç denetçiler sahip oldukları bilgiyi örgüte aktarmaktadırlar.	Ölçer ve Şanal, 2007
	İç denetim faaliyetleri, örgütsel değerleri geliştirmektedir.	Aytaç, 2004
	İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının amaç ve hedeflerini belirginleştirerek iş tatmini sağlamaktadır.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri örgüt kültürünü geliştirmeye yardımcı olan semboller ve törenleri geliştirmektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri, örgütsel davranışları geliştirmektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri insan kaynaklarını girişimciliğe ve yenilikçiliğe teşvik etmektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri, örgütsel adaleti olumlu etkilemektedir.	Yazar tarafından eklenmiştir.
	İç denetim faaliyetleri yöneticinin iş ve işlemler üzerindeki kontrolünü artırmaktadır.	Yazar tarafından eklenmiştir.

36 ifadeden oluşan ölçeğin genel güvenirliği $\alpha=0,968$ olarak bulunmuş olup ölçeğin alt boyutlar itibarıyla güvenirlik düzeyleri Tablo 2’de yer aldığı gibidir.

Tablo 2: Güvenirlik Analizi

Alt Boyutlar	Cronbach’s Alpha
Bilgi Düzeyi	,963
Denetim ve Finansman Boyutu	,950
Etkinlik ve Performans Boyutu	,942
Kurum Kültürü	,950

Cronbach’s alpha katsayısının değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme kriteri (Akçay, 2012: 167);

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Ölçeklerin güvenilirlik düzeyleri % 94 ile % 97 arasında değişmektedir. Ölçeğe ve alt boyutlara ait önermelerin iç tutarlılıklarının sağlandığı ve yüksek düzeyde güvenilir oldukları görülmektedir.

Araştırmada kullanılan likert ölçeği için katılımcıların verilen önermelerle ilgili görüşlerini, çok olumludan çok olumsuzu kadar sıralanan seçeneklerden belirtmeleri istenmiştir. Ölçek sonuçları $5.00-1.00=4.00$ puanlık bir genişliğe dağılmışlardır. Bu genişlik beşe bölünerek ölçeğin kesim noktalarını belirleyen düzeyler belirlenmiştir. Ölçek ifadelerinin değerlendirilmesinde kullanılan kriterler Tablo 3'te gösterilmiştir (Akçay, 2014;11).

Tablo 3: Ölçek İfadelerinin Değerlendirilmesinde Kullanılan Kriterler

Seçenekler	Puanlar	Puan Aralığı	Ölçek Değerlendirme
Kesinlikle Katılmıyorum/ Hiç Duymadım	1	1,00 – 1,79	Çok Düşük
	2	1,80 - 2,59	Düşük
	3	2,60 - 3,39	Orta
	4	3,40 - 4,19	Yüksek
Kesinlikle Katılıyorum/ Bu Konuya Hâkimim	5	4,20 - 5,00	Çok yüksek

III.2.4. Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler SPSS paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Veriler değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotlar (sayı, yüzde, ortalama, standart sapma) kullanılmıştır.

Mevcut araştırmada normallik testi için çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılmıştır. Çarpıklık değerinin -1,099 ile 0,070 arasında; basıklık değerinin ise 1,44 ile -1,084 arasında değiştiği gözlenmiştir. Çarpıklık ve basıklık değerleri -1.5 ile +1.5 olduğu zaman normal dağılım olduğu kabul edilmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013). Dolayısıyla verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir. Bu nedenle verilerin analizleri yapılırken parametrik yöntemler kullanılmıştır. Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup arasındaki farkı bağımsız örneklem t-testi, ikiden fazla grup durumunda parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Tek Yönlü Varyans testi kullanılmıştır. Ayrıca gruplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla Tukey ve Tamhane's T2 testi yapılmıştır. Araştırmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki ilişki ve etki Pearson korelasyon analizi ve regresyon analizi ile test edilmiştir. Ölçekler arasındaki korelasyon ilişkilerinde kullanılan kriterler Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4: Ölçekler Arasındaki Korelasyon İlişkilerinde Kullanılan Kriterler

r	İlişki
,00 - ,25	Çok Zayıf
,26 – ,49	Zayıf
,50 - ,69	Orta
,70 - ,89	Yüksek
,90 – 1,00	Çok Yüksek

Elde edilen bulgular % 95 güven aralığında % 5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

III.3. Bulgular ve Yorumlar

Araştırmada anket çalışması ile bulgular elde edilmiş ve yorumlanmıştır. Öncelikle katılımcıların demografik bilgileri, ardından katılımcıların iç denetime ilişkin

yöntem, konu ve ifadelere yönelik bilgi düzeyi ortaya konulmuştur. Son olarak da katılımcıların iç denetimle ilişkili ifadelere/yargılara yönelik görüşleri analiz edilmiştir.

III.3.1. Örneklem Grubunun Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Tablo 5: Örneklem Grubunun Yaş İtibarıyla Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde
...-30	3	3,4
31-40	26	29,2
41-50	34	38,2
51 ve üzeri	26	29,2
Toplam	89	100,0

Tablo 5'te örneklem grubunun yaşlarına göre dağılımı incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların üçü (% 3,4) 30 ve altındaki yaş, 26'sı (% 29,2) 31-40 yaş, 34'ü (% 38,2) 41-50 yaş, 26'sı (% 29,2) 51 ve üzeri yaş aralığındadır.

Tablo 6: Örneklem Grubunun Cinsiyet İtibarıyla Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	77	86,5
Kadın	12	13,5
Toplam	89	100,0

Tablo 6'da örneklem grubunun cinsiyetlerine göre dağılımı incelendiğinde, grubun 77'sinin (% 86,5) erkek, 12'sinin (% 13,5) kadın olduğu görülmüştür.

Tablo 7: Örneklem Grubunun Eğitim Düzeyi İtibarıyla Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde
Lisans	29	32,6
Yüksek lisans	10	11,2
Doktora	50	56,2
Toplam	89	100,0

Tablo 7’de örneklem grubunun eğitim düzeylerine göre dağılımı incelendiğinde, grubun 29’unun (% 32,6) lisans, 10’unun (% 11,2) yüksek lisans ve 50’sinin (% 56,2) doktora düzeyinde olduğu görülmüştür.

Tablo 8: Örneklem Grubunun Görev Yaptığı Kurumlar İtibarıyla Dağılımı

Kurum	Frekans	Yüzde
Selçuk Üniversitesi	16	18,0
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	7	7,9
Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi	12	13,5
Yozgat Bozok Üniversitesi	15	16,9
Necmettin Erbakan Üniversitesi	15	16,9
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	15	16,9
Kırıkkale Üniversitesi	9	10,1
Toplam	89	100,0

Tablo 8’de örneklem grubunda yer alan katılımcıların 16’sının (% 18,0) Selçuk Üniversitesinde, 7’sinin (%7,9) Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesinde, 12’sinin (% 13,5) Kırşehir Ahi Evran Üniversitesinde, 15’inin (% 16,9) Yozgat Bozok Üniversitesi, 15’inin (% 16,9) Necmettin Erbakan Üniversitesinde, yine 15’inin (% 16,9) Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesinde ve son olarak 9’unun (10,1) Kırıkkale Üniversitesinde görev yaptıkları görülmüştür.

Tablo 9: Örneklem Grubunun Kadro Tipi İtibarıyla Dağılımı

Kadro Tipi	Frekans	Yüzde
Akademik	52	58,4
İdari	37	41,6
Toplam	89	100,0

Tablo 9’da örneklem grubunun kadro tipine göre dağılımı incelendiğinde, grubun 52’sinin (% 58,4) akademik personel, 37’sinin (% 41,6) idari personel olduğu görülmektedir.

Tablo 10: Örneklem Grubunun İç Denetim Faaliyetlerinin Sürelerine İlişkin Verdiği Cevapların Dağılımı

İç Denetim Faaliyetlerinin Süresi	Frekans	Yüzde
0-3	17	19,1
4-6	33	37,1
7-10	7	7,9
11 ve üzeri	14	15,7
Bilgim yok	18	20,2
Toplam	89	100,0

Tablo 10’da örneklem grubuna “Üniversitenizde iç denetim faaliyetleri ne kadar süredir gerçekleştirilmekte” olduğu sorulduğunda; katılımcıların 17’si (% 19,1) 0-3 yıl arasında, 33’ü (%37,1) 4-6 yıl arasında, 7’si (% 7,9) 7-10 yıl arasında, 14’ü (% 15,7) 11 ve üzeri yılda gerçekleştirildiğini ve 18’si (20,2) ise bilgisi olmadığını beyan etmiştir.

III.3.2. Örneklem Grubunun İç Denetim Konusuna Yönelik Bilgi Düzeyine

İlişkin Bulgular

Katılımcıların iç denetimle ilişkili yöntem, konu ve ifadelere yönelik bilgi düzeylerinin yüksek ($\text{Ort}=3,4996 \pm 0,90895$) olduğu Tablo 10’da görülmektedir. Bu durum da iç denetime ilişkin kavram, ifade ve uygulamalar hakkında katılımcıların farkındalığının yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 11: Katılımcıların İç Denetim Konusuna Yönelik Bilgi Düzeyi İfadelerine Verdikleri Cevaplar

İfadeler	N	Ort.	S.s
Performans değerlendirme sistemi hakkında bilgi sahibiyim.	89	3,6966	1,03797
Risk yönetimi hakkında bilgi sahibiyim.	89	3,6404	0,97988
İç denetimin danışmanlık fonksiyonu hakkında bilgi sahibiyim.	89	3,6067	1,0403
İç denetim faaliyetlerinin bilgi ve teknolojik kaynaklara etkisi hakkında bilgi sahibiyim.	87	3,5977	1,04508
Üniversitede yürütülen iç denetim süreciyle ilgili bilgi sahibiyim.	89	3,5393	0,94126
Uygunluk denetimi hakkında bilgi sahibiyim.	89	3,5393	1,04508
Sistem denetimi hakkında bilgi sahibiyim.	85	3,4471	1,06353
Stratejik yönetim hakkında bilgi sahibiyim.	89	3,4157	1,03143
İç denetim faaliyetlerinin maddi ve maddi olmayan sermaye unsurlarının etkin kullanımına katkısı hakkında bilgi sahibiyim.	89	3,4045	1,14903
İç denetim faaliyetlerinin örgüt kültürüne etkisi hakkında bilgi sahibiyim.	87	3,3908	1,13462
İç denetim faaliyetlerinin insan kaynaklarına etkisi hakkında bilgi sahibiyim.	88	3,3864	1,06158
İç denetimin güvence verme fonksiyonu hakkında bilgi sahibiyim.	88	3,3636	1,18595

Tablo 11’e göre katılımcıların iç denetim konusuna yönelik bilgi düzeyi ifadelerinden en yüksek ortalamaya sahip ifade ($\text{Ort}=3,6966 \pm 1,03797$), “Performans değerlendirme sistemi hakkında bilgi sahibiyim” olmuştur. Bununla beraber en düşük ortalamaya sahip ifade ($\text{Ort}=3,3636 \pm 1,18595$), “İç denetimin güvence verme fonksiyonu hakkında bilgi sahibiyim” ifadesine olmuştur.

Yöneticiler performans değerlendirmesiyle performans kalitesini takip etmekte, iş standartları ve gereklerini değerlendirmekte ve terfi, atama vb. personel kararlarını vermede gerekli bilgileri almaktadır. Performans değerlendirme sistemi ile organizasyon hedeflerinin aynı çizgide olup olmadığı takip edilmektedir. Performans yönetimi, yönetsel farkındalığın en önemli konusudur (Mert, 2011:90).

Bu açıdan bakıldığında; katılımcıların performans değerlendirme sistemi hakkında farkındalığının yüksek olduğu ve performansa önem verdiği söylenebilir. İç denetimin güvence verme fonksiyonu hakkındaki bilgi düzeyinin düşük olması ise, iç denetim faaliyetlerinin katılımcılara yüksek güvence vermediği şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların iç denetime ilişkin bilgi düzeyinin demografik değişkenler açısından fark gösterip göstermediğinin bağımsız örneklem t testi ve tek yönlü varyans analizi ile belirlenmeye çalışılmış ve bulgular Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12: Katılımcıların İç Denetime İlişkin Bilgi Düzeylerinin Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması

Değişken	Grup	N	Ort.	S.s	F/t	P
Yaş	...-30	3	3,1818	1,0718	2,607	,057
	31-40	26	3,8930	,86434		
	41-50	34	3,4131	,86179		
	51 ve üzeri	26	3,2559	,91861		
Cinsiyet	Erkek	77	3,5052	,93327	,146	,884
	Kadın	12	3,4636	,76812		
Eğitim	Lisans	29	3,7000	,99952	2,176	,120
	Yüksek Lisans	10	3,7873	1,15899		
	Doktora	50	3,3258	,77116		
Kurum	Selçuk Üniversitesi	16	3,3500	1,09499	,298	,936
	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	7	3,6753	,94600		
	Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi	12	3,6295	,91557		
	Yozgat Bozok Üniversitesi	15	3,3939	,65615		
	Necmettin Erbakan Üniversitesi	15	3,6564	1,04943		
	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	15	3,5182	,67298		
	Kırıkkale Üniversitesi	9	3,3394	1,16150		
Kadro Tipi	Akademik	52	3,3563	,77727	3,186	,078
	İdari	37	3,7010	1,04515		
Süre	0-3	17	3,5861	,56186	4,133	,004
	4-6	33	3,6000	,86785		
	7-10	7	3,2338	,83296		
	11 ve Üzeri	14	4,0649	,69182		
	Bilgim Yok	18	2,8975	1,11704		

Katılımcıların iç denetime ilişkin bilgi düzeyleri ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan Tek Yönlü Varyans analizi ile bağımsız örneklem t-testi sonucunda; yaş ($F=2,607$; $p=,057>0,05$), cinsiyet ($t=,146$; $p=,884>0,05$), eğitim ($F=2,176$; $p=,120>0,05$), kadro tipi ($F=3,186$;

$p=,078>0,05$) ve kurum ($F=,298$; $p=,936>0,05$) değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür.

Yapılan Tek Yönlü Varyans analizi sonucunda; katılımcıların iç denetime ilişkin bilgi düzeylerinin sadece iç denetim faaliyetinin kurumda gerçekleşme sürelerine ($F=4,133$; $p=,004<0,05$) göre istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmüştür.

Ayrıca gruplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla Tukey testi yapılmış olup gruplar arasında anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

İç denetime ilişkin bilgi düzeyinde, demografik değişkenlere göre farklılık olmaması dikkat çekicidir. Bilgi düzeyinin kurumdan kuruma, cinsiyete, eğitim düzeyine ve diğer özelliklere göre değişmemesi; iç denetime ilişkin ortak bir algının veya kültürün olduğunu göstermektedir.

III.3.3. Örneklem Grubunun İç Denetim Faaliyetiyle İlgili İfadeler (Yargı)

Yönelik Tutum/Algısına İlişkin Bulgular

Bu başlıkta katılımcıların iç denetim faaliyetleriyle ilgili ifadeler (yargı) yönelik algıları; denetim ve finansman boyutu, etkinlik ve performans boyutu ile kurum kültürü boyutu altında incelenmiştir.

Tablo 13: Katılımcıların İç Denetim Faaliyetiyle İlgili İfadeler (Yargı) Yönelik Tutum/Algi İfadelerine Verdikleri Cevaplar

	N	Ort.	S.s
Denetim ve Finansman Boyutu	89	3,5245	0,98088
Etkinlik ve Performans Boyutu	87	3,1228	0,95717
Kurum Kültürü	88	3,1489	1,02436

Tablo 13'e göre katılımcılar, iç denetim faaliyetlerinin örgütün denetim ve finansman boyutunu ($\text{Ort}=3,5245 \pm 0,98088$) yüksek derecede, etkinlik ve performans boyutu ($\text{Ort}=3,1228 \pm 0,95717$) ile kurum kültürünü ($\text{Ort}=3,1489 \pm 1,02436$) orta derecede etkilediğini beyan etmişlerdir.

❖ Denetim ve Finansman Boyutu

Tablo 14: Katılımcıların Denetim ve Finansman Boyutuna Verdikleri Cevapların Ortalaması

İfadeler	N	Ort.	S.s
İç denetim faaliyetleri, yapılan hataların ve bunlara ilişkin çözümlerin kayıt altına alınmasını sağlamaktadır.	88	3,8182	1,03441
İç denetim faaliyetleri şeffaflığa katkı sağlamaktadır.	86	3,7907	1,13879
İç denetim faaliyetleri yolsuzlukla mücadelede katkı sağlamaktadır.	88	3,5455	1,2121
İç denetim faaliyetleri Üniversitede oluşabilecek hileleri önleyecek yapıdadır.	89	3,5393	1,16829
İç denetim faaliyetleri, bütçe dağılımında etkinliği artırmakta ve mali tablo güvenilirliğine katkı vermektedir.	89	3,4944	1,11929
İç denetim faaliyetleri, maddi sermaye unsurlarının etkinliğinin artmasına katkı sağlamaktadır.	89	3,4607	1,1084
İç denetim faaliyetleri, toplam gelir-gider dengesine olumlu yansıma yapmaktadır.	88	3,4318	1,20149
İç denetim faaliyetlerinin yatırımlara olumlu etkisi olmuştur.	89	3,1236	1,11621

Tablo 14'e göre katılımcıların verdikleri cevaplar incelendiğinde en yüksek katılımın; "İç denetim faaliyetleri, yapılan hataların ve bunlara ilişkin çözümlerin kayıt altına alınmasını sağlamaktadır" ($\text{Ort}=3,8182 \pm 1,03441$) ifadesine, en düşük katılımın ise; "İç denetim faaliyetlerinin yatırımlara olumlu etkisi olmuştur" ($\text{Ort}=3,1236 \pm 1,11621$) ifadesine olduğu görülmüştür.

Devlet yönetiminde hataları önlemek, risk ve zayıflıkları belirlemek, iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırmak, yönetime yardımcı olmak; kişiler, birimler ve

spesifik denetimler yerine sistem ve süreç odaklı ve de geleneksel teftiş yapılarının bıraktığı olumsuz denetim imajını silmek üzere iç denetim 2004 yılından itibaren Türk bürokrasisinde yerini almıştır (Gönülaçar, 2008:1).

İç denetimde temel amaç denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından, örgütün daha işlevsel olması, verilen hizmetlerin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkmaktadır (Gönülaçar, 2007:8).

Ancak yapılan araştırma sonucuna göre; iç denetim faaliyetlerinin hatalara yoğunlaştığı görülmüştür. Teftişin, işlemlerde hata ve sorumluların tespit edilmesi faaliyetlerini ifade ettiği (Akpınar, 2011:287) göz önüne alındığında; iç denetim faaliyetlerinin teftiş odaklı yürütüldüğü, temel amacına ulaşamadığı söylenebilir. Başka bir açıdan baktığımızda, bu durum gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olacaktır.

Demografik değişkenlere göre denetim ve finansman boyutunda farklılığı belirlemek için yapılan analiz bulguları Tablo 15'te verilmiştir.

Tablo 15: Katılımcıların Denetim ve Finansman Boyutuna İlişkin Yargılarının Demografik Değişkenlere Göre Farklılaşması

Değişken	Grup	N	Ort.	S.s	F/t	P
Yaş	...-30	3	3,8333	2,02073	1,439	,237
	31-40	26	3,8262	,82861		
	41-50	34	3,4228	,99288		
	51 ve üzeri	26	3,3201	,95315		
Cinsiyet	Erkek	77	3,4826	,97264	-1,020	,310
	Kadın	12	3,7932	1,03433		
Eğitim	Lisans	29	3,3830	1,13799	1,309	,276
	Yüksek Lisans	10	3,9625	,52721		
	Doktora	50	3,5189	,94117		
Kurum	Selçuk Üniversitesi	16	3,3594	,91044	1,643	,146
	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	7	3,3393	,90920		
	Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi	12	4,0417	,81068		
	Yozgat Bozok Üniversitesi	15	3,2214	1,11681		
	Necmettin Erbakan Üniversitesi	15	3,5607	,67486		
	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	15	3,9000	,71993		
	Kırıkkale Üniversitesi	9	3,0913	1,57572		
Kadro Tipi	Akademik	52	3,5422	,93001	,041	,841
	İdari	37	3,4995	1,06088		
Süre	0-3	17	3,4968	1,07303	2,763	,033
	4-6	33	3,8685	,67993		
	7-10	7	2,8750	1,09924		
	11 ve Üzeri	14	3,5893	,95251		
	Bilgim Yok	18	3,1220	1,15200		

Tablo 15'e göre katılımcıların denetim ve finansman boyutuna ilişkin yargılarının demografik özelliklerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Tek Yönlü Varyans ile bağımsız örneklem t-testi sonucunda yaş ($F=1,439$; $p=,237>0,05$), cinsiyet ($t=-1,020$; $p=,310>0,05$), eğitim ($F=1,309$; $p=,276>0,05$), kurum ($F=1,643$; $p=,146>0,05$) ve kadro tipi ($F=,041$; $p=,841>0,05$) değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür.

Yapılan Tek Yönlü Varyans analizi sonucunda; katılımcıların denetim ve finansman boyutuna ilişkin yargıları sadece iç denetim faaliyetinin kurumda gerçekleşme sürelerine ($F=2,763$; $p=,033<0,05$) göre istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Ayrıca gruplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla Tukey testi yapılmış olup gruplar arasında anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

İç denetim faaliyetlerinin örgütün denetim ve finansman boyutuna etkisinin kurumdan kuruma göre değişmediği görülmüştür. Tüm kurumlardaki iç denetim faaliyetlerinin aynı etkiye sahip olması dikkat çekicidir. Bu da denetim ve finansman boyutuna ilişkin iç denetim faaliyetlerinin benzer olduğunu ortaya koymaktadır.

Diğer yandan iç denetim faaliyetlerinin örgütün denetim ve finansman boyutuna etkisinin demografik değişkenlere göre farklılaşmaması, yöneticilerde ortak bir kültürün olduğunu göstermektedir.

❖ Etkinlik ve Performans Boyutu

Tablo 16: Katılımcıların Etkinlik ve Performans Boyutuna Verdikleri Cevapların Ortalaması

İfadeler	N	Ort.	S.s
İç denetim faaliyetleriyle hesap verebilirlik artmaktadır.	87	3,6322	1,14237
İç denetim faaliyetleri, dış paydaşların Üniversiteye olan güvenini artırmaktadır.	89	3,3258	1,1849
İç denetim faaliyetleri, hizmet içi eğitimlerin kalitesini yükseltmektedir.	89	3,2135	1,10239
İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının yönetiminde etkinliği artırmıştır.	89	3,1461	1,07186
İç denetim faaliyetleri bilişim teknolojilerin kullanılmasına ve güvenilirliğine katkı sağlamaktadır.	89	3,1461	1,07186
İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının motive edilme yöntemlerini geliştirmektedir.	89	2,9663	1,10216
İç denetim faaliyetleri, adil ve verimli bir görev dağılımı yapılmasına katkı vermektedir.	89	2,8764	1,27761
İç denetim faaliyetleri, öğrenci ve mezunlarla ilişkileri geliştirerek öğrenci merkezli yaklaşımı geliştirmektedir.	89	2,6742	1,11575

Tablo 16'a göre katılımcıların verdikleri cevaplar incelendiğinde en yüksek katılımın; "İç denetim faaliyetleriyle hesap verebilirlik artmaktadır" (Ort=3,6322 ± 1,14237) ifadesine, en düşük katılımın ise; "İç denetim faaliyetleri, öğrenci ve mezunlarla ilişkileri geliştirerek öğrenci merkezli yaklaşımı geliştirmektedir" (Ort=2,6742 ± 1,11575) ifadesine olduğu görülmüştür.

Denetim, doğası gereği hesap verebilirliği çalıştıran bir fonksiyondur. İç denetimin hesap verebilirliği artırdığına ilişkin algının yüksek olması, beklenen bir durumdur.

Bunun yanında iç denetimin öğrenci merkezli yaklaşımı geliştirmesine ilişkin algının nispeten düşük çıkması, kurumlarda öğrenci merkezli yaklaşım konusunda bir sistemin geliştirilmediği ve sistem denetimi yapma görevi olan iç denetçilerin bu kapsamda yeterli denetimler yapmadıkları şeklinde yorumlanabilir.

Demografik değişkenlere göre etkinlik ve performans boyutunda farklılığı belirlemek için yapılan analiz bulguları Tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17: Katılımcıların Etkinlik ve Performans Boyutuna İlişkin Yargılarının Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması

Değişken	Grup	N	Ort.	S.s	F/t	P
Yaş	...-30	3	3,6667	1,49129	3,417	,021
	31-40	26	3,5405	,81570		
	41-50	34	2,8235	1,02438		
	51 ve üzeri	26	3,0337	,80588		
Cinsiyet	Erkek	77	3,0250	,95118	-2,513	,014
	Kadın	12	3,7500	,76314		
Eğitim	Lisans	29	3,1638	1,17645	,411	,664
	Yüksek Lisans	10	3,3429	,67511		
	Doktora	50	3,0550	,86902		
Kurum	Selçuk Üniversitesi	16	3,0078	,92135	,736	,622
	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	7	3,0000	,85391		
	Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi	12	3,5313	,99162		
	Yozgat Bozok Üniversitesi	15	2,9500	,99418		
	Necmettin Erbakan Üniversitesi	15	3,0869	,89362		
	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	15	3,3417	,73568		
	Kırıkkale Üniversitesi	9	2,8611	1,41345		
Kadro Tipi	Akademik	52	3,0683	,85449	,402	,528
	İdari	37	3,1993	1,09309		
Süre	0-3	17	3,1576	,83195	2,767	,033
	4-6	33	3,4962	,78155		
	7-10	7	2,6607	1,14499		
	11 ve Üzeri	14	2,9375	1,07947		
	Bilgim Yok	18	2,7292	1,01754		

Tablo 17’ye göre katılımcıların iç denetimin etkinlik ve performans boyutuna ilişkin yargılarının demografik özelliklerine göre anlamlı bir farklılık gösterip

göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Tek Yönlü Varyans analizi sonucunda; eğitim ($F=,411$; $p=,664>0,05$), kurum ($F=,736$; $p=,622>0,05$) ve kadro tipi ($F=,402$; $p=,528>0,05$) değişkenlerine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Yapılan Tek Yönlü Varyans analizi sonucunda; katılımcıların iç denetimin etkinlik ve performans boyutuna ilişkin yargıları ile yaş ($F=3,417$; $p=,021<0,05$) ve iç denetim faaliyetinin kurumda gerçekleşme süreleri ($F=2,763$; $p=,033<0,05$) değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

Ayrıca yapılan bağımsız örneklem t testi sonucunda; katılımcıların iç denetimin etkinlik ve performans boyutuna ilişkin yargıları, cinsiyet ($t=-2,513$; $p=,014<0,05$) değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Gruplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla Tukey testi yapılmış olup gruplar arasında anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Katılımcıların iç denetimin etkinlik ve performans boyutuna ilişkin yargılarının eğitim, kurum ve kadro tipine göre anlamlı bir farklılık göstermemesi, eğitim seviyesi ne olursa olsun kurumlarda ortak bir algının olduğunu göstermektedir. Akademik ve idari yöneticilerde de olan bu ortak algı, benzer kurum kültürünün hâkim olduğu şeklinde yorumlanabilir.

❖ Kurum Kültürü Boyutu

Tablo 18: Katılımcıların Kurum Kültürü Boyutuna Verdikleri Cevapların Ortalaması

İfadeler	N	Ort.	S.s
İç denetim faaliyetleri yöneticinin iş ve işlemler üzerindeki kontrolünü artırmaktadır.	89	3,5506	1,08723
İç denetçiler sahip oldukları bilgiyi örgüte aktarmaktadırlar.	89	3,2809	1,25217
İç denetim faaliyetleri, örgütsel değerleri geliştirmektedir.	89	3,2809	1,13807
İç denetim faaliyetleri, örgütsel davranışları geliştirmektedir.	88	3,1023	1,22277
İç denetim faaliyetleri, örgütsel adaleti olumlu etkilemektedir.	88	3,0909	1,18065
İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının amaç ve hedeflerini belirginleştirerek iş tatmini sağlamaktadır.	89	3,0562	1,1809
İç denetim faaliyetleri örgüt kültürünü geliştirmeye yardımcı olan semboller ve törenleri geliştirmektedir.	89	2,9326	1,25043
İç denetim faaliyetleri insan kaynaklarını girişimciliğe ve yenilikçiliğe teşvik etmektedir.	89	2,8989	1,22516

Tablo 18'e göre katılımcılar tarafından verilen cevaplar incelendiğinde en yüksek katılımın; "İç denetim faaliyetleri yöneticinin iş ve işlemler üzerindeki kontrolünü artırmaktadır" (Ort=3,5506 $\pm$ 1,08723) ifadesine, en düşük katılımın ise; "İç denetim faaliyetleri insan kaynaklarını girişimciliğe ve yenilikçiliğe teşvik etmektedir" (Ort=2,8989 $\pm$ 1,22516) ifadesine olduğu görülmüştür.

İç kontrol sistemi; insan kaynakları yönetiminden bilgi ve iletişim sistemine, planlama ve risk yönetimine, görev dağılımına, yetki devrine, hesap verebilirliğe ve şeffaflığa, kontrol faaliyetlerine, izleme ve değerlendirmeye kadar örgüt yönetiminin tüm fonksiyonlarıyla ilişkilidir. İç denetçiler, sistem denetimi ile iç kontrol sisteminin etkinliğini denetlemektedirler. İç denetim faaliyetlerinin hesap verebilirliği ve şeffaflığı yüksek düzeyde artırdığı görülmekle birlikte iç kontrol sisteminin diğer unsurlarına etkisi orta düzeyde kalmaktadır. Ancak iç kontrol sistemi esas itibarıyla yönetimin kontrolüdür. Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerinin yöneticinin iş ve işlemler üzerindeki kontrolünü yüksek düzeyde artırdığı algısı araştırma sonuçlarından biridir.

Demografik değişkenlere göre kurum kültürü boyutunda farklılığı belirlemek için yapılan analiz bulguları Tablo 19’da verilmiştir.

Tablo 19: Katılımcıların Kurum Kültürü Boyutuna İlişkin Yargılarının Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması

Değişken	Grup	N	Ort.	S.s	F/t	P
Yaş	...-30	3	3,7083	1,31300	4,461	,006
	31-40	26	3,6827	,81104		
	41-50	34	2,8419	1,11392		
	51 ve üzeri	26	2,9519	,87040		
Cinsiyet	Erkek	77	3,0617	1,02570	-2,072	,041
	Kadın	12	3,7083	,85502		
Eğitim	Lisans	29	3,1422	1,10636	,145	,865
	Yüksek Lisans	10	3,3125	,95788		
	Doktora	50	3,1200	1,00508		
Kurum	Selçuk Üniversitesi	16	2,9688	,96555	1,227	,301
	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	7	3,1429	,88808		
	Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi	12	3,4792	,99834		
	Yozgat Bozok Üniversitesi	15	2,7583	1,06744		
	Necmettin Erbakan Üniversitesi	15	3,2583	1,01602		
	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	15	3,5500	,83292		
	Kırıkkale Üniversitesi	9	2,8333	1,36645		
Kadro Tipi	Akademik	52	3,1466	,99500	,001	,981
	İdari	37	3,1520	1,07817		
Süre	0-3	17	3,1691	,83729	4,053	,005
	4-6	33	3,6212	,84055		
	7-10	7	2,4821	1,05433		
	11 ve Üzeri	14	2,9375	1,06038		
	Bilgim Yok	18	2,6875	1,14504		

Tablo 19’a göre katılımcıların iç denetimin kurum kültürü boyutuna ilişkin yargılarının demografik özelliklerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini

belirlemek amacıyla yapılan Tek Yönlü Varyans analizi sonucunda; eğitim ($F=,145$; $p=,865>0,05$), kurum ($F=1,227$; $p=,301>0,05$) ve kadro tipi ($F=,001$; $p=,981>0,05$) değişkenlerine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

İç denetim faaliyetlerinin kurumlar ile eğitim seviyesi ne olursa olsun akademik ve idari personeldeki kurum kültürü algısını değiştirmemesi veya bu algının aynı olması; yürütülen iç denetim faaliyetlerinin benzerlik gösterdiği veya kurumların benzer kültüre sahip olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Yapılan bağımsız örneklem t testi sonucunda; katılımcıların iç denetimin kurum kültürü boyutuna ilişkin yargıları, cinsiyet ($t=-2,072$; $p=,041<0,05$) değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Kadınlar erkeklere göre iç denetimin kurum kültürünü daha fazla etkilediğini düşünmektedirler.

Yapılan Tek Yönlü Varyans analizi sonucunda; katılımcıların iç denetimin kurum kültürü boyutuna ilişkin yargıları ile yaş ($F=4,461$; $p=,006<0,05$) ve iç denetim faaliyetinin kurumda gerçekleşme süreleri ($F=4,053$; $p=,005<0,05$) değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

Gruplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan Tukey testi sonucuna göre, 31-40 yaş aralığındaki katılımcıların puanları, 41 ve üzeri yaş aralığındaki katılımcıların puanlarından yüksek bulunmuştur. Ayrıca kurumda iç denetim faaliyeti 4-6 yıl aralığında olduğunu beyan eden katılımcıların puanları; iç denetim faaliyeti 7-10 yıl aralığında olduğunu ve bilgisi olmadığını beyan eden gruplara göre daha yüksek bulunmuştur.

Buna göre gençler ve kadınlar, iç denetimin kurum kültürüne daha fazla etkisi olduğu algısındadır. Başka bir şekilde düşündüğümüzde; iç denetim faaliyetleri gençlerin ve kadınların kurum kültürü algısını daha fazla etkilemekte diyebiliriz.

Diğer yandan kurumlarda iç denetim faaliyetinin gerçekleşme süresi artıkça, bu faaliyetlerin kurum kültürüne etkisi azalmaktadır. Bu da iç denetimin zamanla kurum kültürünün bir parçası olduğu şeklinde yorumlanabilir.

❖ Korelasyon ve Regresyon Analizleri

Tablo 20: Boyutlar Arasındaki İlişkinin Korelasyon Analizi ile İncelenmesi

		Bilgi Düzeyi Boyutu	Denetim ve Finansman Boyutu	Etkinlik ve Performans Boyutu	Kurum Kültürü
Bilgi Düzeyi	r	1	,275	,219	,235
	p		,009	,039	,026
Denetim ve Finansman	r	,275	1	,817	,817
	p	,009		,000	,000
Etkinlik ve Performans	r	,219	,817	1	,883
	p	,039	,000		,000
Kurum Kültürü	r	,235	,817	,883	1
	p	,026	,000	,000	

Yukarıdaki Tablo 20’den de anlaşılacağı üzere, denetim ve finansman boyutu ile diğer boyutlar arasındaki ilişkiyi belirlemek için yapılan korelasyon analizi sonucunda; etkinlik ve performans boyutunda ($r=0,817$; $p=0,000<0,05$), kurum kültürü boyutunda ($r=0,817$; $p=0,000<0,05$) ve bilgi düzeyi boyutunda ($r=0,275$; $p=0,009<0,05$) pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur.

Ayrıca etkinlik ve performans boyutu ile kurum kültürü boyutu ve bilgi düzeyi boyutu arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, kurum

kültürü boyutunda ($r=0,883$; $p=0,000<0,05$) ve bilgi düzeyi boyutunda ($r=0,219$; $p=0,039<0,05$) pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur.

Bunların yanında kurum kültürü boyutu ile bilgi düzeyi boyutu arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur ($r=0,235$; $p=0,026<0,05$).

Tablo 21: İç Denetime İlişkin Bilgi Düzeyinin Denetim ve Finansman, Etkinlik ve Performans, Kurum Kültürü Boyutlarına Etkisini Belirlemek İçin Regresyon Analizi

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	β	T	p	F	R ²
Bilgi Düzeyi Boyutu	Denetim ve Finansman Boyutu	,255	2,669	,009	7,122	,076
	Etkinlik ve Performans Boyutu	,208	2,093	,039	4,379	,048
	Kurum Kültürü Boyutu	,209	2,257	,026	5,095	,055

Tablo 21'e göre bilgi düzeyinin denetim ve finansman boyutunu etkileme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlıdır ($F=7,122$; $p=0,009<0,05$). Bilgi düzeyi 1 birim arttığında denetim ve finansman boyutu 0,255 birim artmaktadır ($\beta=,255$; $t=2,669$; $p=0,009<0,05$).

Bilgi düzeyinin etkinlik ve performans boyutunu etkileme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlıdır ($F=4,379$; $p=0,039<0,05$). Bilgi düzeyi 1 birim arttığında etkinlik ve performans boyutu 0,208 birim artmaktadır ($\beta=,208$; $t=2,093$; $p=0,039<0,05$).

Bilgi düzeyinin kurum kültürü boyutunu etkileme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlıdır ($F=5,095$; $p=0,026<0,05$). Bilgi düzeyi 1 birim arttığında kurum kültürü boyutu 0,209 birim artmaktadır ($\beta=,209$; $t=2,257$; $p=0,026<0,05$).

Bilgi düzeyi ile diğ er boyutlar arasındaki pozitif yönlü bu bağlantılar göz önüne alındığında, kurumlarda ortak bir kültürün olduğu söylenebilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme sonucu artan rekabet örgütleri, hem yeni beceriler ve yeni pazar alanlarının kazanılmasında yenilikçilik stratejilerini uygulamaya hem de sahip oldukları kaynakları (insan kaynağı, bilgi, teknoloji vb.) etkin ve verimli kullanmaya itmektedir (Afacan Fındıklı ve Pınar, 2014:157).

Kaynakların etkin ve verimli kullanımında denetim faaliyetleri, toplumun ihtiyaçlarını karşılayan örgütlerde, yönetime yardımcı olan önemli bir fonksiyondur (Kartal, 2013:10).

Bu tez ile KOP üniversitelerinde iç denetim faaliyetlerinin kaynakların etkin kullanımındaki rolünü belirlemek amacıyla araştırma yapılmıştır. Araştırmada, literatür taraması ile birçok bilimsel eser incelenmiş ve yapılan anket çalışmasıyla KOP Bölgesi üniversitelerinde iç denetim algısı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Anket çalışmasının sonuçları şu şekilde ortaya çıkmıştır.

ÜNİKOP kapsamında yapılan ankette örneklem grubunun iç denetimle ilişkili yöntem, konu ve ifadelere ve aynı zamanda iç denetim faaliyetlerinin örgüt kaynakları üzerindeki etkisine dair bilgi düzeylerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, örneklem grubunun, iç denetim faaliyetlerinin örgüt kaynakları üzerindeki etkisi hakkında verdikleri cevapların sağlıklı olduğunu göstermektedir.

İç denetim faaliyetlerinin örgüt kaynaklarının etkinliğine ilişkin algı “Denetim ve Finansman”, “Etkinlik ve Performans” ile “Kurum Kültürü” boyutları altında araştırılmıştır. Araştırma sonuçları aşağıda özetlenmiştir;

1. Denetim ve Finansman boyutu altında iç denetim faaliyetlerinin mali kaynakların etkinliği üzerindeki rolüne ilişkin algı araştırılmış olup bu algının yüksek derecede olduğu görülmüştür. İç denetim faaliyetlerinin mali kaynakların etkinliği üzerindeki rolünün yüksek olması göz önünde bulundurulursa, iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk ve mali denetimin etkili olduğu söylenebilir. Ayrıntılı şekilde baktığımızda iç denetim faaliyetleri;

- Özellikle yapılan hataların ve bunlara ilişkin çözümlerin kayıt altına alınmasına ve şeffaflığa katkı sağlamaktadır.
- Toplam gelir-gider dengesine olumlu yansıma yapmakta, bütçe dağılımında etkinliği artırmakta ve bunların yanında mali tablo güvenilirliğine katkı vermektedir.
- Yatırımları olumlu etkilemekte, maddi sermaye unsurlarının etkinliğinin artmasına katkı sağlamaktadır.
- Yolsuzlukla mücadele konusunda katkı sağlamakta olup kurumda oluşabilecek hileleri önleyecek yapıdadır.

2. Etkinlik ve Performans boyutu altında iç denetim faaliyetlerinin insan kaynaklarının ve entelektüel sermayenin etkinliği üzerindeki rolüne ilişkin algı araştırılmış olup bu algının yüksek olmadığı, orta derecede olduğu görülmüştür. Ayrıntılı şekilde baktığımızda iç denetim faaliyetleri;

- İnsan Kaynakları Yönetimindeki etkinliğe, hizmet içi eğitimlerin kalitesine, insan kaynaklarının motive edilme yöntemlerinin geliştirmesine, adil ve verimli bir görev dağılımı yapılmasına etkisinin orta düzeyde olduğu görülmektedir.

- Bilişim teknolojilerin kullanılmasına ve güvenirliliğine, öğrenci ve mezunlarla ilişkileri geliştirerek öğrenci merkezli yaklaşımın geliştirilmesine, dış paydaşların kuruma olan güveninin artırılmasına orta düzeyde katkı sağlamaktadır. Ancak iç denetim faaliyetlerinin hesap verebilirliğe etkisi ise yüksektir.

3. Kurum Kültürü boyutu altında iç denetim faaliyetlerinin örgüt kültürü ve liderlik üzerindeki rolüne ilişkin algı araştırılmış olup bu algının da orta derecede etkili olduğu görülmüştür. Ayrıntılı şekilde baktığımızda iç denetim faaliyetlerinin;

- Yöneticinin iş ve işlemler üzerindeki kontrolünü, yüksek düzeyde artırdığı görülmüştür.

- Örgütsel değerlerin geliştirilmesi, insan kaynaklarının amaç ve hedeflerini belirginleştirerek iş tatmini sağlaması, örgüt kültürünü geliştirmeye yardımcı olan sembolleri ve törenleri geliştirmesi, insan kaynaklarını girişimciliğe ve yenilikçiliğe teşvik etmesi, örgütsel adaleti olumlu etkilemesi ve örgütsel davranışları geliştirmesine etkisinin orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Son olarak iç denetçilerin sahip oldukları bilgileri örgüte orta düzeyde aktardıkları düşünülmektedir.

Katılımcıların iç denetimle ilişkili yöntem, konu ve ifadelere yönelik bilgi düzeylerinin yüksek olması; iç denetime ilişkin kavram, ifade ve uygulamalar hakkında katılımcıların farkındalığının yüksek olduğunu göstermektedir.

Boyutlar arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre; “Bilgi Düzeyi”, “Denetim ve Finansman”, “Etkinlik ve Performans” ile “Kurum Kültürü” boyutları arasında pozitif yönde anlamlı ilişki tespit

edilmiştir. Bilgi düzeyi boyutunun diğer boyutları etkileme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli sonuçlarına göre; katılımcıların iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi düzeyinde artış oldukça, diğer boyutların değerlerinde de artış görülmektedir.

İç denetime ilişkin bilgi düzeyinde, demografik değişkenlere göre farklılık olmaması dikkat çekicidir. Bilgi düzeyinin kurumdan kuruma, cinsiyete, eğitim düzeyine ve diğer özelliklere göre değişmemesi ve boyutlar arasındaki pozitif yönlü ilişki; iç denetime ilişkin ortak bir algının veya kültürün olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların performans değerlendirme sistemi hakkında farkındalığının yüksek olduğu ve performansa önem verdiği görülmüştür. İç denetimin güvence verme fonksiyonu hakkındaki bilgi düzeyinin düşük olması ise, iç denetim faaliyetlerinin katılımcılara yüksek güvence vermediği şeklinde yorumlanabilir.

Araştırma sonucuna göre; iç denetim faaliyetlerinin hatalara yoğunlaştığı görülmüştür. Teftişin, işlemlerde hata ve sorumluların tespit edilmesi faaliyetlerini ifade ettiği (Akpınar, 2011:287) göz önüne alındığında; iç denetim faaliyetlerinin teftiş odaklı yürütüldüğü, temel amacına ulaşamadığı söylenebilir. Başka bir açıdan baktığımızda, bu durum gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olacaktır.

Denetim, doğası gereği hesap verebilirliği çalıştıran bir fonksiyondur. Katılımcıların iç denetimin hesap verebilirliği artırdığına ilişkin algısının yüksek olması, beklenen bir durumdur.

İç denetçilerin yaptıkları denetimler arasında uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi, sistem denetimi vardır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetlerinin mali kaynaklar üzerindeki etkisinin beklendiği şekilde yüksek olduğu

görülmekle birlikte bilgi teknolojilerine ve insan kaynakları yönetimine etkisinin beklenenin altında olduğu şeklinde yorumlanabilir.

İç kontrol sistemi; insan kaynakları yönetiminden bilgi ve iletişim sistemine, planlama ve risk yönetimine, görev dağılımına, yetki devrine, hesap verebilirliğe ve şeffaflığa, kontrol faaliyetlerine, izleme ve değerlendirmeye kadar örgüt yönetiminin tüm fonksiyonlarıyla ilişkilidir. İç denetçiler, sistem denetimi ile iç kontrol sisteminin etkinliğini denetlemektedirler. İç denetim faaliyetlerinin hesap verebilirliği ve şeffaflığı yüksek düzeyde artırdığı görülmekle birlikte iç kontrol sisteminin diğer unsurlarına etkisi orta düzeyde kalmaktadır. Ancak iç kontrol sistemi esas itibarıyla yönetimin kontrolüdür. Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerinin yöneticinin iş ve işlemler üzerindeki kontrolünü yüksek düzeyde artırdığı algısı araştırma sonuçlarından biridir.

İç denetim faaliyetlerinin kurumlar ile eğitim seviyesi ne olursa olsun akademik ve idari personeldeki kurum kültürü algısını değiştirmemesi veya bu algının aynı olması; yürütülen iç denetim faaliyetlerinin benzerlik gösterdiği veya kurumların benzer kültüre sahip olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Araştırma sonucuna göre gençler ve kadınlar, iç denetimin kurum kültürüne daha fazla etkisi olduğu algısındadır. Başka bir şekilde düşündüğümüzde; iç denetim faaliyetleri gençlerin ve kadınların kurum kültürü algısını daha fazla etkilemekte diyebiliriz.

Diğer yandan kurumlarda iç denetim faaliyetinin gerçekleşme süresi artıkça, bu faaliyetlerin kurum kültürüne etkisi azalmaktadır. Bu da iç denetimin zamanla kurum kültürünün bir parçası olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Araştırma sonuçlarına göre genel olarak öneriler şunlardır:

- Öncelikle bilgi düzeyi ile iç denetimin örgüt kaynaklarına etkisi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki olduğu göz önüne alındığında, yürütülen iç denetim faaliyetleri hakkında paydaşlar bilgilendirilmelidir.

- Bilgi teknolojileri denetimi iç denetimin türlerinden biridir. Bilgi teknolojileri denetiminde iç denetçiler örgütün elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini değerlendirilmektedirler (Gök, 2015:495). Araştırma sonuçlarına göre iç denetim faaliyetlerinin bilişim teknolojilerinin kullanılmasına ve güvenirliliğine etkisine ilişkin algı orta düzeydedir. Bu kapsamda bilgi teknolojileri denetiminde etkinlik artırılmalıdır.

- İç denetimin temel unsurlarından biri, paydaşlara güvence vermektir. Araştırma sonuçlarına göre; dış paydaşların kuruma olan güveninin artırılmasına orta düzeyde katkı sağlayan iç denetimin, güvence verme fonksiyonunun geliştirilmesi gerekmektedir.

- İç denetçilerin fikirleri, görüşleri, düşünceleri, değerlendirme ve tavsiyelerinin örgütün amaçlarına değer katması ve faaliyetlerini geliştirmesi danışmanlık faaliyetidir (Şahin, 2008:296). Araştırma sonuçlarına göre iç denetçilerin sahip oldukları bilgileri örgüte orta düzeyde aktardıkları düşünülmektedir. Bu sebeple iç denetçilerin danışmanlık hizmetlerine ağırlık vermesi faydalı olacaktır.

- Yapılan araştırma KOP bölgesi üniversiteleri ile sınırlıdır. Bu araştırmanın daha da genişletilerek KOP bölgesi üniversiteleri dışındaki diğer üniversite ve örgütler üzerinde de yapılması faydalı olacaktır.

- Araştırma kapsamında uygulanan anket, örneklem grubu genişletilerek yeniden uygulanabilir.

- Tezin araştırma bölümü birincil veri toplama yöntemi olan anket aracılığıyla yapılmıştır. Anket yöntemi yerine görüşme yöntemi kullanılarak araştırma yeniden yapılabilir.

KAYNAKÇA

Acar, İ. A., ve Şahin İpek, E. A. (2016). Kamuda Karar Alma - İç Denetim İlişkisi: Güvence Verme, Danışmanlık ve Yönetime Değer Katma Fonksiyonları Açısından Bir Değerlendirme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1573-1581.

Afacan Fındıklı, M., ve Pınar, İ. (2014). Örgüt Kültürü Algısı ve Örgütsel Çift Yönlülük İlişkisi: Örgütsel Düzeyde Bilgi Paylaşımının Aracılık Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 21(1), 155-171.

Akçay, S. (2013). Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 15(1), 57-77.

Akçay, S. (2014). Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirmesi Üzerine Bir Çalışma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 1-23.

Akduman, G., Erdoğan, O., ve Yüksekbilgili, Z. (2013). Ciro ve Personel Devir Hızı İlişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(47), 203-211.

Akpınar, M. (2011). Denetim Anlayışı ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (4), 285-306.

Akın, Ö., ve Erdost Çolak, H. E. (2012). İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamalarıyla Örgütsel Performans Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 85-114.

Akolaş, A. (2004). Bilişim Sistemleri ve Bilişim Teknolojisinin Küreselleşme Olgusu ve Girişimcilik Üzerine Yansımaları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 29-43.

Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 17(1), 83-98.

Alıcı, O. V. (2016). Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu. *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, 5, 185-200.

Alp, Z. (2014). İç Denetim Serencamesi. *Denetişim*, 14, 100-101.

Altındağ, E., ve Turnalı, D. (2015). İnsan Kaynakları Yönetiminde Kullanılan Tekniklerin Örgütsel Bağlılık Üzerindeki Etkisi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 1-20.

Apak, S., ve Tunalı, E. (2007). İnşaat Sektöründe Nakit Yönetimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 52-59.

Ataman, B. (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. *Maliye Finans Yazıları*, 87, 17-26.

Avcı, A. (2015). Dönüşümcü ve İşlemci Liderlik Stilleri: Kavramsal Çerçevesi ve Eğitim Örgütleri Açısından Etkiler. *Fatih Sultan Mehmet İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 5, 85-108.

Avcı, Ö., ve Yaşar, Y. (2016). Bir Kamu Kuruluşunda Çalışanların Liderlik Algıları. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 11(1), 187-205.

Aytaç, Ö. (2004). Örgütler: Sosyolojik Bir Perspektif. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(1), 189-217.

Bakır, T. (2013). Kamuda İç Denetime İçten Bakış. *Denetim*, 11, 45-48.

Balay, R., Kaya, A., ve Cülha, A. (2013). Örgüt Kültürü ve Örgütsel Sinizm İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2), 123-144.

Banger, G. (2016). Akıllı Makineler ve Gelecek. *Elektrik Mühendisliği*, 459, 23-27.

Batmaz, Y. (2015). Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak. *Sayıştay Dergisi*, 98, 5-18.

Baykara, S.T. (2014). OECD Ülkelerinde İç Denetim. *Denetim*, 14, 42-58.

Bayraktar, B. B. *Yabancı Pazarlara Girmek ve Büyümek İçin, Teknoloji Transferi Açısından Kurumsal Bilgi/Know-How'ın Önemi*. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu. Erişim tarihi: 3 Kasım 2018, <http://www.ayk.gov.tr/wp-content/uploads/2015/01/BAYRAKTAR-Bir-Berat-YABANCI-PAZARLARA-G%C4%B0RMEK-VE-B%C3%9CY%C3%9CMEK-%C4%B0%C3%87%C4%B0N-TEKNOLOJ%C4%B0-TRANSFER%C4%B0-A%C3%87ISINDAN-KURUMSAL-B%C4%B0LG%C4%B0-KNOW-HOW%E2%80%99IN-%C3%96NEM%C4%B0.pdf>

Bişkin, F. (2010). Markanın Pazarlama Açısından Önemi ve Tüketici Tercihleri-Memnuniyeti Çerçevesinde Otomobil Sahipleri Üzerinde Bir Araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(20), 411-434.

Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2), 403-448.

Cengiz, E., ve Kırkbir, F. (2007). Kâr Amacı Gütmeyen Kurumlarda Müşteri Memnuniyeti ve Hizmet Kalitesi İlişkisi: Karadeniz Bölgesi Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(1), 263-285.

Ceran, Y. (2010). Kalkınma Ajanslarında İç Denetim. *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 3(2), 19-34.

Çakınberk, A., ve Demirel E. T. (2010). Örgütsel Bağlılığın Belirleyicisi Olarak Liderlik: Sağlık Çalışanları Örneği, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24: 103-119.

Çalışkan, R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(32), 57-75.

Çankaya, F., Dinç, E. ve Kara, M. (2012). İç Denetimin Başarını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 39: 47-67.

Çavuşoğlu, M. ve Duru, O. (2007). İç Denetim. *Siyasal Vakfı Bülteni*, 20, 15-20.

Çetin, N. (2008). Kuramsal Liderlik Çözümlemelerinin Işığında, Okul Müdürlüğü Ve Eğitilebilir Durumsal Liderlik Özellikleri. *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1(23), 74-84.

Çevikbaş, R. (2011). Türkiye’de İç Denetim Kurumu. *Türk İdare Dergisi*, 471-472, 47-67.

Çıplak, V. (2013). Panel: Kamuda İç Denetim ve Geleceği. *Denetışim*, 11, 4-15.

Demir, H., ve Okan, T. (2009). Teknoloji, Örgüt Yapısı ve Performans Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir Araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10(1), 57-72.

Demirel, D. (2013). Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 361-378.

Demiral, G., ve Karakaya, A. (2016). İşletmelerde Bilişim Sistemleri Uygulamaları: Demir Çelik Sektörü Örneği. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 166-176.

Demirkan, M., ve Erdem, R. (2014). Personel Devrinin Nedenlerine İlişkin Geliştirilen Modellerin İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3), 289-311.

Demirsel, M. T. (2014). KOBİ’lerde Kullanılan Bilişim Teknolojilerinin Örgütsel Performansa Etkileri: Konya Organize Sanayi Bölgelerinde Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 28, 278-305.

Demirtaş, Ö. (2015). *Bina ve Tesis Yönetimi Sektörü*. Türkiye İş Bankası İktisadi Araştırmalar Bölümü.

Dereli, B. (2005). Çok Uluslu İşletmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 59-81.

Dinç, E. ve Gerekan, B. (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), 67-88.

Doğan, M. (2012). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. Nobel Akademik Yayıncılık. 7. Baskı.

Drucker, P. (1999). *Yeni Örgütün Ortaya Çıkışı*. (Çev. Gündüz Bulut) İstanbul: Mess Yayınları.

Dulkadir, B., ve Akkoyun, B. (2013). Bilişim Teknolojilerinin İşletme Performansı Üzerine Etkileri ve Gaziantep İlinde Tekstil Sektöründe Bir Araştırma. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 7, 72-90.

Electronic reference formats recommended by Dr. Bertan Kaya. (2012). Erişim tarihi: 21 Eylül 2018, (2019, Nisan 25). <http://bertankaya.net/2012/04/c-denetim-faaliyetinin-performansn-oelcmek/>

Electronic reference formats recommended by Dr. Bertan Kaya. (2008). Erişim tarihi: 14 Temmuz 2019, (2008, Şubat). <http://bertankaya.net/2008/02/c-denetim-nedir/>

Electronic reference formats recommended by NTV. (2019). Erişim tarihi: 21 Haziran 2019, https://www.ntv.com.tr/galeri/teknoloji/microsoft-1trilyon-dolara-ulasti-apple-ve-amazonu-gecti,XiACycMHkEiYmaPnAEXNsg/eiC_dkwX3Eyonz1-ipVHsg

Electronic reference formats recommended by Prof. Dr. İrfan Erdoğan. Erişim tarihi: 27 Eylül 2018, <http://www.irfanerdogan.com/organisations/ch5orgutveamac.html>

Electronic reference formats recommended by ECIIA. Erişim tarihi: 14 Temmuz 2019, <https://www.eciia.eu/what-is-internal-auditing/>

Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E. ve Ehiorobo, A. J. (2013). The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 162-168.

Er, B., şahin, Y. E., ve Mutlu, M. (2015). Girişimciler İçin Alternatif Finansman Kaynakları: Mevcut Durum ve Öneriler. *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 1(1), 31-54.

Erdem, O., ve Dikici, M. (2009). Liderlik ve Kurum Kùltürü Etkileřimi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(29), 198-213.

Eren, Z. (2018). Biçimsel ve Biçimsel Olmayan Örgüt Yapılarının Sosyal Ağ Analizi: Öneri ve Güven Ağları Örneği. *Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakùltesi Dergisi*, Advance online publication. doi: 10.16986/HUJE.2018041879, 1-22.

Eren, H., ve Kılıç, A. (2016). Firmalarda Patent ve Faydalı Model Koruma Stratejisini Etkileyen Faktörler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(28), 189-208.

Erigüç, G. (2014). Ankara Metropolitan Alanda Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Personel Devir Oranları ve Personelin İşinden Ayrılma Nedenleri. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 4(1), 3-26.

Erkan, M., Özdemir, S. ve Karakoç, M. (2010). Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(1), 85-109.

Ersoy, A., ve Buyruk Akbaba, A. N. (2014). Patentlerin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Maliye Dergisi*, 166, 221-242.

Ertaş, G.,ve Töre, E. (2016). Örgütiçi İletişim Beceri Düzeylerinin Örgüt Sağlığı Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(3), 85-100.

Ertekin, İ. (2017). Klasik Örgüt Kuramları. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 2(2), 64-73.

Ertürk, B. (1971). Bir Psikolojik Değişim Sorunu Olarak İdari Reform. *Amme İdaresi Dergisi*, 4(3), 72-89.

Eryeşil, K., ve İraz, R. (2017). Liderlik Tarzları İle Örgütsel Bağlılık Arasındaki İlişkinin İncelenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 20(2), 129-139.

Fearnley, S., Beattie, V. ve Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research* 4(1), 39-71.

Gerekan, B., ve Pehlivan, A. (2010). Kamu İç Denetim Elemanlarının İş Tatmin Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(1), 29-54.

Gök, M. (2015). Türkiye’de Kamu İç Denetim Sistemi: Yapı ve Performans Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(3), 482-502.

Gök Kısa, A. C., ve Perçin, S. (2017). Bütünleşik Bulanık DEMATEL-Bulanık VIKOR Yaklaşımının Makine Seçimi Problemine Uygulanması. *Journal of Yasar University*, 12(48), 249-256.

Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, 130, 1-21.

Gönülaçar, Ş. (2008). İç Denetimde Bürokrat Serancamı. *Mali Hukuk Dergisi*, 135, 1-21.

Gönülaçar Ş. (2010). Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları. *Mali Hukuk Dergisi*, 148, 25-32.

Görmüş, A. Ş. (2009). Entelektüel Sermaye ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Artan Önemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(1), 57-75.

Gül, H. (2010). Yönetim ve Organizasyon I. Akın H. B. (Ed.), *Temel İşletme: Girişimcilik, İş Kurma ve Yönetim* içinde (ss. 190-219). Maltepe, Ankara: Adres Yayınları. 1. Baskı.

Güner, M. F. (2009). Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 209-227.

Gürdal, T., ve Çıplak, V. (2010). Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Bir Alan Araştırması (II). *Denetişim*, 5, 68-78.

Güredin, E. (2010). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları, 10. Baskı.

Gürüz, D., ve Gürel, E. (2009). *Yönetim ve Organizasyon*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı.

Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Araştırması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.

Haykır Hobikoğlu, E. (2011). Entelektüel Sermayenin Önemi, Sınıflandırılması ve Ölçme Yöntemleri: Kuramsal Bir Çerçeve. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 86-99.

Ilgaz, D. (2000). “Know How” ve Ticari Sırlar (Teknoloji Transferi ve Fikri Haklarla İlgili Lisans Anlaşmaları. *Avrupa Araştırmaları Dergisi*, 8(1-2), 155-182.

Işık, M. (2011). İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu. *Denetişim*, 7, 4-15.

İpek, C. (2012). Öğretmen Algılarına Göre Ortaöğretim Kurumlarında Örgütsel Kültür ve Örgütsel Vatandaşlık Davranışı. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi [Educational Administration: Theory and Practice]*, 18(3), 399-434.

İra, N., ve Şahin, S. (2011). Örgüt Kültürü Ölçeğinin Geçerlik ve Güvenirlik Çalışması. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 9(1), 1-14.

İngiltere Hazine Bakanlığı (2001). *İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları*, (Çev. Baran Özeren ve Mustafa Ekinci) Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Kahyaoğlu, S. B. (2012). Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak. *Denetişim*, 9, 9-11.

Karacan, S. (2004). Entellektüel Sermaye ve Yönetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 69, 177-199.

Karakuş, M. (2010). Çağdaş Denetim Yaklaşımları. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(2), 181-200.

Karcıoğlu, F. (2001). Örgüt Kültürü ve Örgüt İklimi İlişkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(1-2), 38-44.

Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 99, 8-36.

Kayrak, M. (2015). Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 91-103.

Kıracı, M. ve Şengül Çelikay, D. (2014). İç Denetçilerin Hileler Karşısındaki Sorumluluğunun İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 73-91.

Kuğu, T. D. (2004). Finansman Yöntemi Olarak Risk Sermayesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 11(2), 141-153.

Kumkale, İ. (2008). *Genel İşletme*. Trabzon: Murathan Yayınevi.

Kurnaz, N. ve Dindaroğlu, A.K. (2015). İç Denetim ve Bilgi Güvenliği İlişkisi: Bölgesel Bir Araştırma. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 10(1), 51-63.

Kutlu, H. A., ve Demirci, N. S. (2007). KOBİ'lerin Finansal Sorunları ve Çözüm Önerileri. (ss.187-198). 4. KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi.

Küçüközkan, Y. (2015). Liderlik ve Motivasyon Teorileri: Kuramsal Bir Çerçeve. *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(2), 86-115.

Leblebici, D. N. (2008). Örgüt Kuramında Paradigmalar ve Metaforlar. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 9(15), 345-360.

Lenz, R. ve Hahn, U. (2015). A Synthesis Of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing To New Research Opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

Leung, P., Cooper, B.J. ve Perera L. (2011). Accountability Structures And Management Relationships Of Internal Audit: An Australian Study. *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 794-816.

Memiş, M. C., ve Tüm, K. (2011). Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37, 145-162.

Mert, İ.S. (2011). Çalışanların Performans Değerlendirme Sisteminin Çıktı ve Engellerine Yönelik Algıları. *Business and Economics Research Journal*, 2(3), 87-108.

Naktiyok, A. ve Karabey C.N. (2007). "İşletmelerin Maddi Olmayan Kaynakları ve Çevresel Olumsuzluk Algıları İle Stratejik Yönelimleri Arasındaki İlişki". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62(4), 203-225.

Onal, G. (2000). *İşletme Yönetimi ve Organizasyonu*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Orhan, M., S., ve Serçemeli, M. (2015). İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetimin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1(2), 83-110.

Ölçer, F., ve Şanal, M. (2007). İşletmelerde Entelektüel Sermaye Yönetimi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 479-500.

Örenay, H. (2012). Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Yapılanması. *Denetişim*, 9, 92-94.

Örücü, E. O. (2015). Fikri Mülkiyet Haklarının Korunması. *Elektrik Mühendisliği*, 455, 48-54.

Özdemir, S. (2011). İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(2), 1-18.

Özdemir, L., ve Balkan, O. (2010). Entelektüel Sermaye Unsurlarının İşletmelere Sağladığı Katkılar. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(1), 115-121.

Özdevecioğlu, M. (1999). Örgütsel Etkinlik. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(8), 401-411.

Özgen, H., ve Yalçın, A. (2006). *Temel İşletmecilik Bilgisi*. Adana: Nobel Kitabevi, 3. Baskı.

Özgen, H., ve Türk, M. (1996). Kar Amacı Gütmeyen Örgütlerde Yönetim. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 177-185.

Özkan, A. (2015). Kurumsal İtibarın Oluşturulması ve Korunmasında Liderin Rolü. *Emniyet Genel Müdürlüğü Polis Dergisi*, 21(85), 58-65.

Perçin, S., ve Ustasüleyman, T. (2009). Analitik Hiyerarşi Süreci ve Kalite Fonksiyon Göçerimi Yardımıyla Bakım Stratejisi Seçimi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler*, 7(2), 11-26.

Polatoğlu, A. (1984). Örgüt Kuramları ve İletişim. *Amme İdaresi Dergisi*, 4, 62-76.

Sabuncuoğlu, Z., ve Tokol, T. (2009). *İşletme*, Bursa: Furkan Ofset.

Saldamlı, A. (2008). İnsan Kaynakları Yönetiminde Bilişim Teknolojisinin Kullanımına Yönelik Bir Araştırma: Tekirdağ Örneği. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, 239-263.

Sarens, G., Allegrini, M., D'Onza, G. ve Melville, R. (2011). Are internal Auditing Practices Related To The Age Of The Internal Audit Function?. *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 51-64.

Saruhan, Ş. C., ve Yıldız, M. L. (2009). *Çağdaş Yönetim Bilimi*, İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Steward, T. (1997). *Entelektüel Sermaye: Kuruluşların Yeni Zenginliği*. (Çev. Nurettin Elhüseyni) İstanbul: Mess Yayınları.

Şahin, Ümit (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi. *KMÜ İİBF Dergisi*, 10(15), 289-302.

Shaoul, J., Stafford A. ve Stapleton, P. 2012. Accountability And Corporate Governance Of Public Private Partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 213-229.

Smith, R. (2010). The Role of Whistle-Blowing in Governing Well: Evidence From the Australian Public Sector. *The American Review of Public Administration*, 40(6), 704-721.

Şengür, E. D., ve Çiftçi, H. N. (2011). İşletmelerde Faaliyetlerin Sınıflandırılması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 108, 35-61.

Şimşek, M. Ş. (1998). *İşletme Bilimlerine Giriş*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 5. Baskı.

Tabachnick, B.G. ve Fidell. L.S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (sixth ed.) Pearson, Boston.

Tecer, M. (1980). *İşletmelerde Sermaye Maliyeti*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.

Tuan, K. (2015). İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İşbirliğinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(18), 319-329.

Tunçer, P. (2012). Değişen İnsan Kaynakları Yönetimi Anlayışında Kariyer Yönetimi. *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 31(1), 203-233.

Turan Kurtaran, A., Atukalp, M. E., ve Çizgici Akyüz, G. (2016). İmalat Sektöründeki Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Finansal Durumlarının Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(17), 141-169.

Tüm, K. (2013). Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(2), 93-112.

Türedi, H., Karakaya, G., ve İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 96, 55-74.

Uğurluoğlu, Ö., ve Çelik, Y. (2009). Örgütlerde Stratejik Liderlik ve Özellikleri. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 12(2), 121-156.

Uluslan, H. (2005). Maddi Olmayan Varlıklar ve İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar ile İlgili Bir Araştırma. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 69-103.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), (2017). *Uluslararası İç Denetim Standartları*, (Çev. Türkiye İç Denetim Enstitüsü).

Yar, S. ve Yelgen, E. (2015). Bilgi İfşası (Whistleblowing) ve Denetim. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 85-106.

Uygur, A. (2010). *Yönetim ve Organizasyon*. Ankara: Nobel Yayınları.

Uzun, H., ve Durna, U. (2008). İşletmelerde Rekabet Unsuru Olarak Bilgi Yönetimi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1), 33-40.

Ünal, A. (2002). İşletmelerde İnsan Kaynaklarının Önemi, İnsan Kaynakları İşlevleri ve İnsan Kaynakları Yönetimi Sisteminde Ücretleme. *Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, 7(1), 1-19.

Üvez, M., ve Kenar, M. (2015). Kamu Sektörü Mali Kaynak Kullanımında “Sağlam Mali Yönetim” Prensibi. *Sayıştay Dergisi*, 98, 41-60.

Yeşil, A. (2016) Liderlik ve Motivasyon Teorilerine Yönelik Kavramsal Bir İnceleme, *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(3), 158-180.

Yıldız., E. (2013). İnsan Kaynakları Yönetiminde Davranış Boyutu ve Bir Örnek Olay. *Öneri*, 10(40), 103-113.

Yılmaz, H. (1999). İşletmelerde Finans Karar Destek Sistemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(1), 52-66.

Yükçü, S., ve Atağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.

Yüksel, A. (2011). *Türkiye’de KOBİ’lerin Banka Kredilerine Erişimi*. DPT Uzmanlık Tezi.

EK 1: ANKET FORMU

Bu anket, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Bilim Dalında yapılan “Örgütlerde İç Denetim Algısı: KOP Bölgesi Üniversiteler Birliği (ÜNİKOP) Uygulaması” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasına veri toplamayı amaçlamaktadır.

Araştırmanın amacına ulaşması özenle vereceğiniz cevaplarla sağlanacaktır. Lütfen bilgi sahibi olmadığınız ifadeleri boş bırakınız. Araştırmaya yapacağınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Oğuzhan HOP
Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi
oguzhanhop@kmu.edu.tr

Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ
Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
Tez Danışmanı

1. Anket Katılımcısının Demografik Bilgileri

Yaş	...-25	26-30	31-40	41-50	51 ve üzeri			
Cinsiyet	Erkek	Kadın						
Eğitim	Lisans	Yüksek lisans	Doktora					
Kurum	Selçuk Üniversitesi	Niğde Üniversitesi	Ahi Evran Üniversitesi	Bozok Üniversitesi	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Nevşehir Üniversitesi	Kırıkkale Üniversitesi	
Kadro Tipi	Akademik	İdari	İç denetçi					
Üniversite nizde iç denetim faaliyetleri nin ne kadar süredir gerçekleşti rilmekte	0-3	4-6	7-10	11 ve üzeri	Bilmiyorum			

2.Katılımcıların İç Denetim Konusuna Yönelik Bilgi Düzeyi Soruları

Katılımcıların İç Denetimle İlişkili Yöntem, Konu ve İfadelere Yönelik Bilgi Düzeyi Soruları		Hiç Duymadım	Bilgim Yok	Kısmen Bilgi Sahibiyim	Bilgi Sahibiyim	Bu Konuya Hâkimim
Bilgi Düzeyi	Üniversitede yürütülen iç denetim süreciyle ilgili bilgi sahibiyim.					
	İç denetim faaliyetlerinin bilgi ve teknolojik kaynaklara etkisi hakkında bilgi sahibiyim.					
	İç denetim faaliyetlerinin insan kaynaklarına etkisi hakkında bilgi sahibiyim.					
	İç denetim faaliyetlerinin maddi ve maddi olmayan sermaye unsurlarının etkin kullanımına katkısı hakkında bilgi sahibiyim.					
	İç denetim faaliyetlerinin örgüt kültürüne etkisi hakkında bilgi sahibiyim.					
	İç denetimin güvence verme fonksiyonu hakkında bilgi sahibiyim.					
	İç denetimin danışmanlık fonksiyonu hakkında bilgi sahibiyim.					
	Risk yönetimi hakkında bilgi sahibiyim.					
	Performans değerlendirme sistemi hakkında bilgi sahibiyim.					
	Stratejik yönetim hakkında bilgi sahibiyim.					
	Sistem denetimi hakkında bilgi sahibiyim.					
	Uygunluk denetimi hakkında bilgi sahibiyim.					

3.Katılımcıların İç Denetim Faaliyetiyle İlgili İfadelere (Yargı) Yönelik Tutum/Algısı

	Katılımcıların İç Denetimle İlişkili İfadelere/Yargılara Yönelik Görüşleri	Hiç Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Denetim ve Finansman Boyutu	İç denetim faaliyetleri Üniversitede oluşabilecek hileleri önleyecek yapıdadır.					
	İç denetim faaliyetleri yolsuzlukla mücadelede katkı sağlamaktadır.					
	İç denetim faaliyetleri, toplam gelir-gider dengesine olumlu yansıma yapmaktadır.					
	İç denetim faaliyetleri, bütçe dağılımında etkinliği artırmakta ve mali tablo güvenilirliğine katkı vermektedir.					
	İç denetim faaliyetleri, maddi sermaye unsurlarının etkinliğinin artmasına katkı sağlamaktadır.					
	İç denetim faaliyetlerinin yatırımlara olumlu etkisi olmuştur.					
	İç denetim faaliyetleri şeffaflığa katkı sağlamaktadır.					
	İç denetim faaliyetleri, yapılan hataların ve bunlara ilişkin çözümlerin kayıt altına alınmasını sağlamaktadır.					
Etkinlik ve Performans Boyutu	İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının yönetiminde etkinliği artırmıştır.					
	İç denetim faaliyetleri, öğrenci ve mezunlarla ilişkileri geliştirerek öğrenci merkezli yaklaşımı geliştirmektedir.					
	İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının motive edilme yöntemlerini geliştirmektedir.					
	İç denetim faaliyetleri bilişim teknolojilerin kullanılmasına ve güvenilirliğine katkı sağlamaktadır.					
	İç denetim faaliyetleri, hizmet içi eğitimlerin kalitesini yükseltmektedir.					
	İç denetim faaliyetleri, adil ve verimli bir görev dağılımı yapılmasına katkı vermektedir.					
	İç denetim faaliyetleriyle hesap verebilirlik artmaktadır.					
	İç denetim faaliyetleri, dış paydaşların Üniversiteye olan güvenini artırmaktadır.					

	Katılımcıların İç Denetimle İlişkili İfadeler/Yargılara Yönelik Görüşleri	Hiç Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Kurum Kültürü	İç denetçiler sahip oldukları bilgiyi örgüte aktarmaktadırlar.					
	İç denetim faaliyetleri, örgütsel değerleri geliştirmektedir.					
	İç denetim faaliyetleri, insan kaynaklarının amaç ve hedeflerini belirginleştirerek iş tatmini sağlamaktadır.					
	İç denetim faaliyetleri örgüt kültürünü geliştirmeye yardımcı olan semboller ve törenleri geliştirmektedir.					
	İç denetim faaliyetleri, örgütsel davranışları geliştirmektedir.					
	İç denetim faaliyetleri insan kaynaklarını girişimciliğe ve yenilikçiliğe teşvik etmektedir.					
	İç denetim faaliyetleri, örgütsel adaleti olumlu etkilemektedir.					
	İç denetim faaliyetleri yöneticinin iş ve işlemler üzerindeki kontrolünü artırmaktadır.					