

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

**İÇ DENETİMDE DIŞ KAYNAK KULLANIMI (OUTSOURCING): İMKB – 100
ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

Bilal GEREKAN

MAYIS 2010

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

**İÇ DENETİMDE DIŞ KAYNAK KULLANIMI (OUTSOURCING): İMKB – 100
ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

Bilal GEREKAN

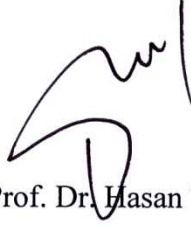
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Engin DİNÇ

MAYIS 2010

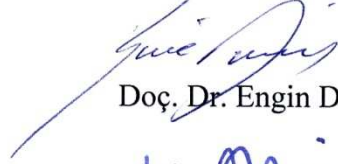
TRABZON

ONAY

Bilal GEREKAN tarafından hazırlanan “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing): İMKB – 100 Endeksinde İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Araştırma” adlı bu çalışma 24/05/2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim Dalında **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Hasan TÜREDİ (Başkan)



Doç. Dr. Engin DİNÇ



Prof. Dr. Yusuf SÜRME



Prof. Dr. Harun TERZİ



Doç. Dr. Fikret ÇANKAYA

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. 28/05/2010



Doç. Dr. Yusuf ŞAHİN

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.



Bilal GEREKAN

14.05.2010

ÖNSÖZ

İşletme yönetimlerinin güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak yürütülen iç denetim faaliyetleri esas olarak iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetim gibi üç temel faaliyet alanına sahiptir. İşletme faaliyetlerine değer katma bakımından iç denetim faaliyetleri işletme içinden yürütülebildiği gibi işletme dışından sağlanarak da yerine getirilebilmektedir. İç denetim faaliyetlerinin işletme dışından sağlanması veya iç denetimde dış kaynak kullanımı (outsourcing) esas olarak işletmelerin iç denetim faaliyetlerinin işletme dışındaki denetçilerden sağlanmasını ifade etmektedir.

Yeni Tük Ticaret Kanun Tasarısının yasalaşması halinde iç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamalarının artacağı beklenmektedir. Bu nedenle Türkiye’de konuyla ilgili tarafların iç denetimde dış kaynak kullanımına yönelik düşünceleri önem arz etmektedir.

İç denetimde dış kaynak kullanımının denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığına nasıl etki edeceği, iç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörlerin neler olduğu ve dış kaynak kullanımı ile iç denetimin etkinliği arasında nasıl bir ilişkinin olduğunun belirlenmesi amacıyla hazırlanan bu doktora tez çalışmasında, İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketler üzerinde yapılan bir araştırma sonucunda ülkemize yönelik genel değerlendirmeler yapılmıştır. Öncelikle bu tezin hazırlanmasında görüşleri ile çalışmaya yön veren danışman hocam Sayın Doç. Dr. Engin DİNÇ’e, her konuda üzerimizde emeği olan ve tezin hazırlanmasında değerli vaktini ayıran hocam Sayın Prof. Dr. Hasan TÜREDİ’ye teşekkürü bir borç bilirim. Çalışmanın bir bütün olarak sistemli hale getirilmesinde önemli katkıları olan hocalarım; Sayın Prof. Dr. Yusuf SÜRMEK, Sayın Prof. Dr. Harun TERZİ, Sayın Doç. Dr. Uğur KAYA ve Sayın Öğr. Gör. Dr. Aykut KARAKAYA’ya ve çalışmanın hazırlanması aşamasında yardımlarını esirgemeyen Sayın Öğr. Gör. Abdülkadir PEHLİVAN’a teşekkür ederim. Ayrıca doktora eğitimi sürecinde 2211 – Yurtiçi Doktora Destek Programı kapsamında desteklerini esirgemeyen Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu’na (TÜBİTAK) teşekkür ederim. Son olarak tezin hazırlanma sürecinde maddi ve manevi fedakârlıkları ve katlandıkları sıkıntılar karşısında engin sabırları nedeniyle eşim ve kızıma minnettarlığımı ifade ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET	IX
ABSTRACT	X
TABLolar LİSTESİ	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIV
GİRİŞ	1-4

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İÇ DENETİM	5-29
1.1. İç Denetimin Tanımı ve Açıklaması	5
1.2. İç Denetimin Kapsamı ve Türleri	6
1.3. İç Denetimin Özellikleri	9
1.4. İç Denetimin Amacı ve Faaliyet Alanı	10
1.4.1. İç Denetim – İç Kontrol İlişkisi	11
1.4.2. İç Denetim – Kurumsal Yönetim İlişkisi	15
1.4.3. İç Denetim Risk Yönetimi İlişkisi	18
1.5. İç Denetim ve Denetim Komitesi	23
1.6. Modern İç Denetim ve İç Denetimin Geleceği	26

İKİNCİ BÖLÜM

2. İÇ DENETİMDE DIŞ KAYNAK KULLANIMI (OUTSOURCING)	30–60
2.1. Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing)	30
2.1.1. Dış Kaynak Kullanımının Tanımı ve Açıklaması	30
2.1.2. Dış Kaynak Kullanımı ve Temel Yetenek İlişkisi	31
2.1.3. Dış Kaynak Kullanımı ve Küçülme (Downsizing) İlişkisi	32
2.1.4. Dış Kaynak Kullanımının İşletmelere Sağladığı Faydalar.....	33
2.1.4.1. Maliyet Tasarrufu Sağlaması	34
2.1.4.2. Temel Faaliyetlere Odaklanma İmkânı Sağlaması	35
2.1.4.3. Değişken Maliyet Yapısı Oluşturma İmkânı Sağlaması.....	36
2.1.4.4. Yetenekleri Geliştirme İmkânı Sağlaması	36
2.1.4.5. İşletme Faaliyetlerinde Kalite Artışına İmkân Sağlaması.....	37
2.1.4.6. Gelir Artışı Sağlaması.....	37
2.1.4.7. Sermayeyi Koruma İmkânı Sağlaması.....	37
2.1.4.8. İnnovasyon (Yenilik) İmkânı Sağlaması.....	37
2.1.5. Dış Kaynak Kullanımı Sonucunda Ortaya Çıkabilecek Sorunlar	38
2.1.5.1. Dış Kaynaklara Bağımlı Kalınması ve Faaliyetlerin Kontrolünün Elden Çıkması.....	38
2.1.5.2. Gizlilik İlkesinin İhlal Edilmesi.....	38
2.1.5.3. Dış Kaynak Kullanımı Yoluyla Sağlanan Faaliyetlerle Diğer Faaliyetler Arasında Uyum Bozukluğunun Ortaya Çıkması	39
2.1.5.4. Çalışanların Çalışma İsteklerinin Azalması.....	39
2.1.6. Dış Kaynak Kullanımına Konu Olan Faaliyetler	39
2.2. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı	40
2.2.1. Genel Açıklama.....	40
2.2.2. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Türleri	42
2.2.3. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Düşüncesini Savunanların Gerekçeleri	44
2.2.4. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımına Karşı Olanların Gerekçeleri.....	46

2.2.5. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Konusundaki Görüşleri	48
2.2.5.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) Görüşü	48
2.2.5.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) Görüşü.....	49
2.2.6. Denetim Firmaları Bakış Açısıyla İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ...	51
2.2.7. Türk Hukuk Sisteminde İç Denetim ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı'nda İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı	54
2.2.8. Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri Mevzuatında İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İÇ DENETİMİN DIŞ KAYNAKLARDAN SAĞLANMASINA (OUTSOURCING) YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: İMKB – 100 DEĞERLENDİRMESİ.....	61–126
3.1. Genel Açıklama	61
3.2. Araştırmanın Amacı	62
3.3. Araştırmanın Metodolojisi	62
3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması.....	62
3.3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	63
3.3.3. Araştırmanın Kısıtları.....	64
3.3.4. Literatür Taraması	64
3.3.5. Araştırmanın Hipotezleri.....	75
3.4. Araştırmanın Bulguları	76
3.4.1. Araştırmaya Katılan Şirket ve Katılımcılara Ait Genel Özellikler	77
3.4.2. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Durumu ve Denetçinin Bağımsızlık ve Tarafsızlığına Yönelik Bakış Açılırları	81

3.4.3. İç Denetim Faaliyetlerini Dışarıdan Sağlayan Katılımcı Şirketlerin İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Süreleri ve Memnuniyet Düzeyleri ..	87
3.4.4. İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörler	90
3.4.4.1. İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	97
3.4.4.2. İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi	102
3.4.5. İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörler	104
3.4.5.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	109
3.4.5.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi	111
3.4.6. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ve Etkinlik İlişkisine Yönelik Lojistik Regresyon Analizi	113

SONUÇ ve ÖNERİLER	127
YARARLANILAN KAYNAKLAR	133
EKLER	145
ÖZGEÇMİŞ	149

ÖZET

İç denetim faaliyetleri işletmelerde yönetim kontrollerinin önemli bir unsurudur. Yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri güvenilir bir şekilde sağlamaya yönelik olarak yerine getirilen iç denetim faaliyetleri, günümüz işletmelerinde oldukça önem kazanan bir rol üstlenmiştir. Üstlendiği bu rol kapsamında iç denetim faaliyetleriyle, işletmelerin hedeflerine ulaşmasına değer katma amacı güdülmektedir. Geleneksel olarak işletme içinde kurulan bir iç denetim birimi kapsamında işletmenin kendi personeli olarak görevlendirilen iç denetçiler tarafından yerine getirilen iç denetim faaliyetleri, dış kaynak kullanımı ile işletme dışında hizmet veren muhasebe ve denetim meslek elemanları tarafından da yürütülebilmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı'nın yasalaşması halinde, uygulamasında artış yaşanacağı beklenen iç denetimde dış kaynak kullanımına yönelik, çeşitli alanlarda faaliyette bulunan Türkiye'deki şirketlerin bakış açılarının ne yönde olduğunun bilinmesi önem arz etmektedir. Bu çalışmada İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımına yönelik bakış açıları değerlendirilmiştir.

İç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasında etkili olan faktörler ile dış kaynak kullanımına neden olan faktörlerin neler olduğunun belirlenmesi ve dış kaynak kullanım faktörlerinin iç denetimin etkinliğine ne yönde etki ettiğini bir model yardımıyla belirleme amacı güdülen bu çalışmada, İMKB – 100 endeksinde işlem gören 56 şirket üzerinde anket yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden, “personel faktörü”, “güvenlik ve maliyet faktörü”, “yetkinlik faktörü” ve “kontrol ve değerlendirme faktörü” olmak üzere dört temel faktör olduğu tespit edilmiştir. İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına neden olan “niteliksel faktör” ve “temel faktör” olmak üzere toplam iki faktör olduğu belirlenmiştir. İç denetimin etkinliği açısından, niteliksel faktörün iç denetimde dış kaynak kullanımına etki ettiği ancak temel faktörün ise istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etki etmediği ortaya konulmuştur. Dolayısıyla İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin dış kaynak kullanımına yönelik iç denetimin etkinlik artışına “niteliksel faktörün” yani iç denetimin niteliklerinde ortaya çıkabilecek iyileşmelerin neden olacağı düşüncesinde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İç denetim, Dış kaynak kullanımı, İç Denetimin Etkinliği

ABSTRACT

Internal auditing activities are of vital importance for management controls in organizations. These activities, which are performed to provide information that managements need in a reliable way, have been a growing concern for the organizations at the present. Internal auditing helps companies to achieve their objectives. These activities which are traditionally performed by internal auditors assigned within their own organizations may include outsourcing such as accountants and professional auditors.

It is crucial to predict the standpoint of companies which serve in different fields in Turkey in case of the enactment of the New Turkish Commercial Draft. This study examines the perceptions of companies listed in (Istanbul Stock Exchange) ISE-100 index on outsourcing in internal auditing.

Moreover, the study seeks to determine the influential factors of in-house sourcing and outsourcing and how outsourcing affects the direction of internal auditing efficiency through a model. Questionnaires were administered to 56 companies listed in ISE 100 index and the results reveal that personnel, cost and security, perfection, control and evaluation were found to be influential factors of internal auditing activities. Moreover, two factors, namely qualitative and basic factors, were also found to be influential in the provision of internal auditing outsourcing activities. In terms of the efficiency of internal auditing, qualitative factor was found to be a significant determinant of outsourcing while the basic factor did not yield statistically significant result. Therefore, it is concluded that qualitative factor, which refers to the promotion of the quality of internal auditing could lead to increase efficiency of internal auditing outsourcing activities of companies listed in ISE-100 index.

Key Words: Internal Auditing, Outsourcing, Efficiency of Internal Auditing

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1.	İç Kontrol Modellerinin Karşılaştırması	13
2.	İç Denetimde Geçmişte ve Günümüzde Odaklanılan Konular	26
3.	Dört Büyük Denetim Firmasının İç Denetime Yönelik Verdiği Hizmetler	52
4.	İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı İle İlgili Yapılan Akademik Çalışmalar	65
5.	Raporlamaların Etkinliğine Yönelik Araştırma Matrisi	72
6.	Araştırmaya Cevap Veren Katılımcılara Ait Genel Özellikler	77
7.	Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Halka Açılma Oranları	78
8.	Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Dış Kaynak Kullanım Durumu.....	79
9.	Araştırma Kapsamındaki Şirketlerde Sertifikalı İç Denetçi Sayısı	79
10.	Araştırma Kapsamındaki Şirketlerde Denetim Komitesinin Varlığı	80
11.	Denetim Komitesi Toplantılarına İç Denetçilerin Katılımı.....	80
12.	Araştırma Kapsamındaki Şirketlerde İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülme Şekli.....	81
13.	İç Denetimin İçeriden Sağlanması Durumunda Raporlama Yapılacak Birim	82
14.	İç Denetimin İçeriden Sağlanması Durumunda İç Denetim Ekibinin İşe Alınması ve İşten Çıkarılması Sorumluluğu	83
15.	İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya veya Farklı Firmalara Yaptırılması	84
16.	İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya Yaptırılması ve Denetçinin Bağımsızlığı	85
17.	İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya Yaptırılması ve Denetçinin Tarafsızlığı.....	86
18.	İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya Yaptırılması Ancak Ayrı Personel Tahsisi	87
19.	İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Sağlanma Süresi	88
20.	İç Denetim Faaliyetlerinin Gelecekte Tamamen İçeriden Sağlanması	88
21.	İç Denetim Faaliyetlerinin Sağlandığı Firmaya Duyulan Memnuniyet	89
22.	İç Denetim Faaliyetlerini Dışarıdan Satın Almaktan Vazgeçme	90

23.	İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu.....	92
24.	Alfa Katsayısının Güvenilirliği	93
25.	İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörler.....	95
26.	Personel Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	97
27.	Güvenlik ve Maliyet Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	99
28.	Yetkinlik Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	100
29.	Kontrol ve Değerleme Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	101
30.	Şirketlerin Halka Açıklık Oranları Açısından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları.....	103
31.	Şirketlerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörleri Bakımından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları	103
32.	İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere Ait Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu.....	105
33.	İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörler	107
34.	Niteliksel Faktöre İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	109
35.	Temel Faktöre İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	110
36.	Şirketlerin Halka Açıklık Oranları Açısından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları	112
37.	Şirketlerin Faaliyette Buldukları Sektörleri Bakımından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları	113
38.	İç Denetimde Dış Kaynak Kullanılması Durumunda Etkinlik Unsurlarına Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu	116
39.	İç Denetimde Dış Kaynak Kullanılması Durumunda İç Denetimin Etkinliğinde Meydana Gelebilecek Değişmelere İlişkin Verilen Cevaplara Ait Frekanslar	117
40.	Lojistik Regresyon Analizine İlişkin Sonuçlar	121
41.	Birinci Model Lojistik Regresyon Analizi Sınıflandırma Tablosu	123
42.	İkinci Model Lojistik Regresyon Analizi Sınıflandırma Tablosu	123
43.	Üçüncü Model Lojistik Regresyon Analizi Sınıflandırma Tablosu	123

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1.	Risk Yönetimi Döngüsü	20
2.	Dış Kaynak Kullanımının Sağladığı Faydalar.....	34
3.	İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımını Etkileyen Niteliksel ve Temel Faktörün İç Denetimin Etkinlik Unsurları Üzerindeki Etki Modeli.....	114

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kanunu
Bkz.	: Bakınız
CIA	: Certified Internal Auditor – Sertifikalı İç Denetçi
CobiT	: Control Objectives for Information and Related Technology – Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations – Sponsor Organizasyonlar Komitesi
Ed.	: Editör
EMW	: Englebrecht-Wiggans, Milgrom ve Weber
eSAC	: Electronic Systems Assurance and Control – Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol
IIA	: The Institute of Internal Auditors – Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KMO	: Kaiser – Meyer – Olkin
M.Ö.	: Milattan önce
PCAOB	: Public Oversight Board – Kamu Gözetim Kurulu
SEC	: Securities and Exchange Commission – Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes Oxley Act – Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

- SPSS : Statistical Package for Social Sciences – Sosyal Bilimler için İstatistik Paket Programı
- SysTrust : Güven Sistemi
- TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü
- TTK : Türk Ticaret Kanunu
- TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- vb. : ve benzeri
- vd. : ve diğerleri
- YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

İç denetim, faaliyetlerin istenen şekilde yürütülebilmesi bakımından işletmelerde “güven duyulan bir sürecin” oluşturulmasında oldukça önemli sorumluluklar üstlenmektedir. Ayrıca işletme yönetimine gerekli bilgileri doğru bir şekilde ve zamanında raporlayarak yönetimin yerinde ve zamanında karar almasını kolaylaştırmaktadır.

Geleneksel olarak iç denetim faaliyetleri, işletme içinde kurulan bir iç denetim birimi kapsamında işletmenin kendi personeli olan iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Bunun yanında işletme dışındaki muhasebe ve denetim firmaları (veya sağlayıcıları) tarafından da iç denetim faaliyetleri yerine getirilebilmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin geleneksel olarak işleyişinde yani işletmenin personeli olarak yönetime bağlı bir şekilde yürütülmesinde, denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığının zedelenme riski oldukça yüksektir. Çünkü kötü niyetli olan üst yönetime iç denetçinin kendi çıkarlarını zedelememek açısından karşı çıkma ihtimali oldukça düşüktür. Bu bakımdan iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan yani işletme dışındaki muhasebe ve denetim hizmeti sağlayan firmalardan veya kişilerden sağlanması, görünüşteki bu bağımsızlık ve tarafsızlık problemini çözmeye yönelik bir alternatif olarak kabul edilmektedir.

XX. yüzyılın son çeyreğinde uygulama alanı bulan iç denetimde dış kaynak kullanımı, hem düzenleyici kurumların hem de akademisyenlerin üzerinde durduğu önemli konulardan biri olmuştur. Düzenleyici kurumlar açısından Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA – The Institute of Internal Auditors) bu konudaki görüşleri konunun gelişimine ışık tutması bakımından oldukça önemlidir. AICPA yaptığı düzenlemelerde muhasebe ve denetim hizmeti sağlayanların iç denetim hizmeti de verebileceğini savunmuştur. Ancak iç denetim ve dış (bağımsız) denetim gibi iki denetim faaliyetinin aynı denetçiye yaptırılması durumunda ortaya çıkabilecek olumsuzlukların giderilebilmesi için iç denetim hizmeti sağlayanların yönetimle ilgili görevleri yerine getirmemesi gerektiğini vurgulamıştır. Yapılan akademik çalışmalarda da bu konu

üzerinde oldukça fazla durulmuştur. Bağımsızlık ve tarafsızlığın sağlanabilmesi bakımından bazı araştırmacılar iç ve dış denetim faaliyetleri için farklı denetim firmalarının kullanılmasını önerirken bazı araştırmacılar da aynı denetim firmasında iç ve dış denetim için ayrı personel tahsis edilmesinin problemi çözebileceğini ifade etmişlerdir. Çalışmaların genelindeki ortak bulgu ise iç ve dış denetim faaliyetlerinin aynı denetçi tarafından yürütülmesinin bağımsızlık ve tarafsızlığı zedeleyebileceğidir.

İç denetimin meslek dalı haline gelmesinde önemli bir payı bulunan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün bu konudaki görüşü de oldukça önemlidir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1994 yılında yayımladığı bir kitapçıkta gereği gibi faaliyet gösteren bir iç denetim birimi/bölümü tarafından yerine getirilen hizmetlerin dışarıdan sağlanacak iç denetim hizmetlerine göre daha verimli ve etkili olacağını belirtmiştir. O dönemde iç denetimin dış kaynaklardan sağlanması konusuna çok da sıcak bakılmadığı anlaşılmaktadır. Ancak daha sonra dış kaynak kullanımının sağladığı bazı avantajlar da göz ardı edilemeyecek kadar önem kazanınca örneğin; özel yeteneklere ulaşma imkânı sağlanması, uluslararası faaliyet gösteren şirketlerde mesafe ve dil probleminden kaynaklanabilecek olumsuzlukları giderme imkânı sağlanması gibi fırsatlar sağlayınca konuya yeni bir bakış açısıyla yaklaşılmıştır. Bu dönemde ise dışarıdan iç denetim hizmeti veren kimseleri de Enstitü çatısı altında toplama çabasına girişilmiş ve bunlara da üye olma hakkı tanınması üzerinde odaklanılmıştır. Görüldüğü gibi Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimde dış kaynak kullanımı konusunda iki dönem geçirmiştir. Birinci dönemde dış kaynak kullanımına çok da olumlu bakılmayan bir tutum sergilenmiş, ikinci dönemde ise dış kaynak hizmeti verenlerin de mesleki örgüte dâhil edilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirilmiştir. Hatta iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli görüldüğü takdirde dış kaynak hizmeti verenlerden faydalanılması gerektiğine Uluslararası İç Denetim Standartlarında da yer verilmiştir.

Türkiye açısından bakıldığında Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının yasalaşması halinde, iç denetim hizmetlerinin dış kaynak yoluyla sağlanmasının yaygınlaşacağı beklenmektedir. Tasarıda şirketlerin büyüklüklerine göre bağımsız denetim kuruluşu, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ve yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından denetleneceği belirtilmektedir.

Bu çalışmada, son yıllarda Türkiye’de de önemli bir konu haline gelen iç denetimde dış kaynak kullanımına karşı, İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin bakış açılarının ne olduğunun belirlenmesi hedeflenmiştir. Büyüklükleri, güçlü sermaye yapılarına sahip olmaları ve yönetim ve denetim konuları açısından güncel uygulamaları takip etme olanaklarının olması nedeniyle araştırmada hedef kitle olarak İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketler belirlenmiştir. Araştırma kapsamındaki şirketlerin ülke çapında faaliyet gösterdikleri ve ülkenin en önde gelen şirketlerinden oldukları göz önünde bulundurulursa, elde edilen sonuçların bir anlamda Türkiye değerlendirmesi niteliğinde olduğu kabul edilebilir.

Bu çalışmanın esas amacı; İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımına yönelik bakış açılarını değerlendirmek, iç denetimde dış kaynak kullanımı ile iç denetimin etkinliği ilişkisini ortaya koymak ve etkinliğin hangi faktörler tarafından etkilendiğini belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın kapsamı aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

Birinci bölümde, genel hatlarıyla iç denetim konusu ele alınmıştır. İç denetimin tanımı, amacı, kapsamı ve özellikleri üzerinde durulduktan sonra iç denetimin üç önemli faaliyet alanı olan iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi faaliyetlerinin iç denetimle ilişkisi açıklanmıştır. Daha sonra iç denetimle denetim komitesi ilişkisi ele alınmış ve son olarak da modern iç denetim ve iç denetimin geleceği üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde öncelikle, bir yönetim stratejisi olarak dış kaynak kullanımı ele alınmış, faydaları ve doğuracağı sakıncalarla birlikte açıklanmıştır. Sonra iç denetimde dış kaynak kullanımı açıklanmış ve iç denetimde dış kaynak kullanım türlerine değinilmiştir. Daha sonra da iç denetimde dış kaynak kullanımı düşüncesini savunanlar ve bu düşünceye karşı olanların gerekçeleri ele alınmıştır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)’nın konuyla ilgili görüşlerine yer verildikten sonra konu, denetim firmaları bakış açısıyla incelenmiş ve daha sonra da Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı açısından bir değerlendirme yapılmıştır. Son olarak da Avrupa Birliği ve ABD mevzuatında iç denetimde dış kaynak kullanımının nasıl ele alındığı açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise 07.08.2009-30.10.2009 tarihleri arasında İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketler üzerinde iç denetimde dış kaynak kullanımı konusundaki görüşlerini ortaya koymak amacıyla yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir. Bu bölümde, çalışmanın esas amacı olan iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlerin iç denetimin etkinliğine nasıl etki ettiği belirlendikten sonra sonuç ve değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İÇ DENETİM

1.1. İç Denetimin Tanımı ve Açıklaması

Kurumsal faaliyetlerin etkili bir şekilde yerine getirilebilmesi için sağlamış olduğu bilgilerle yönetime yapmış olduğu katkılardan dolayı “yönetimin sağ kolu” olarak ifade edilen iç denetimin (Buttles, 1971: 19) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından tanımı şu şekilde yapılmıştır (TİDE, 2008: 7);

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

Bu tanımdan yola çıkarak iç denetimin sahip olduğu özellikleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

“İç denetim, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacını gütmektedir”; İç denetim faaliyetlerinin esas amacı kuruma artı bir değer katmaktır. Yani, iç denetim işletme faaliyetlerinin her geçen gün daha iyiye gitmesine yönelik yönetsel sorumluluklar üstlenmektedir.

“İç denetim faaliyetleri bağımsız ve objektif bir şekilde yerine getirilmelidir”; İç denetçiler faaliyetlerini yerine getirirken yönetimden bağımsız olarak hareket etmelidir. Yani, iç denetçiler karar verirken kimseden etkilenmeden karar verebilmelidir. Ayrıca iç denetçiler vermiş olduğu kararlarda veya belirtmiş oldukları görüşlerinde yansız davranabilme özelliğine sahip olmalıdır.

“İç denetim bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir”; İç denetim, işletmedeki iç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsızca yürütüleceği konusunda güvence vermelidir. Ayrıca iç denetim faaliyetleri işletmede yol gösterici, yöneticilerin karar vermesini kolaylaştırıcı ve tavsiye verici nitelikte olmalıdır.

“İç denetim; kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacını taşır”; İç denetim, işletmenin geleceğe yönelik öngörülerinin ne düzeyde etkili olduğunu değerlendirmeli ve öngörülerin gerçeğe en uygun bir şekilde tahmin edilmesini sağlamalıdır. Ayrıca iç denetim, işletmenin iç kontrol sisteminin ve kurumsal yönetim faaliyetlerinin ne derece başarılı olduğunu değerlendirmeli ve başarısını arttırmaya yönelik olmalıdır.

“İç denetim faaliyetleri sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla yürütülerek kurumun amaçlarına ulaşmayı hedefler”; İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini ilgili kanun, yönetmelik, standartlar ve kurallar kapsamında kurumun amaçlarına ulaşmayı gözeterek, sistemli ve disiplinli çalışmayı esas alarak yerine getirmelidir.

Önceleri daha çok kontrol sisteminin bir unsuru olarak kabul edilen iç denetim, günümüzde risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi yönetsel fonksiyonların geliştirilmesi ve değerlemesini amaçlayan ve yönetimle daha yakın ilişki içerisine girmeyi gerektiren bir faaliyet haline gelmiştir. Ayrıca yapılacak değerlendirmelerin tarafsız olacağı konusunda güvence verme, yol gösterici ve tavsiye edici olmaya yönelik de danışmanlık rolü gibi yeni sorumluluklar da üstlenmiştir.

1.2. İç Denetimin Kapsamı ve Türleri

Önceleri iç denetim faaliyetleri yolsuzluk, hırsızlık ve hata gibi düzensizlikleri engellemek amacı ile yapılmaktaydı. Ancak II. Dünya Savaşından sonra (1939 – 1945) iç denetim alanındaki gelişmelerle birlikte 1960’lardan sonra mali raporlama konusu ve 1970’lerden sonra da tüm faaliyetlerin denetimleri iç denetimin ilgi alanına girmiştir (Türedi, 2007: 137). Günümüzde iç denetim faaliyetlerinin kapsamı oldukça genişlemiştir. Artık iç denetçiler sadece mali işlemler konusunda değil tüm işlemlerle ilgili danışmanlık ve güvence hizmeti sunmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinin kapsamı geçmişle kıyaslandığında, işletmelerin içinde bulunduğu değişimle paralel olarak geliştiği görülmektedir. Sadece geçmişe yönelik mali olaylarla ilgili incelemeler yerine geleceğe yönelik güvence ve danışmanlık rollerini de üstlenen bir yapıya bürünmüştür. Geçmişe nazaran sadece kontroller üzerinde değil yönetsel faaliyetler konusunda sorumluluk üstlenen iç denetim, yönetimle daha fazla ilişki

içerisinde olmuştur. Bu da iç denetimi yönetim açısından günümüzde vazgeçilmez kılmıştır. Genel olarak iç denetim faaliyetlerinin kapsamına giren pek çok faaliyet bulunmaktadır. Bunlar (Güredin, 2007: 21);

- İşletmede belirlenen kontrolleri değerlemek, etkili kontrol sistemleri geliştirmek ve uygulamaya koymak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve prosedürlere uygunluğunu belirlemek,
- İşletme varlıklarının uğranabilecek her türlü zarara karşı korunmakta olduğunu incelemek,
- Yönetim tarafından sunulan her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi bakımından faaliyetlerin kalitesi ile ilgili incelemeler yapmak,
- Faaliyetlerin iyileştirilmesine yönelik yönetime tavsiyelerde bulunmaktır.

Ayrıca günümüzde elektronik bilgi işleme denetimi, personel geliştirme, sözleşme denetimi, işletme dışındaki gruplarla ilişkiler de iç denetçilerin verdikleri hizmetlerin kapsamına girmektedir. Hatta uluslararası işletmelerde ISO 9000 standartlarına uyum sorumluluğu iç denetçilerin görevleri kapsamında sayılmaktadır (Uzay, 1999: 38). Bilgi teknolojisindeki gelişmeler, iç denetçilerin bu alanda uzmanlaşmaları beklentisini doğurmuştur. Bu beklenti içinde iç denetim fonksiyonunun nasıl bir rol üstlendiği Uzun (1998) tarafından şu şekilde ifade edilmektedir;

İç denetçilerin bilgi teknolojilerindeki uzmanlaşması beklentisi, iç denetçiyi, bireye veya hataya odaklı bir yaklaşımdan ziyade sürece, organizasyon ve sistemlere odaklı bir yaklaşıma yönlendirmektedir. Diğer bir ifade ile iç denetim, işin doğru yapılıp yapılmadığı yerine doğru işin yapılıp yapılmadığını irdeleyen bir fonksiyon rolü üstlenmektedir.

Uygulama açısından bakıldığında iç denetim; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi olmak üzere beş türde yerine getirilmektedir.

Mali Denetim; mali raporlarda yer alan bilgilerin, denetlenen birimin varlık ve kaynak yönetimiyle ve belirlenen bütçe ile uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir (Çakmak, 2006: 24). Bu denetim türü daha çok mali olaylar sonucunda hazırlanan raporlardaki verilerin ayrıntılı incelenmesine dayanmaktadır. Ayrıca bu denetim türü sadece mali olaylar sonucunda hazırlanan raporların incelenmesini kapsadığından iç denetimin geleneksel görevleri arasında sayılmaktadır. İç denetim bu şekliyle dış denetim faaliyetlerine yardımcı olmaktadır.

Uygunluk Denetimi; bir örgütün gerek mali gerekse diğer faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Çetinoğlu, 2007: 17-18). Bu yönüyle iç denetim işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi bakımından kontrol görevi üstlenmektedir.

Performans Denetimi; örgüte ait görevler yerine getirilirken kullanılan kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik düzeylerinin değerlendirilmesidir (Alptürk, 2008: 3). Bu tür denetimlerle iç denetim, yönetsel sorumluluklar üstlenmektedir. Kaynakların ne derece etkili kullanıldığının belirlenmesine yönelik olan bu denetim türünde iç denetçiler kurumun performans değerleyicisi rolünü üstlenmektedir.

Sistem denetimi; denetlenen birimin, mali yönetim usullerine ait eksikliklerinin tespit edilmesi ve giderilmesi konularında etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir. Sistem denetimi ayrıca mali işlemlerin etkinliklerinin incelenmesi dışında genel bağlayıcı hukuki düzenlemelere ve iç yönergelere uyumunu inceler (Abdioğlu, 2007a: 106). Bu denetim türünde iç denetim, işletmenin mali sisteminin ne derece etkili çalışıp çalışmadığını belirlemekte ve sistemde var olan aksaklıkların giderilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

Bilgi Teknolojileri Denetimi; denetlenen birimin bilgi sistemlerinde yer alan bilgilerin yeterlilik ve doğruluğunun değerlendirilmesidir (Gürkan, 2005: 39). Bu denetim türünde iç denetim, işletmenin bilgi kaynaklarının ne derece güvenilir olduğunu incelemektedir. İşletmenin amaçlarına ulaşması bakımından, yönetimin doğru yönde karar vermek amacıyla kullandığı bilginin sıhhatini ölçen önemli bir denetim türüdür.

1.3. İç Denetimin Özellikleri

İç denetim faaliyetlerini diğer denetim faaliyetlerinden ayıran en önemli özelliği, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olmasına rağmen, fonksiyonel olarak bağımsız faaliyette bulunmakta ve bunun neticesi olarak da kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır (Gürkan, 2005: 21). Günümüzde iç denetim faaliyetleri geçmişe nazaran daha çok yönetsel faaliyetlere odaklanmıştır. Bu bağlamda iç denetimin tanımından da hareketle iç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesini ve iyileştirilmesini kapsayan özelliklere sahip bağımsız ve tarafsızca yürütülmesi gereken güvence ve danışmanlık faaliyeti olduğu anlaşılmaktadır.

İç denetim, yönetsel hesap verilebilirliğin işletmede sağlanabilmesi açısından yönetim tarafından desteklenmesi gereken bir faaliyettir. İşletmede iç denetimin gereği gibi yapılması isteniyorsa öncelikle üst yönetim tarafından desteklenmelidir. Yönetim tarafından benimsenmemiş bir iç denetim biriminin işletmeye değer katacağı düşünülemez. Çünkü iç denetim faaliyetinin her şeyden önce yönetimin desteğine ihtiyacı vardır.

İç denetçi, işletmede hata arayan bir dedektif gibi algılanmamalıdır. İç denetçi, yönetimden aldığı destekle bağımsız ve tarafsız bir şekilde, işletme faaliyetlerinin ne şekilde yürüdüğünü bir anlamda işlerin düzgün gidip gitmediğini yönetime raporlar. İşlevi bu derece önemli olan bir faaliyetin yönetim açısından da önemi oldukça büyüktür. Zira iç denetim birimi bu yönüyle yönetimin önemli bir unsuru olarak görev yapmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin sahip olması gereken bazı özellikler vardır. Bunlar (Özalp, 2006: 23);

- İç denetim kurumun ve yönetim faaliyetlerinin bir parçasıdır ve iç denetçiler kendisine uygun bir yönetim kademesine bağlı olmalı,
- İç denetim faaliyetleri için; üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından onaylanmış yazılı bir yönetmelik hazırlanmalı,
- İç denetim faaliyeti standartlarla uyumlu olmalı, ayrıca hazırlanacak yazılı yönetmelik standartlar kapsamında belirlenmeli,

- İç denetim faaliyeti bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmeli,
- İç denetim faaliyetleri, gerekli bilgi, beceri ve eğitime sahip, gelişmelere açık ve yeniliklerden haberdar olan iç denetçiler tarafından yürütülmeli,
- İç denetim faaliyetleri, elde ettiği sonuçlar doğrultusunda yargılayıcı değil yol gösterici ve bilgilendirici olmalı,
- İç denetim sadece geçmişin denetimine yönelik olmamalı ortaya çıkabilecek riskleri öngörebilmeli yani proaktif bir yapıda olmalı,
- İç denetim faaliyetleri, kanunlara, yönetmeliklere ve işletmenin politikalarına uygun bir şekilde yürütülmelidir.

İç denetim faaliyetlerinin beklenen özellikleri, iç denetim standartları ve meslek ahlâk kurallarına uygun olarak yerine getirilen faaliyetler bütünü olarak sayılabilir. Bu özellikleri taşıyan iç denetim faaliyetleri, işletmelerin daha iyi bir noktaya ulaşmasına yardımcı olabilecek ve yönetime daha kaliteli bir hizmet sunabilecektir.

1.4. İç Denetimin Amacı ve Faaliyet Alanı

İç denetim, genel olarak organizasyonel davranışların düzenlenmesi (Shields, 1991: 25) ve iç kontrollerin değerlendirilmesi ile ilgili bir kontrol aracı olarak yönetim tarafından kullanılmaktadır (Zanzig, 1998: 22). Yönetimin işletmede ihtiyaç duyduğu kontrol mekanizmasının sağlanması iç denetimin temel amaçlarından biridir.

İç denetimin asıl amacı, işletmeye yararlı olmak amacıyla denetim faaliyetlerini yürütmek ve işletme çalışanlarının sorumluluklarını daha etkili bir şekilde yerine getirmelerinde onlara yol göstermektir (Uzay, 1999: 36). Bu kapsamda iç denetim; kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik değer katmayı amaçlamaktadır.

İç denetimin tanımında da yer alan; kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim iç denetimin üç temel faaliyet alanını oluşturmaktadır. Söz konusu alanlar genel olarak iç denetimin kapsamını da belirlemektedir. Bu alanlarda değer katacak faaliyetlerde

bulunarak işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamaya çalışmak iç denetim faaliyetlerinin en temel amacı olarak kabul edilmektedir.

İç denetim çalışmalarının amacı, faaliyet gösterilen kurumun büyüklüğü, işlemlerin karmaşıklığı gibi konular kapsamında işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Örneğin, büyük işletmelere nazaran daha küçük işletmelerde iç denetim faaliyetleri daha çok kontrol sistemlerinin sağlanmasına ve değerlendirilmesine yönelik bir amaç taşımaktadır. Oysa büyük çaplı işletmelerde sadece kontrol sistemleri değil risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetleri de iç denetimin faaliyet alanına girmektedir. Bu amaçla iç denetim standartlarında (1000 kodlu Amaç Yetki ve Sorumluluklar standardında), yapılacak iç denetim çalışmasının amacının ne olduğunun hazırlanacak bir yönetmelikle açıkça tanımlanmış olması gerektiği belirtilmektedir (TİDE, 2008: 19). İç denetimin faaliyet alanına giren iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetiminin iç denetim ile ilişkileri aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

1.4.1. İç Denetim – İç Kontrol İlişkisi

İç denetim ve iç kontrol kavramları çoğu zaman birbirine karıştırılan iki kavram olarak algılanmaktadır. En temel anlamda iç kontrol; işletme faaliyetlerinin yönlendirilmesi amacıyla işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politika ve kurallar olarak tanımlanmaktadır (Türedi, 2007: 124). Bir anlamda içsel bir güvence mekanizması olan iç kontrol, işletme faaliyetlerinin güven verici bir biçimde yürütülmesine imkân sağlayan politika ve prosedürleri kapsayan bir sistemdir. İç denetim ise en basit anlamıyla, belirlenen bu politika ve kurallara uygun davranılıp davranılmadığını araştırmak amacıyla yapılan incelemeler ve yol göstermek amacıyla yapılan değerlendirmelerdir.

İç kontrol sistemi genel olarak, bir işletmenin faaliyetlerinin düzenli olarak yürütülebilmesi için, yönetimin belirlediği politikalara uyulmasını, varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesini, muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtmasını, mali bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak amacıyla uygulanan yöntem ve işletme politikalarının bütünü olarak da ifade edilmektedir (Doyrangöl, 2002: sy). Bu yönüyle iç kontrol sistemi işletme ve faaliyetlerine duyulacak güvenin temel unsurudur. İç kontrol, faaliyet alanı açısından yönetim kontrolleri ve muhasebe kontrolleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *Yönetim kontrolleri*; işletmede muhasebe faaliyetleri dışında kalan diğer

faaliyetlerle ilgili kontrollerdir (Türedi, 2007: 129). *Muhasebe kontrolleri*; örgüt planı, mali kayıtların güvenilirliği ve varlıkların korunması ile ilgili kontrollerdir (Güredin, 2007: 317).

İç kontrol açısından işletme amaçları; faaliyetlerle ilgili amaçlar, mali raporlamayla ilgili amaçlar ve uygunluk amaçları olarak üç genel başlıkta incelenmektedir. *Faaliyetlerle ilgili amaçlar*; işletme varlıklarının ve kaynaklarının daha etkili ve verimli kullanılmasıyla ilgili faaliyet amaçlarıdır. *Mali raporlamayla ilgili amaçlar*; güvenilir mali raporlar hazırlanmasına yönelik amaçlardır. Bu açıdan iç kontrol, güvenilir mali raporlamaya yardımcı olacak biçimde oluşturulmalıdır. *Uygunluk amaçları*; işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve diğer düzenlemelere uymasına yönelik amaçlardır. Bu amaç kapsamında da iç kontrol, işletmenin yasalara, yönetmeliklere ve diğer düzenlemelere uyumlu çalışmasına yardımcı olmaktadır (Yılcı, 2004: 60 – 61). İç kontrol sistemleri ile ilgili uluslararası düzeyde 4 tür model oluşturulmuştur. Bunlar; COSO, CobiT, eSAC ve SysTrust adlarıyla bilinmektedir.

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations – Sponsor Organizasyonlar Komitesi); İşletmelerde iç kontrollerin geliştirilmesine yönelik COSO tarafından iki önemli rapor yayınlanmıştır. Bunlardan ilki olan ve 1987 yılında yayınlanan Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporunda hileli raporları azaltmak amacıyla iç kontrolün önemi üzerinde durulmuş ve iç kontrolün muhasebe kontrollerinden daha kapsamlı bir kavram olduğu vurgulanmıştır. 1992 yılında yayınlanan İç Kontrol Bütünleşik Genel Çerçeve Raporunda ise yönetimin iç kontrollerle ilgili üstleneceği sorumluluklar belirlenmiştir (Dibo, 2007: 54 – 55).

CobiT (Control Objectives for Information and Related Technology – Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri); Teknolojik gelişmeler kapsamında geliştirilecek iç kontrollere yönelik bir modeldir. Bu modelde, bilgi teknolojisi yardımıyla kontrollerin geliştirilmesi ve sağlanacak faydanın en üst düzeye çıkarılması amaçlanmaktadır (http://www.tbd.org.tr/resimler/ekler/bf1211fd4b7b945_ek.pdf - 14.09.2009).

eSAC (Electronic Systems Assurance and Control – Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol); E-ticaret ile ilgili risklerin tespiti ve kontrol edilmesine yönelik 2001 yılında geliştirilmiş bir modeldir. Bu modelde, bilgi işlem teknolojisi kapsamında, güvenilir mali

raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve mevzuata uygunluk amaçlanmaktadır (Dabbağoğlu, 2007: 162).

SysTrust (Güven Sistemi); Elektronik ortamlardaki bilgilerin güvenliğini sağlamaya yönelik olarak 1999 yılında geliştirilen bir modeldir (Aksoy, 2005: 144).

İç kontrol modellerinin sahip olduğu bir takım benzerlikler ve farklılıklar Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1: İ Kontrol Modellerinin Karşılaştırması

İç Kontrol Modeli / Özellikleri	COSO Modeli	CobiT Modeli	eSAC Modeli	SysTrust Modeli
Amaç	1. Güvenilir mali raporlama 2. Faaliyetlerde etkinlik 3. Yasa ve yönetmeliklere uygunluk	1. Güvenilir mali raporlama 2. Faaliyetlerde etkinlik 3. Yasa ve yönetmeliklere uygunluk 4. Tam ve doğru bilgiler	1. Güvenilir mali raporlama 2. Faaliyetlerde etkinlik 3. Yasa ve yönetmeliklere uygunluk	1. Güvenilir mali raporlama 2. Yönetimin hedeflere ulaşabilmesi
İç Kontrol Sisteminin Etkin Çalışmasından Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim, i ve dış denetçiler	İ denetçiler	Dış denetçiler
İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasından Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim	Yönetim	Yönetim
İç Kontrol Sisteminin Etki Alanı	İşletmenin bütünü	Bilgi teknolojisi ve işletmenin bütünü	Bilgi teknolojisi	Bilgi sistemleri

Kaynak: Akışık, 2005: 92

İç denetim faaliyetleri iç kontrollerle ilişkisi açısından değerlendirildiğinde; iç denetim, geriye yönelik kontrollerin uygunluğunu ve başarısını değerlendiren, ileriye yönelik ise yaptığı değerlendirmeleri, gerekli önlemlerin alınması amacıyla yönetime

bildiren ve kontrollerin etkinliğini değerleyen bir fonksiyondur. İç denetim faaliyetleri işletmelerde iç kontrollerin etkinliği ve verimliliğini arttırmaya yöneliktir. Bu kapsamda Uluslararası İ Denetim Standartlarından 2120 kodlu Kontrol Standardında iç denetim – iç kontrol ilişkisi için şu ifadelere yer verilmiştir (TİDE, 2008: 27);

İ denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

İ denetim, iç kontrol sisteminin faaliyet sonuçlarının denetlenmesini sağlayan bir süreç olarak, faaliyetlerin kontrolünde etkili olan faktörlerin yönünü belirler. İç kontrol sisteminin belirlenen şekilde işleyip işlemediği; düzensizliklerin nlenip önlenmediği ancak i denetim faaliyetleri sonucunda anlaşılabilir (Biçer, 2006, 155 – 156). Bu bakımdan i denetçilerin i kontrollerle ilgili yerine getirmesi gereken önemli faaliyetlerden söz edilebilir. Bunlar (Pickett, 2003: 186);

- Varlıkları korunmak, güvence ve danışmanlık faaliyetleri konularında risk altında bulunabilecek faaliyetler için kontroller belirlemek ve bunları değerlemek,
- Sistemdeki riskleri gidermek amacıyla sorumluluk almak ve bu konuda bir program düzenlemek,
- İşletmenin iç kontrollerini değerlemek ve gözden geçirmek,
- Oluşturulan kontrollerin başarısını arttırmak için kontrollerin yeterli olup olmadığı konusunda yönetime önerilerde bulunmak,
- Güçlü kontrollerin oluşturulması için tavsiyelerde bulunmak,
- Yönetimin denetim faaliyetlerine yönelik tavsiyelerini yerine getirmek amacıyla denetim işlerini takip etmektir.

Yeterli düzeyde kontrollerin olmamasından dolayı ortaya çıktığı kabul edilen hilelerin (Sürmen, 2009: 400) nlenmesinde de kabul edilen en geçerli yollardan biri i denetim faaliyetleri ile iç kontrollerin güçlendirilmesidir. İç denetim, iç kontrol sisteminde var olan riskleri tespit etmeye ve oluşabilecek aksaklıkları önlemeye yönelik olduğundan iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılmasında önemli bir rol oynar. Diğer bir ifade ile i

denetim, iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına yönelik değerlendirmeleriyle, iç kontrol sisteminin, işletme faaliyetlerine değer katan bir unsur olmasında önemli bir sorumluluk üstlenir.

1.4.2. İç Denetim – Kurumsal Yönetim İlişkisi

Yönetişim olarak da dilimize çevrilen kurumsal yönetim kavramı Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından şöyle tanımlanmıştır (TIDE, 2008: 40);

Üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve gözlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir.

Bundan farklı olarak, kurumsal yönetim kavramı dar anlamda, şirket yönetimi ile hissedarlar arasındaki ilişkiler bütünü olarak tanımlanabilirken; geniş anlamda ise şirket yönetimi ile çıkar grupları arasındaki ilişkilerin, azami çıkarların gözetilerek yasalara, ekonomideki uygulamalara ve geleneklere uygun olarak yerine getirilmesi olarak ifade edilebilir (Yıldırım, 2007: 3). İşletme ile çıkar grupları arasında güvene dayalı ilişkilerin gelişmesi, uluslararası sermaye akımları ve kurumsal yatırımcılar açısından cazibeli ortamların oluşturulması, işletmelerin finansman ihtiyaçları için uluslararası sermaye piyasalarından daha kolay yararlanma imkânının doğması ve daha rekabetçi piyasaların oluşması kurumsal yönetimin genel faydaları olarak sayılmaktadır (Taş, 2006: 7-8). Bunların yanında makro ekonomik performansın artacağı ve dolayısıyla ekonomideki istihdam kapasitesinin genişleyeceği de ayrıca bir fayda olarak kabul edilmektedir (Alptürk, 2008: 40).

Kurumsal yönetimin ortaya çıkış nedenleri şirket yönetimi ve kaynaklarının amaca uygun olmayan bir şekilde kullanılması, şirket faaliyetlerinin eksik ve yanıltıcı bir şekilde kamuoyuna sunulması, şirket iflasları ve yatırımcıların uğradığı kayıplar şirketlere olan güvenin azalmasıdır (Abdioğlu, 2007a: 9). Bu olumsuzlukların giderilmesi ve menfaat gruplarının özellikle kurumsal yatırımcıların menfaatlerinin artırılması için alınan bir takım önlemler sonucu olarak kurumsal yönetim kavramı ön plana çıkmıştır. Bu bakımdan uygulanacak kurumsal yönetim politikaları sonucu sağlanacak yararlar, şirketler ve ülkeler açısından göz ardı edilemez hale gelmiştir. Şirketler açısından, iyi bir kurumsal yönetim uygulaması; düşük sermaye maliyeti, finansman imkânlarının ve likiditenin artması, krizlerin daha kolay atlatılması ve iyi yönetilen şirketlerin sermaye piyasalarından

dışlanmaması anlamına gelmektedir. Ülkeler açısından ise kurumsal yönetim uygulamaları, ülkenin imajının artması, sermayenin yurt dışına kaçmasının önlenmesi, yabancı sermaye yatırımlarının artması, ekonominin ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün artması, krizlerin daha az zararla atlatılması, kaynakların daha etkin bir şekilde dağılması, yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir (SPK, 2005: 2).

İyi işleyen bir kurumsal yönetim sisteminde; üst yönetim tarafından benimsenmiş etkili bir plan, denetim, muhasebe, hesap verilebilirlik, performans yönetimi ve risk yönetimi başarıya etki eden temel faktörler olarak ele alınmaktadır (Pickett, 2004: 23). Genel olarak kurumsal yönetimin ana ilkeleri; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır (SPK, 2005: 3). Bu ilkeler, şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarında faaliyetlerini ne şekilde daha etkili yürütecekleri ve bir anlamda kurumsal yönetimden esas beklentilere göre nasıl davranılması gerektiğini açıklamaktadır. Bu ilkelerin uygulamaya aktarılması ile şirketler söz konusu menfaat gruplarının menfaatlerini en uygun düzeyde tutmuş olacak ve kurumsal yönetimden beklenen faydalar sağlanmış olacaktır. Bu ilkeler aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

Eşitlik; yönetimin şirket faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olabilecek çıkar çatışmalarını önlemesini ifade eder. *Şeffaflık*; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili mali ve mali olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle ve kolayca erişilebilecek şekilde kamuya duyurulmasını ifade eder. *Hesap verebilirlik*; yönetimin esas olarak şirket tüzel kişiliğine ve pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu ifade eder. *Sorumluluk* ise şirket yönetimi tarafından yerine getirilen faaliyetlerin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun sağlanıp sağlanmadığının denetlenmesini ifade eder (SPK, 2005: 3).

Kurumsal yönetim felsefesi açısından bakıldığında işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesiyle iç denetim faaliyetlerinin de bundan etkileneceği açıktır. Zira kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesiyle kurumda daha etkin işleyen bir denetim mekanizmasının oluşması kaçınılmaz olur. Kurumsal yönetimin gelişim sürecine bakıldığında gelişimindeki esas nedenlerden biri denetim mekanizmasının

sağlamlaştırılmasının gerektiği gösterilmektedir. Bu açıdan denetimden beklenen faydalar ile kurumsal yönetimin amaçlarının birbirleriyle paralel olduğu söylenebilir. Özellikle mali ve mali olmayan bilgilerin kamuya açıklanması, pay ve menfaat sahiplerinin eşitliği, çalışmaların şeffaflığı, denetçilerin bağımsızlığı, alınan kararlara menfaat sahiplerinin katılımı, işletmelerin sosyal sorumluluğa uygun davranış göstermeleri gibi faktörler kurumsal yönetim anlayışı ile muhasebe denetiminin kesişen noktalarıdır (Muğal, 2007: 105). Uluslararası İç Denetim Standartlarından 2130 kodlu Yönetişim Standardında kurumsal yönetim sürecinde iç denetim faaliyetlerinin sorumlulukları ile ilgili aşağıdaki tavsiyelere yer verilmiştir (TİDE, 2008: 28);

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir:

- *Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,*
- *Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,*
- *Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,*
- *Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini sağlamak.*

Etik ilkelere uygun hareket edilmesi, performans yönetimi, hesap verebilir bir yapının oluşturulması ve risk yönetim süreçlerinin etkinliğine yönelik yaptıkları çalışmalarla iç denetçiler, işletmelerde kurumsal yönetimin anlayışını destekleyici bir rol üstlenmektedirler. Kurumsal yönetim anlayışı içerisinde iç denetim faaliyetlerinden beklenen başarının sağlanması için yapılması gereken önemli faaliyetler vardır. Bunlar (Uzun, 2008: 7);

- İç denetim; yönetim tarafından belirlenen amaçlar ve stratejik yaklaşımlar üzerine odaklanmalı,
- Denetim faaliyetleri geçmişe odaklı bir şekilde yürütülmekten ziyade geleceğe odaklı bir şekilde yürütülmeli,
- Sorunların çözümünde katma değer oluşturan danışman yaklaşımına önem verilmeli ve çözümleyici bir mantıkla denetlenen alandaki gelişim ihtiyaçları ön plana çıkarılmalı,

- Kilit role sahip iş riskleri için iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve gerekirse yeniden tasarlanmalı,
- Faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği değerlendirilmeli ve bunların artırılmasına yönelik çalışmalara odaklanılmalı,
- İç denetim fonksiyonu; kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik olmalıdır.

Kurumsal yönetimin genel kabul görmüş ilkelerinin hayata geçirilebilmesi açısından denetim faaliyetlerinin rolü büyüktür. Gerek iç denetim gerekse bağımsız denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesiyle işletmede oluşabilecek düzensizliklerin önüne geçilebilmesi ve bu yolla işletmede kurumsal yönetimin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin güçlendirilmesi sağlanabilir (Yenigün, 2008: 74 – 75). Çünkü güçlü bir kontrol sistemi gerektiren kurumsal yönetim anlayışının etkin bir şekilde işleyen iç denetim faaliyetlerine ihtiyacı olduğu bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim anlayışının ayrılmaz bir parçası olduğu söylenebilir.

Kurumsal yönetim ve iç denetimin en önemli ortak noktası “güven” sağlamaya yönelik olmalarıdır. Kurumsal yönetim anlayışı, bünyesinde barındırdığı; eşitlik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile çıkar gruplarına güven aşılama çalışmaktadır. Eşitlik ilkesiyle ayırım gözetilmeden herkese eşit hakların sağlanacağı, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleriyle kontrolün yatırımcının elinde olduğu, sorumluluk ilkesiyle de ilgili düzenlemeler paralelinde faaliyetlere devam edileceğine yönelik yatırımcılara güven duygusu aşılama çalışılmaktadır. Bu noktada iç denetim ile kurumsal yönetim anlayışının aynı amaç doğrultusunda hareket ettiği söylenebilir. Daha önce de belirtildiği gibi iç denetim işletme içinde doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesiyle yönetimin yerinde karar almasını sağlamaktadır. Güvenilir bilgilerin sağlanması amacının kurumsal yönetime hizmet ettiği bu nedenle iç denetimin kurumsal yönetim anlayışının önemli bir unsuru olduğu söylenebilir.

1.4.3. İç Denetim – Risk Yönetimi İlişkisi

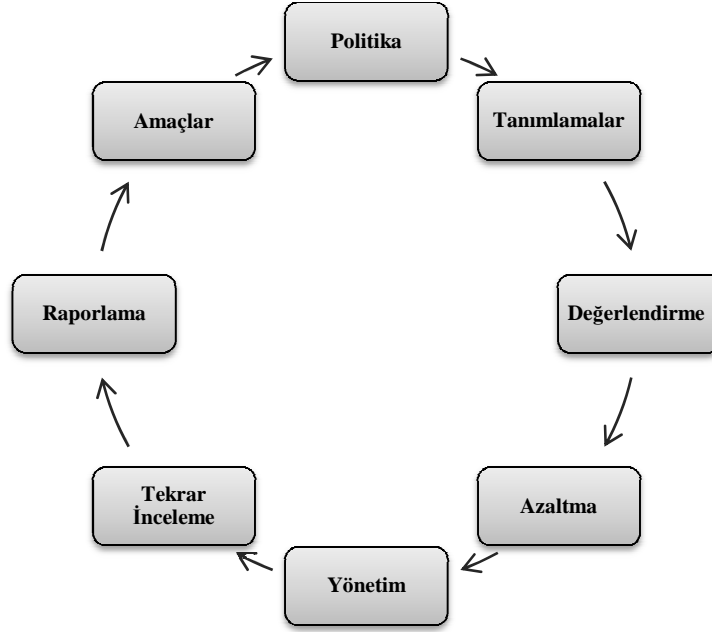
Gelecekle ilgili bir kavram olan risk, faaliyetlerin ne yönde şekilleneceği konusunda göz ardı edilmemesi gereken bir kavramdır. Gelecekle ilgili tam bir öngörü söz

konusu ise risk sıfırdır ve risk yoktur, ancak gelecekle ilgili öngörü eksikliği varsa, riskin varlığından söz edilir. Yaşamın risklerle dolu olduğu ve insanların sürekli risk altında yaşamlarını sürdürdükleri bilinen bir gerçektir. İşletmeler de tüzel kişilikleri ile insanlar gibi her zaman risk altında faaliyetlerini sürdürürler. Nasıl bireyler riskten korunmak için geleceğe yönelik bir takım önlemler alıyorsa, işletmeler de gelecekte ortaya çıkabilecek her türlü riskli olaylar için önceden önlemler almaya çalışmaktadır. Risk ve riskin amaçlara yönelik olarak yönetilmesi kavramları işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri açısından oldukça önemlidir. Geleceğe ilişkin uygun bir öngörünün yapılması ve gelecekte meydana geleceklerin gerçeğe en uygun bir biçimde tahmin edilmesi süreci olarak tanımlanabilen risk yönetimi, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri bakımından karşılaştıkları risklerin ve bunun karşılığında fırsatların yönetimiyle ilgilidir. Denetim faaliyetleri kapsamında, işletme faaliyetlerinde oluşabilecek risklerin tespiti ve bu risklerin uygun bir şekilde yönetilmesi, değer katan bir unsur olarak kabul edilir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yapmış olduğu tanıma göre risk yönetimi (TİDE, 2008: 39);

kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirlemek, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etme sürecidir.

Risk yönetimi, işletmelerin, dışarıdan veya içeriden kaynaklanan risklere karşı dayanıklılığını sağlamak amacıyla uygulanan ve esas amacı, işletmelerin maruz kaldıkları risklerle orantılı getiri imkânları sağlamak olan bir raporlama ve denetim düzenidir. İşletmelerin mali yapısını uzun süreli olarak güçlendirmeye yönelik, karşılaşılabilecek risklere karşı dayanıklılığını arttırmak için en düşük sermaye oranlarını, borçların sermaye ile orantılı ve gerektiği hallerde karşılanabilir olmasını sağlamaya çalışmaktadır (Alptürk, 2008: 265 – 266). Risk yönetimi, işletmelerin kârlılıklarını korumak amacıyla gerekli düzenlemeleri sağlamak, işletmedeki mal ve kişilerin korunması ile işletmenin kazanma gücünü korumak; organizasyonda oluşabilecek beklenmeyen kayıpların en düşük maliyetlerle gerçekleşmesi için gerekli olan kaynakların ve faaliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve kontrol edilmesi süreçlerini kapsamaktadır (Emhan, 2009: 209). Başarının bir anahtarı olarak algılanabilecek olan risk yönetimi süreci bir döngü halinde aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir;

Şekil 1: Risk Yönetimi Döngüsü



Kaynak: (Pickett, 2004: 40)

Risk yönetimi döngüsü, gelecekle ilgili öngörülerin belirlenmesi sürecinde ortaya çıkabilecek zarardan korunmaya yönelik yapılması gerekenleri içeren bir döngüdür, bu süreçte yapılması gerekenler ayrıntılı olarak aşağıda verilmiştir (Pickett, 2004: 39 – 42);

Amaçlar: Risk yönetim sistemi ile ilgili açıkça ifade edilmiş ve herkes tarafından anlaşılabilir amaçlar belirlenmelidir.

Politika: Sorumlulukların yerine getirilebilmesi ve risk yönetiminde başarıya ulaşabilmek için açıkça belirlenmiş politikalar saptanmalıdır.

Tanımlamalar: Gerek iş ile ilgili gerekse iş kolu ile ilgili risk tanımlamaları yapılmalı ve risk kategorileri belirlenmelidir.

Değerlendirme: Yüksek ve düşük risk içeren konular belirlenmeli ve faaliyetler açısından bu konular değerlendirilmelidir.

Azaltma: Yüksek riskler işletmenin kaldırabileceği düzeye kadar indirilmelidir.

Yönetim: Risk yönetimi uygulamasına uyum sağlanmalı ve sistemdeki aksaklıklar giderilmelidir.

Tekrar İnceleme: Yapılan değerlendirmeler tekrar incelenmeli. Oluşturulacak risk haritasına göre; süreç, ürünler, programlar, projeler ve birimler incelenmelidir.

Raporlama: Süreç sonunda ortaya çıkan riskler, yönetim sistemi ve kontroller hakkında doğru raporlamalar yapılmalıdır.

Risk yönetim süreci, işletme faaliyetlerinde oluşabilecek risklerin en az seviyeye indirilmesine yönelik faaliyetler bütünüdür. Risk yönetim süreci ya da risk değerlendirmesinin iç denetim faaliyetleri ile ilgili birçok faydası bulunmaktadır. Bunlar; (Özeren, 2000: 43);

- Denetim planının oluşturulmasında risk değerlendirmesiyle, kaynakların ekonomik bir biçimde organizasyona en fazla katkı sağlayabilecek alanlara aktarılması sağlanır,
- Veri tabanlarının izlenmesiyle sürekli risk analizi yapılması, erken uyarı işaretlerinin tespit edilmesi imkânını sağlar. Denetçiler, bu sayede denetim çalışmalarını bu doğrultuda yönlendirerek ortaya çıkabilecek olumsuz durumların önlenmesini sağlar,
- Risk değerlendirmesi sürecinde denetçinin kontrol maliyeti ile muhtemel zararları karşılaştırması gereksiz kontrol süreçlerinin belirlenmesine yardımcı olur,
- Denetçiler riskleri dikkate almak suretiyle işletmelerin karşılaşılabileceği ve personelin etkilenebileceği risklerin boyutları ve çeşitleri hakkında bilgi edinebilir ve buna karşı gerekli tedbirler olarak oluşabilecek olumsuzlukları önleyebilir,
- Riskin boyutları raporlanarak üst yönetim ikaz edilebilir ve böylece ortaya çıkan tehditler üst yönetime bildirilmiş olur.

İç denetim fonksiyonu bir işletmenin risk yönetim süreçlerinde önemli bir rol oynamaktadır. İşletmede oluşturulacak risk odaklı denetim planlaması yardımıyla denetim faaliyetlerinin, riskin etki ve olasılık bileşiminin en yüksek olduğu alanlara yoğunlaştırılması mümkün olur (Abdioğlu, 2007a: 160). 2110 kodlu Risk Yönetimi standardında iç denetim

faaliyetlerinin, risk yönetim sürecinde üstlendiği sorumluluk genel olarak “önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır” şeklinde belirtilmiştir (TİDE, 2008: 26). İç denetim faaliyetlerinin, risk yönetimi sürecinde üstlendiği sorumluluklar 2100 – 3 kodlu İç Denetimin Risk Yönetim Sürecindeki Rolü Uygulama Önerisinin birinci paragrafında da ayrıntılı olarak şu şekilde açıklanmıştır (TİDE, 2008: 223 – 224);

....İç denetçiler, yönetimin uyguladığı risk süreçlerinin yeterliliği ve etkinliğini inceleyerek, değerlendirerek, rapor ederek ve bu konuda iyileştirici önlemler önererek hem yönetime hem de denetim komitesine yardımcı olmalıdır. Kurumun risk yönetimi ve kontrol süreçlerinden kurum yönetimi, denetim komitesi ve yönetim kurulu sorumludur. Ancak, danışmanlık rolünü üstlenen iç denetçiler de, bu risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, risk yönetimi yöntemlerinin uygulanması ve bu risklerle ilgili kontrol önlemlerinin alınması ve uygulanması konularında yardımcı olabilir.

Risk yönetimi sürecinde iç denetçiler; kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, raporlamaların güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi, yasa ve düzenlemelere uygunluğun belirlenmesi gibi önemli roller de üstlenmektedirler (Yılmaz, 2007: 138). Risk yönetim süreçlerinin denetiminde iç denetçiler birçok konuda inceleme yapmalıdır. Bunlar (Özbek, 2003: 7’ den aktaran Şengür, 2005: 14 – 15);

- İşletmenin maruz kaldığı risklerin belirlenmesi, önem sırasına konulması ve kabul edilebilir bir risk seviyesinin belirlenmesi,
- Belirlenen risklerin azaltılması için gereken önlemlerin alınması,
- Risk yönetim süreçleriyle ilgili denetim sonuçlarının üst yönetime düzenli olarak raporlanması,
- Risk yönetim süreçlerinin işletmenin yapısına, sahip olduğu kültürel yapıya, büyüklüğüne, yönetim şekline ve hedeflerine uygun olması,
- Risk yönetiminde kullanılacak yöntemlerin işletmenin faaliyet konusuyla uygun olması,
- İşletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve gereken önlemlerin alınmasıdır.

Ayrıca iç denetçiler bu incelemeleri yerine getirirken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını bozacak her türlü fiilden kaçınmaya gayret göstererek bu süreçte ortaya çıkabilecek aksaklıkları gidermeye yönelik üst yönetime gerekli bildirimlerde bulunmalı ve sistemi işler hale getirmelidir.

1.5. İç Denetim ve Denetim Komitesi

Denetim komitesi, yönetim kuruluna denetim faaliyetleri ile ilgili yardımcı bir birim ve pay sahiplerinin şirket hakkında öğrenmek istediği bilgiler konusunda onlara güvence veren bir kuruldur. Şirketlerde denetim komitesi, kurumsal yönetimin daha etkili bir şekilde işlemesini ve iç kontrol ile iç denetim sistemlerinin güçlendirilmesini sağlar (Ergin ve diğerleri, 2008: 3). Denetim komitesi, iç ve dış denetim çalışmalarının değerlendirilmesinden ayrıca işletmenin iç kontrollerinin ve dış mali raporlama sürecinin gözlemlenmesinden de sorumlu olan, genellikle şirket yönetiminden bağımsız üç veya beş kişiden oluşan, seçilmiş bir idari komisyondur (Uzay, 2003: 72).

Şirket yönetimi, iç denetçiler, dış denetçiler, hissedarlar ve çalışanlar arasında güvence sağlayan bir birim olan denetim komitesinin tarihi gelişimine bakıldığında şirket skandalları ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla geliştirildiği görülmektedir. Denetim komitesi, işletmelerde genel olarak; yönetime yardımcı olmak, gerçeğe uygun mali raporların oluşturulmasını sağlamak, yönetim başarısızlıklarını engelleme yoluyla ortakların çıkarlarını korumak, iç ve dış denetim çalışmalarını gözlemleyerek iç ve dış denetçilere yardımcı olmak görevlerini üstlenmektedir (Uyar, 2004: 110). Denetim komitelerinin kurulmasındaki esas amaç, işletmelerin yönetim kurullarının özellikle mali raporlama süreci, iç ve dış denetim, iç kontrol konuları ile ilgili artan sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olarak, yönetim kurulu, iç ve dış denetim faaliyetlerinin etkileşimini ve etkinliğini arttırmaya çalışmaktır (Yılancı, 2003: 24 – 25). Yönetim faaliyetleri, iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetleri arasında doğru ve güvenilir bir iletişim ağının kurulması denetim komitelerinin en önemli sorumluluklarından biridir. Bu yönüyle işletmelerde daha saydam ve hesap verebilir bir yapının oluşturulmasında denetim komiteleri kilit bir rol üstlenmektedir.

İç denetim, denetim komitesinin ihtiyaç duyduğu bilgileri vermede en önemli kaynaklar arasındadır (Raghuandan ve diğerleri, 2001: 106). Bu açıdan denetim

komitesinin temel görevlerinden biri de kurum içinde yönetim, iç denetçiler, dış denetçiler, ortaklar ve çalışanlar arasındaki bağlantıyı sağlıklı bir biçimde kurmak ve yönetmektir. Denetim komitesinin iç denetimle ilişkisi bakımından yerine getirdiği birçok faaliyet vardır. Bunlar (Yılcı, 2003: 30);

- İç denetimin örgütsel yapısının (amaç, yetki, sorumluluk ve raporlama ilişkileri açısından) değerlendirilmesi ve uygun olan yapının oluşturulması,
- İç denetim birim/bölüm yöneticisinin belirlenmesi ve değiştirilmesi,
- İç denetim plan ve bütçelerinin değerlendirilmesi,
- İç denetim sonuçlarının değerlendirilmesi,
- Gerekliğinde yeni iç denetim projelerinin belirlenmesi,
- Kalite ve güvence sağlama amacıyla önerilerde bulunulmasıdır.

2060 – 2 kodlu Denetim Komitesiyle İlişkiler Uygulama Önerisinin 2. paragrafı, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü' nün iç denetim – denetim komitesi ilişkisi konusundaki görüşünü ortaya koymaktadır. Buna göre (TİDE, 2008: 210);

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), denetim komiteleri ve iç denetçilerin amaçlarının birbirine bağlı olduğunu kabul eder. Bunların her birinin üst yönetim, yönetim kurulu, hissedarlar ve kurum dışı taraflara karşı sorumluluklarını yerine getirebilmesi için, denetim komitesiyle güçlü bir iş ilişkisinin kurulması şarttır.

İç denetim ile denetim komiteleri arasındaki ilişkiyi araştırmak amacıyla literatürde birçok çalışma yapılmıştır. Abbott ve Parker (2000) denetim komitelerinin etkinliği ile işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri kolundaki uzman denetçilerle çalışılması arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu, bu nedenle işletmenin faaliyet konusunda uzman olan iç denetçilerle çalışılmasının denetim komitesinin etkinliğini arttıracakını belirtmiştir. Scarbrough vd. (1998) denetim komitesinin kompozisyonu ve iç denetimle olan etkileşimini araştırdıkları çalışmalarında, denetim komitesinin etkin olarak faaliyette bulunabilmesi için denetim komitesi üyelerinin işletmede çalışmayan kişilerden oluşması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Gerek iç denetimle etkileşimi gerekse denetim komitesinin etkin çalışabilmesi bakımından denetim komitesi üyelerinin bağımsız olarak işletme dışındaki kişiler arasında seçilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Raghunandan vd. (2001) denetim komitesinin kompozisyonu ve denetim komitesinin iç denetimle olan etkileşimini

araştırdıkları çalışmalarında, denetim komitelerinin sadece bağımsız üyelerden oluşması ve en az bir üyenin muhasebe ve finans alt yapısına sahip olması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca denetim komitesinin iç ve dış denetim konularında yerinde karar almasını sağlamak amacıyla üyelerin en az birinin muhasebe ve finans konularında iyi bir bilgi düzeyine sahip olması gerektiğini vurgulanmışlardır. Buna yakın bir sonuç Goodwin (2003) tarafından yapılan çalışmada da tespit edilmiştir. Bu çalışmanın sonuçlarına göre; denetim komitesinin bağımsızlığı ve komite üyelerinin muhasebe konularındaki uzmanlığı, denetim komitesinin iç denetimle olan ilişkisine doğrudan etki etmektedir. Bu çalışmada da denetim komitesi ile iç denetim ilişkisinin kurumun çıkarları için oldukça önemli olduğu vurgulanmış bu nedenle etkinliğin sağlanabilmesi için muhasebe konusunda bilgi düzeyi yüksek olan komite üyelerine ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Yılcı (2003) yapmış olduğu çalışmada, işletmelerde denetim komitesi ile iç denetim faaliyetleri arasında koordinasyonlu bir çalışma olması halinde hilelerin büyük oranda önlenebileceğini vurgulamıştır. Yapılan çalışmaların sonuçları toplu olarak değerlendirildiğinde, çalışmaların hemen bütününde işletmede etkin bir denetim mekanizması oluşturulması için iç denetim – denetim komitesi etkileşiminin yüksek düzeyde tutulması gerektiği vurgulanmıştır. Bishop vd. (2000) de denetim komitesi ile iç denetçiler arasındaki ilişki ne kadar güçlü olursa kurumun daha güçlü bir yapıya kavuşacağını savunmuştur.

İç denetim – denetim komitesi ilişkisi açısından iç denetim faaliyetlerinin üstlendiği sorumluluklarla ilgili 2060 kodlu Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar başlıklı Uluslararası İç Denetim Standardında şu ifadelere yer verilmiştir (TİDE, 2008: 26);

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

İşletmelerde denetim faaliyetlerinin üst birimi olarak da nitelenebilen denetim komiteleri; denetim ve yönetim faaliyetleri arasında bir köprü görevi üstlenmektedir. İşletmedeki denetim faaliyetlerinin performansını ölçen denetim komiteleri, iç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülebilmesi açısından oldukça önemli bir sorumluluk alanına sahiptir.

1.6. Modern İç Denetim ve İç Denetimin Geleceği

Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve kurumsal yönetim konusunda yaşanan gelişmeler iç denetimin meslek olarak öneminin artması, gelişimi ve değişiminde önemli paya sahiptirler. Ayrıca iç kontrol sürecinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesine yönelik yapılan çalışmalar da iç denetimin gelişimi ve değişiminde önemli rol oynamıştır. İç denetimin değişimi bağlamında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan Kılavuz Serisi'nin 5. kısmında "Mesleki Uygulama Yapısına Ait Kurallar" da geçmişte ve günümüzde odaklanılan konuların ayrımı şu şekilde yapılmıştır (Pickett, 2003: 751 – 752);

Tablo 2: İç Denetimde Geçmişte ve Günümüzde Odaklanılan Konular

GEÇMİŞTE ODAKLANILAN KONULAR	VGÜNÜMÜZDE ODAKLANILAN KONULAR
Sıkı kontrol	Kesin Kontrol
Kontrol değerlemesi	Öz değerlendirme
Kontrol	Risk
Risk	Koşullar ve Çevre
Risk Tehditleri	Risk Fırsatları
Geçmiş	Gelecek
Gözden Geçirmek	Ön izleme
Ortaya Çıkarıcı	Önleyici
Faaliyet denetimi	Stratejik denetim
Denetçi	Danışman
Kabul ettirme	Davet etme
İkna etme	Müzakere etme (Görüşme)
Bağımsızlık	Değer
Denetim bilgisi	İş bilgisi
Çözücü	Değişimi kolaylaştırıcı
İşlem	Süreç

Kaynak: Pickett, 2003: 751 – 752.

Modern iç denetimin şekil kazanmasında özellikle kurumsal yönetim anlayışının bir parçası olarak da düşünülebilen etik kuralların etkisinden bahsedilebilir. İşletmelerde şeffaf bir yapının oluşturulabilmesi açısından etik kurallar iç denetimin gelişiminde etkili rol oynamıştır. Bununla birlikte iç denetimin gelişimi ve değişiminde önemli olan diğer bazı gelişmelerden bazıları; Sarbanes Oxley Yasası 404. maddesi, diğer Sarbanes Oxley Yasası konuları (fısıltı yöntemi), PCAOB (Public Oversight Board – Kamu Gözetim Kurulu), bilgi sisteminde yaşanan değişim, dünya genelinde kabul gören standartların geliştirilmesi,

gelişen güvenlik anlayışı ve özel işlerin öneminin artması olarak gösterilebilir (Moeller, 2005: 737 – 739). İç denetimin gelişimi ve değişiminde önemli olan gelişmelere aşağıda kısaca değinilmiştir;

- *Sarbanes Oxley Yasası 404. maddesinin etkisi ve önemi*; SOX 404, Finansal Raporlamalara ilişkin iç kontrollerin etkin ve yerinde olup olmadığının denetimi ile ilgili konuları kapsamaktadır. Bu anlamda iç denetimin ve iç denetçilerin sorumluluk alanı, finansal raporlamaların güvenilirliğini sağlamaya yönelik olarak belirlenecek iç kontroller için yönetime yardımcı olunması şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca dış denetçilerin finansal raporlamalara yönelik yapacağı denetimde, iç kontrol süreçlerinin kurulması hususunda dış denetçilerle koordineli çalışılması da sorumluluk alanı kapsamında sayılmıştır (IIA, 2008: 66). İç kontrol süreçlerinin belirlenmesine yönelik olarak dış denetçilerle koordineli çalışılmasında iç denetimin, kurumsal yönetim kapsamında önemi daha da artmıştır (Moeller, 2005: 737).

- *Diğer Sarbanes Oxley Yasası konuları: Fısıltı yöntemi ve iç denetim*; fısıltı (*whistleblowing*) yöntemi işletme çalışanlarının hileleri önleme ve ortaya çıkarma sürecine katılmalarını sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntem, işletme içersinde yanlış giden şeyler hakkında ilk bilgi sahibi olan kişilerin işletme çalışanları olduğunu varsayarak çalışanlardan bilgi sağlamaya yönelik uygulanmaktadır. Fısıltı yöntemi, iç denetim çalışmalarına yön veren bir denetim tekniği olarak katkı sağlamaktadır (Abdioğlu, 2007b: 135). Fısıltı yönteminin kullanılması ile iç denetim, ileriye dönük bir denetim olma özelliği kazanmaktadır.

- *PCAOB (Public Oversight Board – Kamu Gözetim Kurulu) ve iç denetim*; PCAOB; ABD’de Sarbanes Oxley Yasası ile oluşturulan, 1978 yılından beri AICPA tarafından uygulanan denetçilerin denetimi (*peer review*) programlarının önemli düzeyde yerini alan bir kuruldur. PCAOB’un denetim firmalarını kaydetme ve denetleme faaliyetlerinden farklı olarak denetim standartları belirleme gibi önemli bir sorumluluğu da vardır (Uzay, 2006: 1). Denetim konusunda standartlar belirleme yetkisine sahip bir kurul olan PCAOB’ un yaptığı düzenlemeler, iç denetimi doğrudan ve dolaylı olarak etkilemektedir. PCAOB tarafından dış denetimle ilgili yapılan düzenlemelere uyum sağlamaya çalışan bir işletme denetim faaliyetlerini de bu doğrultuda planlayacaktır. Bu

planlamada işletmelerin iç denetim faaliyetleri bundan dolayı olarak etkilenebilmektedir. PCAOB tarafından iç denetimle ilgili yapılacak bir düzenlemeden de iç denetim doğrudan etkilenmektedir (Moeller, 2005: 738). Bu yönüyle PCAOB'un iç denetimin gelişimini doğrudan ve dolaylı şekilde etkilediği söylenebilir.

- *Bilgi sisteminde yaşanan değişim;* yeni dönemde bilgi teknolojisiyle birlikte geliştirilen yazılım programları ve yeni teknikler iç denetim açısından farklı yaklaşımların geliştirilmesini gerektirmiştir. Bu nedenle iç denetçiler faaliyetlerini yerine getirirken bilgi teknolojisinden daha fazla yararlanma gereği duymuş ve bu gelişim sürecinden iç denetim doğrudan etkilenmiştir (Moeller, 2005: 739).

- *Dünya genelinde kabul gören standartların geliştirilmesi;* gerek yönetim gerekse denetim alanında dünya genelinde uygulanabilecek standartların belirlenmesi iç denetimin gelişiminde etkili olmuştur (Moeller, 2005: 739). Her şeyden önce iç denetimle ilgili belirlenen standartlar mesleğin profesyonel bir zemine oturmasının önemli basamaklarından bir olarak görülmektedir.

- *Gelişen güvenlik anlayışı ve özel işlerin öneminin artması;* gelişen teknoloji, günümüzde bireyler ve organizasyonların tüm dünyayla rahat iletişim kurabilmesini sağlamıştır. Bilgiye ulaşımın kolaylaştığı günümüzde, özel bilgilerin korunması amacıyla güvenlik anlayışının geliştirilmesi işletmeler açısından önemli bir hale gelmiştir. İşletmelerle ilgili özel bilgilerin gizlilik ilkesine uygun bir şekilde yerine getirilmesi iç denetçilerin taşınması gereken kişisel özelliklerindedir. Gizlilik ve güvenlik anlayışı kapsamında geliştirilen etik kurallar iç denetim çalışmalarının gelişimini etkilemiştir (Moeller, 2005: 740).

Yeni dönemde iç denetim kavramı, işletmenin muhasebe faaliyetlerinde hesaplara yoğunlaşmaktan çok kayıt sisteminin etkinlik ve verimlilik konuları üzerine odaklanmıştır (Bou-Raad, 2000: 183). Günümüzde iç denetim standartlarının oluşturulmasıyla iç denetim faaliyetlerinin odak noktası olarak güvence sağlama ve değer katma amaçlarının benimsenmesi, mesleğin yeni bir noktaya taşınmak istendiğinin bir göstergesidir (Nagy ve Cenker, 2002: 130). Yeni dönemde iç denetimin değer katma fonksiyonu stratejik olarak; paydaşların, denetim komitesinin, yönetim ve dış denetçilerin ihtiyaç ve öncelikleri ile uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır (Hass, 2006: 839).

Dittenhofer (2001) günümüzde iç denetçilerin yönetime hizmet veren alt bir birimin elemanı olmadıklarını, yönetim faaliyetlerinin bir parçası olan görev alanına sahip olduklarını ifade etmektedir. Moeller (2005) de yönetici olarak düşünülebilecek iç denetçilerin görevlerini, denetim projelerini yönetmek ve tüm iç denetim görevlerinin yürütülmesini sağlamak olarak sıralamakta ve diğer yöneticiler gibi iç denetçilerin de amaç ve stratejiler belirleyip bunlara ulaşmak için çabalaması gerektiğini belirtmektedir.

Geleceğe yönelik bir bakış açısıyla piyasa şartlarının daha fazla zorlaşacağı beklenmekte ve bu doğrultuda işletmelerin rekabet güçlerini arttırabilmek için iç denetime daha fazla önem vereceği bunun da iç denetimin gelecekte daha fazla gelişmesi sonucunu doğuracağı düşünülmektedir. Bu gelişim sürecinde iç denetim tarafından, yönetime daha iyi hizmet sunmak amacıyla farklı farklı bilgiler toplanacağı ve analiz edileceği, uygulamada hizmet kalitesini arttırmak için kalite kontrol ve değerlendirmelerin güçlendirileceği, işletmelerdeki tüm personel yapısını da kapsayan bir kontrol mekanizmasının oluşturulacağı öngörüsü yapılmaktadır (Guoming, 1997: 246). 21. yüzyılda iç denetim en büyük gelişimini iç denetim kadrosu, iç denetçilerin işletme içindeki statüsü ve rolleri alanında göstereceği düşünülmektedir. Bu gelişmeler çerçevesinde iç denetimin; ekonomik ve mali düzenin kurulmasında ve korunmasında, ekonomik kararların alınmasında, hukuki kapsamın genişletilmesinde ve yönetimin daha iyi hizmet vermesinde oldukça büyük katkılar sağlayacağı beklenmektedir (Xiangdong, 1997: 204).

İKİNCİ BÖLÜM

2. İÇ DENETİMDE DIŞ KAYNAK KULLANIMI (OUTSOURCING)

2.1. Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing)

2.1.1. Dış Kaynak Kullanımının Tanımı ve Açıklaması

Dış kaynak kullanımı, işletmelerin bazı faaliyetlerinin yerine getirilmesinde stratejik olarak dış tedarikçilerin kullanılmasıdır (Raiborn ve diğerleri, 2009: 1 – 2). Dış kaynak kullanımı (*outsourcing*), bilimsel yazım alanında ilk defa 20. yüzyılın ikinci yarısında İngiltere’de kullanılmış ve maliyetleri düşürme üzerindeki olumlu etkisi, personel tasarrufu ve temel faaliyetlere daha fazla odaklanma imkanı sağlaması gibi etkilerinden dolayı işletmede gerçekleştirilen çeşitli faaliyetlerin, dışarıdan kişiler veya şirketlerden tedarik edilmesi yoluyla dış kaynak kullanım uygulamaları yaygınlaşmıştır (Tutar ve diğerleri., 2006: 279).

Dış kaynak kullanımı uygulamalarının temelleri çok eskilere dayanmaktadır. Türkiye’de özellikle inşaat sektöründe görülen taşeron kullanma veya imalat konularında fason üretim olarak bilinen uygulamalar dış kaynak kullanımına örnek olarak gösterilebilir (Koçel, 2001: 315).

Genel olarak işletmeler, dış kaynak kullanarak faaliyetlerini düşük maliyet ve yüksek kalitede yerine getirme amacını gütmektedirler (Raiborn ve diğerleri, 2009: 2). Dış kaynak kullanımının önem kazanmasında, hızla gelişen küreselleşme sürecine girilmesi ve işletmelerin bu süreçte artan rekabette ayakta kalabilme arzuları önemli düzeyde etki etmiştir. Dış kaynak kullanımı, bu süreçte işletmelerin, artan rekabet karşısında ayakta kalabilmek amacıyla uyguladıkları stratejilerden biridir. Dış kaynaklardan yararlanma stratejisinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi durumunda, işletmelere özellikle kendi yeteneklerini geliştirme ve esnek bir organizasyon yapısı oluşturma fırsatı sağlamaktadır (Çirli, 2006: 71 – 72).

Dış kaynak kullanımı tek başına ve diğer uygulamalardan bağımsız olarak düşünülecek bir yönetim uygulaması değildir. Aksine, işletmeler kendi temel yetenekleri üzerine yoğunlaştıkça dış kaynak kullanımı artmakta ve dış kaynak kullanımı arttıkça da küçülerek daha esnek ve çabuk hareket eder (karar verir) hale gelmektedirler. İşletmeler dış kaynak kullanarak, hem kaynak tasarrufu sağlamakta, hem yapısal olarak küçülmekte ve yalın hale gelmekte hem de kendilerinin temel yetenekleri üzerine yoğunlaşma fırsatı bulmaktadırlar (Koçel, 2001: 315). Ayrıca işletmeler bu yolla kurum içi bürokrasiyi azaltmakta ve etkili kaynak kullanımına gidebilmektedirler. En iyi bilinen işe odaklanmakla, yerine getirilen faaliyetlerin kalitesinde daha da artış yaşanacağı beklenmekte böylece müşteri memnuniyeti de sağlanmaya çalışılmaktadır.

2.1.2. Dış Kaynak Kullanımı ve Temel Yetenek İlişkisi

Sınırların ortadan kalktığı ve bilgi teknolojilerinin yoğun bir şekilde kullanıldığı günümüz rekabet ortamında işletmelerin başarılı olabilmesi için kendilerine has bazı özel yeteneklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu özel yetenekler, işletmeleri diğer işletmelerden ayıran en belirgin özellikler olmakla beraber en iyi şekilde rekabet etme imkânı sağlayan faaliyetleridir. Temel yetenek; bir işletmeyi diğer işletmelerden ayıran, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde temel rol oynayan, rakipler tarafından kolayca taklit edilemeyen işletmenin kendine özgü bilgi, beceri ve yeteneğini ifade etmektedir (Koçel, 2001: 313). Temel yetenek, yeni iş süreçleri geliştirmenin kaynağıdır. Ayrıca işletmeler için yeni pazarlar bulma bakımından teşvik edici bir güçtür (Prahalad ve Hamel, 1990: 91).

İşletmenin “kendine özgü” olan yanlarını ifade eden bir kavram olarak ele alınan temel yetenek (Akdoğan ve Çirli, 2008: 16), işletmeleri başarıya taşıyan temel unsurlardan biridir. Dış kaynak kullanımının altında yatan esas etkenlerden biri temel yeteneklere odaklanma düşüncesidir. Örneğin; petrol çıkarma işleriyle uğraşan bir işletmenin temizlik, yemek, personel araçları konusunda dış kaynaklardan yararlanıp kendi temel yeteneği olan petrol çıkarma işlerine yönelmesi bu faaliyetlere daha fazla odaklanma imkânını arttıracak ve dolayısıyla da işletmenin başarısında önemli bir rol oynayacaktır.

Dolayısıyla dış kaynak kullanımı, temel yeteneklere daha fazla odaklanma imkânı sağlamaktadır. Dış kaynak kullanım düzeyi arttıkça temel yeteneklere odaklanma düzeyi

de artmaktadır. Yani temel yeteneklere odaklanma düzeyi ile dış kaynak kullanımını arasında pozitif bir ilişki söz konusudur.

Bir yönetim stratejisi olan dış kaynak kullanımının en önemli faydalarından biri işletmenin temel yeteneklerine daha fazla odaklanma imkânı sağlaması olduğu belirtildikten sonra bu konuda işletmelerin temel yetenek tanımlamasına giderken yaptıkları önemli bir yanlış üzerinde durmakta fayda vardır. Kırım'ın (2005) da belirttiği gibi işletmeler tarafından temel yetenek tanımlaması yapılırken yapılan en önemli yanlışlardan biri gelecekteki değişimler gözetimeyerek temel yetenek tanımlaması yapılmasıdır. Bu olumsuzluğun giderilmesi için işletmeler tarafından temel yetenekler belirlenirken, gelecekteki piyasa durumu da göz önünde bulundurulup, neyin ne şekilde değişeceği öngörüsüne sahip olunması gerekmektedir. Yani temel yetenekler belirlenirken, işletmeler kendilerini sadece günümüzde diğer işletmelerden farklı kılacak özelliklere odaklanmamalı gelecekte de farklı kılacak özelliklerin neler olabileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Temel yetenekler ve temel olmayan yetenekler belirlenirken gelecekte stratejik öneme sahip olacak bir faaliyetin bugün önemli değil diye temel olmayan yetenekler arasına konulması ve ona odaklanılmaması gelecekte sıkıntılarla karşılaşılmasına neden olabilir. Bu nedenle temel yetenekler belirlenirken gelecekteki değişimler göz önünde bulundurulacak şekilde işletmelere önemli kazançlar sağlayabileceği düşünülerek karar verilmelidir.

2.1.3. Dış Kaynak Kullanımı ve Küçülme (Downsizing) İlişkisi

Küçülme, işletmelerin piyasadaki güçlerini arttırmak amacıyla başvurdukları yönetim stratejilerinden biridir. Bir organizasyonun küçülmesi, işletme üst yönetimlerinin bilinçli olarak izlediği stratejiler ile personel sayısını, maliyetleri, iş ve süreçleri azaltması anlamında kullanılmaktadır (Koçel, 2001: 350). Küçülme sonucunda işletmede karar alma faaliyetlerinin hızlanacağı ve daha etkili karar alınacağı beklenmektedir. İşletmelerin örgüt şemasında herhangi bir kademenin ortadan kaldırılması, örgütün diğer kademelerine daha fazla zaman ayrılması imkânını sağlayacağından yönetimin zamandan tasarruf etme imkânı doğar. Bu bakımdan küçülme sonucunda işletmenin esas faaliyetlerine daha fazla zaman harcanır.

Dış kaynak kullanımı ile küçülme birlikte düşünülmesi gereken stratejilerdir. Hem birbirlerinin bütünleyicisi hem de gereği olarak oraya çıkarlar. Çünkü dış kaynak kullanımından yararlanan işletmeler bunun bir sonucu olarak küçülme stratejisi de

uygularlar. Yani dış kaynak kullanımına giden bir işletme için aynı zamanda küçülme stratejisi de izliyor denebilir.

Küçülme stratejisiyle işletmelerde esnekliğin ve verimliliğin de artması beklenir. Küçülme sonucunda organizasyonda hızlı bir karar alma yapısının oluşacağı beklendiğinden esnekliğin artacağı ve müşteri odaklı bir konuma gelineceği ve bunların bir sonucu olarak verimliliğin de artacağı söylenebilir. Küçülen örgütlerin temel yeteneklerine daha fazla odaklanması, müşteri memnuniyetini daha fazla takip etme imkânını doğurur. Müşteri memnuniyeti odaklı bir işletmecilik anlayışı da rekabet gücünün artışına neden olan en önemli etkenlerden biridir.

2.1.4. Dış Kaynak Kullanımının İşletmelere Sağladığı Faydalar

Yönetimin stratejik bir fonksiyonu olarak da ele alınabilen dış kaynak kullanımı, işletmelere önemli bir takım faydalar sağlamaktadır. Yönetim stratejilerinin temel hedeflerinden biri işletmenin rakipler karşısındaki gücünü arttırmaktır. Dış kaynak kullanımı da bir yönetim stratejisi olarak rekabet etme gücünün artmasına yardımcı olur. Ayrıca maliyetler konusunda tasarruf sağlaması ve üretim sürecinde kalitenin artmasına neden olması suretiyle, rekabet gücüne etki eder.

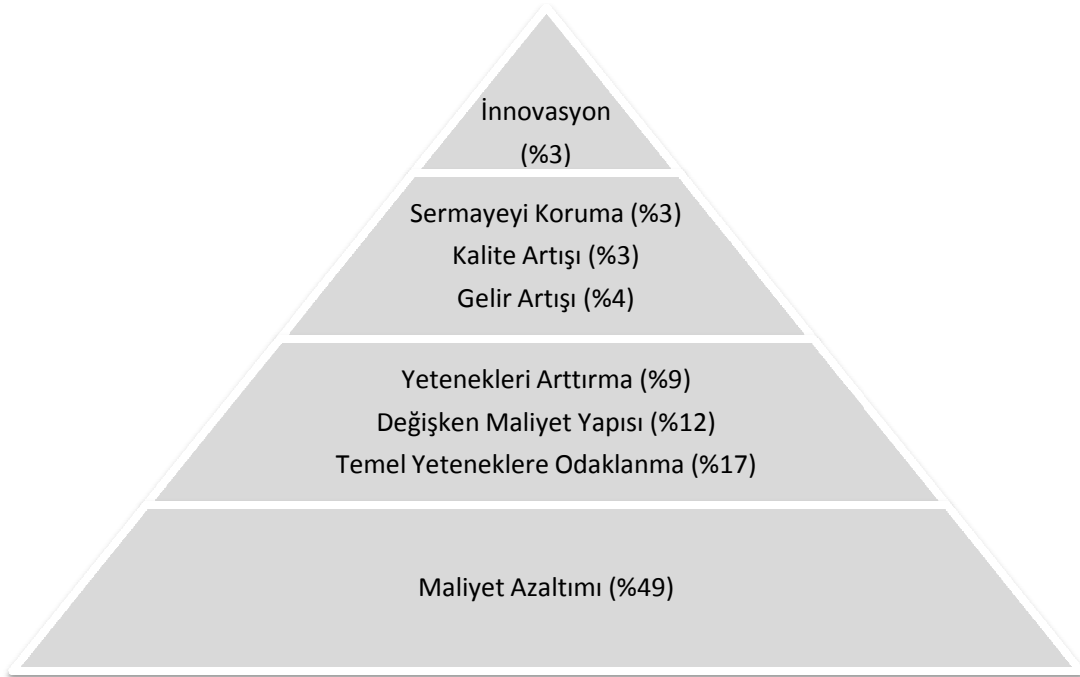
Günümüz yüksek rekabet şartlarında işletmelerin ayakta kalabilmeleri önemli oranda maliyetleri kontrol edebilme becerilerine bağlıdır. Maliyetlerini iyi kontrol edebilen ve düşük tutmayı başarabilen işletmeler rakipler karşısında güçlü kalabilmekte ve piyasada pay sahibi olabilmektedirler. Bu yönüyle gerek malzeme, gerek işçilik ve gerekse de genel üretim maliyetleri konularında maliyetlerin iyi değerlendirilmesi ve kontrol altında tutulması oldukça önemlidir. Dolaylı bir maliyet kontrol aracı olarak da ele alınabilen dış kaynak kullanımı uygun şartların yakalanması halinde işletmelere önemli düzeyde rekabet avantajı sağlayabilir.

Bir yönetim stratejisi olarak uygulanabilen dış kaynak kullanımı sonucunda başka bir yönetim stratejisi olan küçülmenin gerçekleşmesi bu kavramların birbirlerinin bir sonucu olduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle dış kaynak kullanımı sonucunda küçülme stratejisinin de kaçınılmaz olarak uygulanıyor olması; küçülmenin, dış kaynak kullanım stratejisinin en temel unsurlarından ve sonuçlarından biri olması sonucunu doğurmaktadır.

Hatta dış kaynak kullanımı sonucunda sağlanan birçok fayda küçülme gerçekleştiği için meydana geliyor denebilir. O nedenle dış kaynak kullanımı stratejisinin faydalarını tek tek ele alırken öncelikle küçülme stratejisine imkân sağlıyor olması göz önünde bulundurulmalıdır.

Dış kaynak kullanımı sonucunda işletmelerin sağlayacağı faydalar genel olarak birbirine bağlı ve birbirinin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Corbett (2004), dış kaynak kullanımına bağlı olarak işletmeler açısından oluşacak faydaları ve fayda hiyerarşisini 2004 yılı Dünya Outsourcing Zirvesi'nde yapılan açıklamalar ışığında aşağıdaki şekilde belirtmiştir;

Şekil 2: Dış Kaynak Kullanımının Sağladığı Faydalar



Kaynak: 2004 Dünya Outsourcing Zirvesi'nden (The 2004 Outsourcing World Summit) aktaran Corbett, 2004: 11.

Dış kaynak kullanımı sonucunda Şekil 3'te yer alan faydalar ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır;

2.1.4.1. Maliyet Tasarrufu Sağlaması

Günümüz işletmecilik faaliyetlerinde maliyetlerin kontrol altında tutulması piyasada yer edinebilmek açısından oldukça önemlidir. İşletmeler kârlılıklarını arttırabilmek için ya üretmiş oldukları ürünün veya vermiş oldukları hizmetin fiyatını

arttırmalı ya da aynı üretim ve hizmet düzeyinde maliyetleri düşürmelidir. Fiyat arttırma politikası her zaman uygulanabilen bir politika olmadığından maliyetleri azaltarak kârlılığı arttırmak daha avantajlı bir yol olarak kabul edilmektedir. Dış kaynak kullanımı, işletmelerde maliyet tasarrufu sağlamaya yönelik stratejilerden biri olarak uygulanabilmektedir.

Dış kaynak kullanımının en önemli sonucu maliyet tasarrufu sağlamasıdır (Corbett, 2004: 11). İşletmeler dış kaynak kullanımı ile yeteneklerinin fazla gelişmemiş olduğu alanlarda, bu konuda uzman dış tedarikçilerden yardım alırlar. Dış tedarikçi işletme, konusunda uzman olduğundan dolayı işlemleri maliyet tasarrufu ile yerine getirme yeteneğine sahiptir. Dış kaynak kullanımına giden işletme, dış tedarikçinin işlemleri bu şekilde maliyet tasarrufu ile yerine getirmesi sonucunda dolaylı olarak bir maliyet tasarrufu sağlayabilir. Bu, dış kaynak kullanımının maliyet tasarrufu sağlamadaki ilk yönüdür.

Dış kaynak kullanımına giden işletme, dış kaynak kullanımına konu olan faaliyetler için personel maliyetlerinden örneğin, personelin işe alma maliyeti, eğitim maliyeti, kıdem tazminatı vb. gibi maliyetlerden tasarruf sağlayabilir. Bu da dış kaynak kullanımının maliyet tasarrufu sağlamada ikinci yönüdür.

Dış kaynak kullanımının maliyet tasarrufu sağlamadaki üçüncü yönü ise, temel olmayan faaliyetler için süreç geliştirme amacıyla yapılan harcamaların azaltılabilmesidir. İşletmeler ana faaliyet konusu dışındaki faaliyetlerine yapacakları iyileştirmeler için katlanacakları maliyetlerden tasarruf sağlayabilirler.

Görüldüğü gibi işletmeler dış kaynak kullanımına giderek gereksiz masraflardan kaçınabilir ve maliyetlerini kontrol altında tutabilen işletmelerin piyasada avantajlı bir durum yakalayacağı söylenebilir.

2.1.4.2. Temel Faaliyetlere Odaklanma İmkânı Sağlaması

Dış kaynak kullanımının en önemli sonuçlarından birinin temel faaliyetlere odaklanma imkânı sağlaması olduğu yukarıda da vurgulanmıştı. Dış kaynak kullanımı sonucunda işletmeler, temel faaliyetleri dışında kalan faaliyetlerini kendi alanlarında uzmanlaşmış kimselere veya işletmelere devrederler. Bu şekilde dış kaynak kullanımından yararlanan işletmeler kaynaklarını belirledikleri stratejik alanlarda kullanarak uzmanlaşmayı

sağlayabilirler (Özdoğan, 2006: 15 – 16). Temel faaliyetler dışında kalan faaliyetler için dış kaynaklardan yararlanılması; zaman, kaynak, güç ve insan kaynağı tasarrufu sağlar. Böylece, işletmenin gelecekte de ayakta kalabilmesi bakımından daha önemli olan temel faaliyetlerine daha fazla zaman, güç ve kaynak ayırma imkânı doğar (Çirli, 2006: 113). Görüldüğü gibi dış kaynak kullanımı ile işletmeler temel olmayan faaliyetleri için zaman ve kaynak tasarrufu yapmış olur ve böylece de temel yeteneklerine daha fazla zaman ve kaynak ayırma imkânı bulur. Bunun için literatürde verilen en güzel örneklerden biri Nike örneğidir. Nike, esas olarak ayakkabı üretmekten ziyade ayakkabı tasarımı üzerine odaklanan bir şirkettir (yani temel yetenekleri ayakkabı tasarımı yapmaktır). Bu nedenle; Nike, üretim faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla dış işletmelerden yararlanmaktadır. Yani Nike ayakkabıların üretimine değil de tasarımına odaklanan bir şirket olarak faaliyet göstermekte ve tasarıma odaklanmak amacıyla diğer faaliyetleri için dış kaynak kullanımından faydalanmaktadır (Gilley ve Rasheed, 2000: 766).

2.1.4.3. Değişken Maliyet Yapısı Oluşturma İmkânı Sağlaması

İşletmeler, dış kaynak kullanımına gidecekleri faaliyetlerle ilgili sabit yatırım maliyeti yapmayacaklarından maliyet yapıları daha değişken bir özellik arz eder. Sabit yatırım maliyetlerindeki azalma, işletmeleri piyasadaki değişimlere ayak uydurabilmek açısından olumlu yönde etkilemektedir (Corbett, 2004: 13). Olumsuz iş koşullarında dış kaynak hizmeti sunan işletmeler atıl kapasite kullanım sorununu gidermek amacıyla işletmelere yardım sağlamaktadır. Bununla beraber, talep dalgalanmalarında ve atıl kapasitenin değerlendirilmesi durumlarında da dış kaynak hizmeti sunan işletmeler, alıcı işletmelere gerekli hizmetleri sağlamaktadır (McIvor, 2005: 21). Bu bakımdan dış kaynak kullanımıyla atıl kapasite kullanımının giderilmesi ve sonucunda da birim sabit maliyetlerin azalması sağlanabilmektedir.

2.1.4.4. Yetenekleri Geliştirme İmkânı Sağlaması

Dış kaynak kullanımı, alanında uzman olan kimselerden veya işletmelerden yararlanma imkânı sağladığından bunlarla ikili ilişkilerde olumlu etkileşimlere neden olabilir (Quinn, 1999: 11). Alanında uzman olan bir işletme ile ortak çalışılması, hizmet veren işletmenin iyi yönlerinden faydalanma ve bu sayede yeni yetenekler geliştirme imkânı sağlayabilir. Hizmet veren işletmenin iş prensipleri, iş süreçleri, kullandığı

teknoloji gibi özelliklerini dış kaynak kullanan işletmeler yararlı gördükleri halde kendi işletmelerinde uygulayabilir ve bu konularda yeni yetenekler geliştirebilirler.

2.1.4.5. İşletme Faaliyetlerinde Kalite Artışına İmkân Sağlaması

Dış kaynak kullanımı sonucunda oluşabilecek diğer bir fayda da işletme faaliyetlerinde kalitenin artmasıdır (Embleton ve Wright, 1998: 99). Dış kaynak kullanımı sonucunda, işletmenin temel faaliyetlerinde daha fazla ilerleme kaydedeceği beklenir. Temel faaliyetlerin daha fazla gelişmesi, gerek ortaya konulan ürün gerekse de hizmet açısından kalite artışına neden olabilir. Dış kaynak kullanımının bir sonucu olarak işletmelerde ortaya çıkan küçülme, işletmelerin temel yeteneklere odaklanmasını ve dolayısıyla da faaliyet sürecinde kalite artışını sağlayabilir.

2.1.4.6. Gelir Artışı Sağlaması

Gelir artışı sağlaması da dış kaynak kullanımının bir diğer faydasıdır (Corbett, 2004: 11). Dış kaynak kullanımı sonucunda temel yetenek ve süreçlerine odaklanan işletmelerin, faaliyetlerinde ve ürünlerinde kalite artışı yaşanması halinde daha fazla müşteri memnuniyetinin sağlanacağı beklenmektedir. Daha fazla müşteri memnuniyetinin de dolaylı olarak gelir artışına neden olacağı düşünülmektedir. Faaliyetlerde ve ürünlerde artan kalite sonucunda müşteri memnuniyetinde yaşanacak artış, işletmenin satışlarında dolayısı ile de gelirlerinde artış yaşanmasına neden olabilir.

2.1.4.7. Sermayeyi Koruma İmkânı Sağlaması

Dış kaynak kullanımına gidilen faaliyetlerde yeni sermaye yatırımlarına duyulan ihtiyaç büyük oranda azalacağından dış kaynak kullanımı ile sermayenin korunacağı beklenir (Corbett, 2004: 14). Dış kaynak kullanımı ile işletme kaynakları tasarruflu kullanılmaya çalışılarak, gereksiz sermaye yatırımları önlenir.

2.1.4.8. İnnovasyon (Yenilik) İmkânı Sağlaması

Dış kaynak kullanımı ile işletmeler, dış kaynak sağlayan işletmelerin yapmış olduğu yeniliklerden ve sahip olduğu özel yeteneklerden yararlanabilirler (McIvor, 2005: 23). Dış kaynaklardan sağlanan bir faaliyetle ilgili, dış kaynak hizmeti veren işletmenin yapacağı her türlü yenilik (innovasyon), süreç yenileme ve süreç geliştirme gibi faaliyetler

dış kaynaklardan yararlanan işletmeler için sağlanan bir yarar olarak gösterilebilir. Buna örnek olarak, asansör ve yürüyen merdivenlerin imalatı, satışı ve montajı konularında en büyük şirketlerinden biri olan OTIS verilebilir. OTIS müşterilerine, bilgi teknolojisi alanında hizmet veren Wipro'nun geliştirdiği bir web portalı ile rutin bakım programı dışında acil servis çağırma ve bu hizmetin yapılma sürecini çevrim içi olarak takip etme imkânı sağlayan bir şirkettir. Ayrıca şirket bu portal ile müşterilerine, servis ihtiyaç durumu, fatura bilgileri ve daha önce yapılan tüm işlemlerle ilgili bilgileri öğrenme imkânı sağlamaktadır. Bu şekilde bir dış kaynak kullanımıyla OTIS şirketi Wipro'dan sağladığı hizmetlerle müşterilerine daha iyi bir hizmet ve daha fazla kâr sağlama amacını güden bir yenilikle şirketin rekabet etme gücüne katkı yapmaktadır (Kırım, 2007: 175 – 176).

2.1.5. Dış Kaynak Kullanımı Sonucunda Ortaya Çıkabilecek Sorunlar

Dış kaynak kullanımı, işletmelere çeşitli yararlar sağladığı gibi iyi yönetilmediği takdirde işletmelerde bir takım sıkıntılara yol açabilecek bir yönetim stratejisidir. Dış kaynak kullanımı stratejisinde işletme dışındaki kişilerle, işletmenin amaçlarına uygun bir biçimde işlerin yürütülmesi amaçlanmaktadır. Bu bakımdan ortaya çıkabilecek sorunların neler olabileceğinin bilinmesi ve bunlar için önlemler alınması oldukça önemlidir. Ortaya çıkabilecek sorunlar başlıklar halinde aşağıda ele alınmıştır.

2.1.5.1. Dış Kaynaklara Bağımlı Kalınması ve Faaliyetlerin Kontrolünün Elden Çıkması

İşletmelerde dış kaynak kullanımına gidilen faaliyetlerin kontrolünün tamamen dış kaynak firmasına bırakılması sonucunda dış kaynaklara bağımlılık ve esnekliğin azalması riski ortaya çıkabilmektedir (Embleton ve Wright, 1998: 99). Bu faaliyetlerle ilgili kontrolün elden bırakılmaması için sağlayıcı işletme ile uyumlu çalışılması ve işletmenin bu faaliyetlerle ilgili sürekli olarak bilgi akışı sağlaması bu riskin azalmasını sağlayabilir.

2.1.5.2. Gizlilik İlkesinin İhlal Edilmesi

Dış kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkabilecek diğer bir sorun da işletmenin gizli tutulması gereken bilgi ve verilerinin işletme dışındaki kimselerle paylaşılacak olmasıdır (Özdoğan, 2006: 21). Bu durum her faaliyetle ilgili dış kaynak kullanımı için söz konusu değildir. Sadece özellikli olabilecek faaliyetlerin dış kaynaklardan satın alınması

durumunda ortaya çıkabilmektedir. Bu bakımdan güvenilir sağlayıcılarla çalışılması ve önemli yaptırımlar içeren anlaşmalar düzenlenmesi bu riskin azalmasını sağlayabilir.

2.1.5.3. Dış Kaynak Kullanımı İle Sağlanan Faaliyetlerle Diğer Faaliyetler Arasında Uyum Bozukluğunun Ortaya Çıkması

Dış kaynak kullanımıyla sağlanacak faaliyetlerin işletmedeki diğer faaliyetlerle uyum içinde yürütülememesi yani örgüt süreçlerine entegrasyonunun sağlanamaması karşılaşılabilecek bir başka sorundur (Dereli, 2003: 125). İşletme içinde belli bir düzen içinde yürütülen faaliyetlerin dış kaynak yoluyla sağlanan faaliyetlerle koordinasyonunda aksaklıklar görülebilir. Ortaya çıkabilecek bu riskin azaltılabilmesi için dış kaynak firmasına, işletmenin diğer faaliyetlerinde izlediği politika ve prosedürler anlatılmalı ve koordinasyon için gerekli bilgilendirmeler yapılmalıdır.

2.1.5.4. Çalışanların Çalışma İsteklerinin Azalması

Dış kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkabilecek diğer bir sorun da çalışanların çalışma isteklerinin azalması yani moral bakımından çöküntüye uğramalarıdır (Embleton ve Wright, 1998: 99). Dış kaynak kullanımı, işletmelerin daha az personel çalıştırmasını ve böylece personel masraflarının azalmasını hedefleyen bir yönetim tekniğidir. İşletmenin her an dış kaynak kullanım kararı verebileceği faaliyetlerde çalışan personeli bu durumdan olumsuz etkilenebilmekte ve yaptıkları işi benimsemekte sorunlar yaşayabilmektedir. Yaptıkları görevlerde başarılı olabilmeleri için işletmenin personeline güven vermesi ve işten çıkarmaların belli şartlar dışında yapılmayacağına işletme tarafından çalışanlarına taahhüt edilmesi ile işletmelerde bu risk azaltılabilir.

2.1.6. Dış Kaynak Kullanımına Konu Olan Faaliyetler

İşletmeler, önemli bir yönetim stratejisi olan dış kaynak kullanımından birçok alanda faydalanmaktadırlar. Sağladığı avantajlar göz önünde bulundurularak bazı faaliyetler için dış kaynak kullanımına gidilmesi, işletmelere temel faaliyetlerinin geliştirilmesi imkânı sağlamaktadır. Dış kaynak kullanımına genellikle; bakım faaliyetleri, yönetim hizmetleri, koruma faaliyetleri, muhasebe ve denetim hizmetleri, insan kaynakları, satış ve pazarlama, malzeme yönetimi, müşteri hizmetleri, üretim, bilgisayar ve bilgi teknolojisi, mühendislik faaliyetleri alanlarında gidilmektedir (Bragg, 2006: 7).

Görüldüğü gibi işletmeler günümüzde birçok alanda dış kaynak kullanımına gidebilmektedirler. Dış kaynak kullanımına gidilen alanların artması işletmelerin temel yeteneklerine odaklanabilmesi bakımından önemlidir. İşletmeler dış kaynak kullanımına gidecekleri alanları belirlerken sağlayacakları fayda ve bunun sonucunda karşılaşılabilecekleri olumsuz durumları göz önünde bulundurarak karar vermeli ve geleceğe yönelik öngörülerini iyi belirleyerek kendilerine uygun dış kaynak kullanım alanını seçmelidirler. Ayrıca işletmeler dış kaynak kullanımına konu olan faaliyetleri dış kaynak sağlayıcısından kısmen ve tamamen satın alabilme seçeneklerinin olduğunu da göz önünde bulundurarak dış kaynak kullanımına gidecekleri alanlara karar vermelidirler.

İç denetim faaliyetleri açısından bakıldığında, iç denetimde dış kaynak kullanımı muhasebe ve denetim faaliyetleri altında gidilen dış kaynak kullanım türünün içerisinde yer almaktadır. Hussey ve Jenster (2003), iç denetim faaliyetlerini işletmenin kritik faaliyet ve süreçlerinden bir olarak ele alıp bu faaliyetlere yönelik dış kaynak kullanımını da kritik faaliyet ve süreçlere yönelik yapılan dış kaynak kullanımı türü içinde değerlendirmişlerdir. Yani iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasını, işletmenin kritik faaliyetlerine yönelik dış kaynak kullanımı türleri arasında belirtmişlerdir. İşletme yönetimlerinin güvenilir bilgi kaynağı olan iç denetim faaliyetlerinin dış kaynak kullanımı yoluyla sağlanması aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

2.2. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı

2.2.1. Genel Açıklama

İç denetimde dış kaynak kullanımı 1980'lerin sonlarında uygulama alanı bulmuştur. Bu süreçte dış denetim firmaları, denetimlerini yaptıkları işletmeler için hizmet alanlarını genişleterek iç denetim hizmetleri de sağlamaya başlamışlar ve iç denetimin dış kaynaklardan sağlanması düşüncesi gerek üst yönetim gerekse de denetim komitelerine birçok açıdan mantıklı gelmiştir. Maliyetlerin düşeceği beklentisi de bu sürecin hızlanmasındaki nedenlerden biri olmuştur. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ilk zamanlarda dış kaynak kullanımına karşı çıkmış ise de 1990'lardan sonra iç denetimde dış kaynak kullanımının giderek artmasıyla bu duruşundan vazgeçmiştir. Bu süreç, büyük muhasebe ve denetim firmalarının, iç denetim hizmetlerini giderek artan şekilde hizmet yelpazelerine eklemeleri ile daha hızlı işlemiştir. Ancak, Enron ve diğer muhasebe

skandalları ile denetçi bağımsızlığı ve tarafsızlığı tartışılır hale gelince iç denetimde dış kaynak kullanımında dikkatli olunması gerektiği vurgulanmıştır (Moeller, 2005: 26 – 27). İç denetimde dış kaynak kullanımı düşüncesinin iki nedene bağlı olarak gelişme gösterdiği kabul edilmektedir. Bunlardan ilki, iç kontrollerin öneminin giderek artması olarak gösterilmektedir. İç kontrol yapılarının gözden geçirilmesinin iç denetim faaliyetlerinin en temel görevlerinden biri olması nedeniyle iç denetim birimi önemli hale gelmiş; ayrıca, düzenleyiciler, muhasebeciler ve yöneticilerin giderek iç kontrollere odaklanmaları iç denetimin önem kazanmasına neden olmuştur. İkinci neden ise muhasebe ve denetim firmalarının danışmanlık hizmetleri sunmaları ve bu hizmetleri etkili bir şekilde yerine getirmeleri olarak gösterilmektedir. Muhasebe ve denetim firmalarının danışmanlık hizmetlerini etkili bir şekilde yerine getirmeleri bu hizmetlere olan talebin artmasına ve bu nedenle de iç denetimde dış kaynak kullanımının gelişmesine neden olmuştur (Caplan ve diğerleri, 2007: 5). Bu nedenlerden ilkinin doğrudan, ikincisinin ise dolaylı olarak iç denetimde dış kaynak kullanım düşüncesini etkilediği söylenebilir.

İç denetimde dış kaynaklardan yararlanma faaliyetleri yeni bir uygulama olması nedeniyle denetim uygulamaları açısından önem verilen konular arasındadır. İç denetimin dış kaynaklardan sağlanması konusu gerek bu hizmetleri satın alacak işletmeler gerekse denetim hizmetini verecek kimseler veya firmalar açısından önemlidir. Geleneksel olarak işletmenin içi ile ilgili bir fonksiyon olan iç denetimin dışarıdan sağlanması işletmede bir takım anlayışların değişmesine neden olmuştur. Bunlardan en önemlisi iç denetçinin konumunda ortaya çıkan değişikliktir. En basit anlamda, iç denetçi; işletmeye iş – çıkar ilişkisi ile bağlı olan ve üst yönetime karşı sorumlu olan denetçi olarak tanımlanmaktadır (Türedi, 2007: 34). Dış kaynak kullanımı bir anlamda iç denetçinin tanımında da var olan bağımsız davranma sorununu gidermeyi amaçlayan bir yöntem olarak düşünülebilmektedir. Çünkü tanımda geçen, üst yönetime karşı sorumluluk ifadesi bağımsızlığı zedeleyici bir özellik olarak düşünülebilir. Dolayısıyla iç denetimin dış kaynaklardan sağlanması yönetime karşı sorumluluğu, iş – çıkar ilişkisi açısından azaltacak olduğundan denetçinin bağımsızlığına olumlu katkılar sağlayabilecektir.

2.2.2. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Türleri

İç denetim, işletmelerde yönetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde, elde ettiği bilgiler ve bu bilgilerin amaca uygun hale getirilip sunulmasıyla meşrulaştırıcı bir görev üstlenmektedir. İşletme yönetimleri için vazgeçilmez bir unsur haline gelen iç denetimin birçok alanda yönetime hizmet sunması bunun açık bir sonucudur. Böylesine geniş bir faaliyet alanında sahip olan iç denetimin işletme yönetimlerinin beklentilerini karşılayabilmesi, gerek işletme içinden gerekse de işletme dışından sağlanacak hizmetlerin niteliğine bağlıdır. Bu niteliği sağlamak amacıyla işletmeler çeşitli dış kaynak seçeneklerinden faydalanma imkânına sahiptir. Yani işletmeler iç denetimlerini ya içeriden sağlayacak ya da dışarıdan sağlayacak şekilde değil de istendiği takdirde kısmi dış kaynak kullanımı veya özel projeler için dış kaynak kullanımı gibi seçeneklerle iç denetimden beklenen faydalarını en üst düzeye taşıyabileceklerdir. İç denetimde dış kaynak kullanım türleri şu şekilde sıralanabilir (Rittenberg ve Covalleski, 1997: 3);

- i. Özel projeler için dış kaynak kullanımı:* İşletmelerin özel alanlardaki faaliyetleri için gereksinim duyulan danışmanlık ve uzman kimselerden yararlanma ihtiyacının karşılanması şeklinde ortaya çıkan dış kaynak kullanım türüdür.
- ii. Kısmi dış kaynak kullanımı (Partial Outsourcing):* Bu dış kaynak türü, iç denetim yöneticisinin gerekli alanlarda dış kaynak hizmet sunucusundan faydalanabilmesini ifade etmektedir. İç denetim faaliyetlerinin en iyi bir şekilde yerine getirilebilmesi bakımından ihtiyaç duyulması halinde dış kaynaklardan yararlanılması olarak ortaya çıkan dış kaynak kullanım türüdür.
- iii. Geçici görevlendirme:* İç denetim biriminin/bölümünün geçici ihtiyaçlarını karşılamak veya görevlendirmede esneklik sağlamak amacıyla kısa süreliğine ortaya çıkan dış kaynak kullanım türüdür.
- iv. Denetim birimi/bölümü kurmak veya yeniden inşa etmek:* Bu dış kaynak türü iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birincisi; büyüyen bir işletmenin kendi denetim birimini/bölümünü kurmak amacıyla dış kaynak firmasıyla

ortak çalışmasıdır ki bu ortaklık anlaşması olarak nitelenebilir. İkincisi ise işletmenin var olan iç denetim biriminin/bölümünün işletmenin ihtiyaçlarına en iyi cevap verecek şekilde yeniden tasarlanmasıdır.

- v. ***Dış kaynaklardan tamamen yararlanmak (Full Outsourcing):*** Bu dış kaynak türünde, iç denetim faaliyetlerinin tamamı dış kaynak hizmet sunucusu tarafından yapılır, işletmenin kendi personeli arasından iç denetim faaliyetlerinin yönetimi ve performans değerlemesi için bir yetkili belirlenir ve bu faaliyetlerin gözetimi ve değerlemesi bu yetkili tarafından yürütülür. Bazı durumlarda, özellikle küçük işletmelerde, işletme içinde herhangi bir yetkiliye gerek duyulmadan doğrudan üst yönetimle de raporlamalar gerçekleştirilmektedir.

Görüldüğü gibi iç denetimde dış kaynak kullanımı işletmenin ihtiyaçlarına göre kısmen olabileceği gibi tamamen veya özel durumlar için geçici görevlendirmeler şeklinde de olabilmektedir. İşletmeler iç denetimde dış kaynak kullanım politikalarını aşağıdaki şekillerde uygulayabilirler (Swanger ve Chewning, Jr., 2001: 7);

- Dış denetim hizmetlerinin sağlandığı yani bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten muhasebe ve denetim firmasından (sağlayıcısından) iç denetim hizmeti de sağlanabilir (*iç ve dış denetim faaliyetlerinin aynı muhasebe ve denetim firmasından (sağlayıcısından) sağlanması*),
- Dış denetim hizmetlerinin sağlandığı denetim firmasından (sağlayıcısından) farklı bir bağımsız muhasebe ve denetim firmasından (sağlayıcısından) iç denetim hizmeti sağlanabilir (*iç ve dış denetim faaliyetlerinin farklı muhasebe ve denetim firmalarından (sağlayıcılarından) sağlanması*),
- İç denetim için ayrı, dış denetim için ayrı personel görevlendiren muhasebe ve denetim firmasından (sağlayıcısından) iç ve dış denetim hizmeti sağlanabilir (*iç ve dış denetim faaliyetlerinin aynı muhasebe ve denetim firmasından (sağlayıcısından) sağlanması ancak iç ve dış denetimler için ayrı personeller tahsis edilmesi*).

İç denetimin dışarıdan sağlanması yukarıda belirtildiği gibi üç farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. İç denetimde dış kaynak kullanılması durumunda dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri denetçinin tarafsızlık ve bağımsızlığının bozulmaması gerektiğidir. Aynı denetçiye hem dış denetim hem de iç denetim yaptırılması veya denetim firmalarının ikili fonksiyon (iç ve dış denetim hizmeti vermesi) üstlenmesinin tarafsızlık ve bağımsızlığı ne yönde etkilediği de oldukça önemli bir konudur.

2.2.3. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Düşüncesini Savunanların Gerekçeleri

Dış kaynak kullanımı işletme yönetimlerinin dikkatle uygulaması gereken yönetim tekniklerinden biridir. Gerekli dikkat gösterilmeden uygulanan dış kaynak kullanım politikaları gelecekte işletmeler için önemli sorunlar doğurabilir. İç denetim gibi hassas bir faaliyetin dış kaynaklardan sağlanması hususunda gerek üst yönetim gerekse denetim komiteleri gerekli planlamaları yapmalıdır. İç denetimde dış kaynak kullanımı düşüncesini savunanlar bu konuda aşağıda verilen gerekçeleri öne sürmektedirler. İç denetimde dış kaynak kullanımı (Rittenberg ve Covaleski, 1997: 6);

- Temel yeteneklere odaklanma imkânı sağlar,
- Daha düşük maliyetlerle aynı faaliyetlerin yapılmasını veya aynı maliyetle daha kaliteli faaliyetlerin yapılmasına imkân sağlar,
- Daha iyi kaynak dağılımı bakımından esneklik sağlar,
- Uzman kişilerle çalışma imkânı sağlar,
- İleri teknik ve uygulamalara erişim imkânı sağlar,
- Müşteri memnuniyetine daha iyi bir şekilde odaklanılmasını sağlar,
- Uluslararası faaliyetler ve kültürel kapsam açısından çeşitli faydalar sağlar,
- Özel yeteneklere erişim imkânı sağlar.

İç denetimde dış kaynak kullanımı düşüncesini savunanların ileri sürdükleri nedenler genel olarak dış kaynak kullanımı sonucunda sağlanacak faydalar ile paralellik

göstermektedir. Dış kaynak kullanımına gidilmesinin bir sonucu olarak işletmelerde küçülme stratejisinin uygulanacak olması işletmenin daha esnek ve daha hızlı karar verebilen bir yapıya bürünmesini kolaylaştırır. Bu, dış kaynak kullanımı stratejisinin işletmelere sağladığı en temel faydalardan biridir. Yani, iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda sağlanacak en temel faydalardan biri örgütsel küçülme sağlamasıdır. Bunun dışında iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda, temel yeteneklere odaklanma ve maliyet tasarrufu imkânı sağlaması da en temel faydalar arasında gösterilebilir.

İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanması durumunda iç denetimle ilgili birim oluşturma, birime ve denetçilere ait duran varlık alma vb. gibi sabit yatırımlarda azalma beklenmektedir. Sabit yatırımların azalması kaynakların alternatif alanlara kaydırılmasını kolaylaştırır. Böylece etkin bir kaynak dağılımı için gerekli imkânlar sağlanmış olur. Ayrıca dış kaynak kullanımı düşüncesinin altında yatan temel mantık işletme dışında, alanında uzman olan kişilerle çalışılarak işletme faaliyetlerindeki etkinliği arttırmaktır. İç denetimde dış kaynak kullanımının doğal bir sonucu da uzman kişilerle çalışma imkânı sağlayacak olmasıdır.

Diğer işletmelere de hizmet veren dış kaynak sağlayıcısı, vermiş olduğu hizmetler sonucunda en iyi uygulamanın nasıl olduğunu işletmeler arasında kıyaslama yaparak öğrenir ve en iyi uygulama sonucunda öğrendiklerini dış kaynak kullanımına giden işletmelerde uygulama imkânı bulur. Böylelikle iç denetimde dış kaynak kullanımına giden işletmeler en iyi uygulama pratiklerine erişim imkânı yakalar (Rittenberg ve Covalski, 1997: 6-7). İç denetimde dış kaynak kullanımına gidilmesi sonucunda gerek maliyetlerdeki azalma gerekse küçülme sonucunda oluşacak kalite artışı, müşteri memnuniyetine odaklı bir işletme yapısının oluşmasını sağlar.

Özellikle çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası işletmeler açısından düşünüldüğünde bu işletmelerin iç denetimde dış kaynak kullanımından sağlayacağı başka faydalardan da bahsedilebilir. Uluslararası işletmelerin iç denetimlerini dış kaynaklardan sağlaması durumunda; gereksiz seyahat masrafları, farklı dil ve kültürleri öğrenmek için ayrıca çaba harcanması gibi sorumlulukları dış kaynak firmasına devredilebilmektedir. Böylece iç denetimde dış kaynaklardan faydalanan uluslararası işletmeler maliyet, zaman kaybı ve uyumsuzluk risklerinden korunmuş olurlar. Bunlardan farklı olarak iç denetimde

dış kaynak kullanımı işletmelerin personel eğitimi için yapacakları masrafların azalmasına da neden olmaktadır (Rittenberg ve Covaleski, 1997: 7).

2.2.4. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımına Karşı Olanların Gerekçeleri

İşletmenin gizli bilgilerinin dışarıdan kimselerle paylaşılacak olması, bağımsızlık ve tarafsızlık gibi nedenlerden dolayı işletmeler iç denetimde dış kaynak kullanımı konusuna temkinli yaklaşabilirler. İç denetimde dış kaynak kullanımı düşüncesine karşı olanların bu konuda öne sürdükleri gerekçeleri şöyle sıralamak mümkündür (Rittenberg ve Covaleski, 1997: 8-9);

- İç denetimde dış kaynak kullanımı, zamanla işletmeleri dış kaynak kullanımına bağımlı hale getirir,
- İşletme süreçleri yeniden yapılandırılmayla (reengineering) güçlendiriliyorsa, dış kaynak kullanımına gerek yoktur,
- Dış kaynak hizmeti sunanlar, işletmelerin kendi işlerini kendisinden daha iyi bilemez,
- Dış kaynak kullanımına devam edilmesi halinde işletmenin eğitim ortamında olumsuzluklar yaşanabilir,
- İşgücünün moral seviyesi ciddi anlamda azalır,
- Dışarıdan sağlanacak iç denetimlerde işletmeye hizmet veren iç denetçilerin örgütsel sadakati işletmeye karşı değil de dış kaynak firmasına karşı olur,
- Bir yönetim fonksiyonu olarak kurumsal yönetim ve unsurları dış kaynaklardan sağlanmamalıdır,
- İç ve dış denetim aynı dış denetçiden sağlanırsa denetçinin bağımsızlığı bundan olumsuz etkilenir,
- Kurumsal anlamda işletmenin bilgi birikimi azalır,
- İşletmenin gizli bilgileri başkaları ile paylaşılacağından gizlilik ilkesi ihlal edilir,

- İşletme yönetimi ve denetim komitesi, tarafsız bir şekilde bilgi sağlayan bir fonksiyonu yitirebilirler.

Dış kaynak kullanımının en temel sorunlarından biri zamanla dış kaynak firmasına bağımlı hale gelinmesidir (Embleton ve Wright, 1998: 99). İç denetimde dış kaynak kullanımı açısından da bu durum göz önünde bulundurulmalıdır. Zamanla işletme iç denetim yapacak yeteneklerini kaybetme riskiyle karşı karşıya kalabilir. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerini dış kaynaklardan sağlamaya karar veren işletmeler dış kaynak firması ile iyi bir şekilde ilişki kurmalı ve işleri uyumlu bir biçimde ortak kararlar alarak yürütmelidirler.

Dış kaynak firmasının işletmenin işleri konusunda işletmenin kendi personeli kadar bilgili olmayışı iç denetimde dış kaynak kullanımında ortaya çıkabilecek bir diğer sorundur. İşletmelerin kendi iş kolunda uzman olan iç denetçilerden bu hizmeti sağlaması bu sorundan kaynaklanabilecek sıkıntıları azaltabilir.

İç denetimde dış kaynak kullanımı, işletmenin sahip olduğu, eğitim düzeyi yüksek iç denetçilerin işletmeye sağladığı katkıyı azaltabilir. İşletmedeki eğitim zemininin güçlendirilmesi bu olumsuz durumun etkilerini giderebilir ve dış kaynak kullanımının mevcut personelin moral düzeyi üzerindeki olumsuz etkisi işletmede verimsiz bir çalışma ortamı oluşmasına neden olabilir. Ayrıca işletmenin istek ve ihtiyaçları doğrultusunda yapılmış ve önemli yaptırımlar içeren bir iç denetim sözleşmesi, dışarıdan sağlanacak iç denetimlerde denetçilerden kaynaklanabilecek sadakat problemini giderebilir.

Yukarıda da belirtildiği gibi iç denetimde dış kaynak kullanımı açısından birçok araştırmaya konu olan bağımsızlığın sağlanıp sağlanamaması durumu dış kaynak kullanımı açısından alınacak kararlarda göz önünde bulundurulması gereken en önemli konular arasındadır. Aynı denetçiye iç ve dış denetimin yaptırılması denetçinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyebileceğinden alınacak kararda bunlara dikkat edilmelidir. Denetçinin iç ve dış denetçi gibi ikili rolünü önlemek amacıyla çeşitli önlemler alınabilir. Örneğin, iç ve dış denetim aynı firmaya yaptırılıyorsa iç ve dış denetim için farklı denetçilerle çalışılması bağımsızlık açısından olumlu etki yapabilir. Bundan farklı olarak da iç denetim ayrı dış denetim de ayrı firmalara yaptırılarak denetçi bağımsızlığı açısından ortaya çıkabilecek olumsuzluklar azaltılabilir.

İç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda kurumsal bilgi birikiminin olumsuz etkilenmemesi ve işletmeye ait gizli bilgilerin paylaşılmasından kaynaklanabilecek olumsuz durumların giderilmesi veya an aza indirilmesi için yukarıda belirtildiği gibi ciddi yaptırımlar içeren sözleşme ile anlaşılmalıdır.

İşletme yönetimi ve denetim komitesi açısından anahtar bir rol üstlenen iç denetim, kurum içindeki en önemli bilgi kaynaklarından biridir. İç denetimin dış kaynaklardan sağlanması işletme içindeki bilgi akışını olumsuz etkileyebilir. Ayrıca iç ve dış denetimin aynı denetçi tarafından yürütülmesi durumunda olumsuzluklar ortaya çıkabilir. Ortaya çıkabilecek bu olumsuzluklar, yönetim ve denetim komitesini etkileyebilir. Ancak işletmenin faaliyetlerine iyi uyum sağlayan ve üstlendiği sorumlulukları yerine getirebilen bir dış kaynak denetçisi ile bu olumsuzluk giderilebilir.

2.2.5. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Konusundaki Görüşleri

İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanması konusunda AICPA ve IIA'nın görüşleri, muhasebe ve denetim elemanlarının vereceği hizmetlere etki edebilmesi nedeniyle önemlidir. İç denetimde dış kaynak kullanımıyla ilgili meslek elemanlarına yol gösterici düzenlemelerde bulunan iki kuruluşun tarihsel süreç içinde konuyu ele alışları aşağıda açıklanmıştır.

2.2.5.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) Görüşü

1993 yılında AICPA Meslek Etik Kurulu 97 No'lu Genişletilmiş Bazı Denetim Hizmetlerinin Performansı Hakkındaki Etik Yönetmeliği'ni yayımladı. Bu Yönetmelikte muhasebe ve denetim firmalarının iç denetim hizmetleri verebileceği ancak yönetimle ilgili görevleri yerine getirmemesi gerektiği vurgulanmıştır (Caplan ve diğerleri, 2007: 8). Bu Yönetmeliğe göre dış kaynaklardan sağlanacak iç denetim faaliyetlerini yürütecek iç denetçilerle ilgili aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir (Vanasco, 1996: 31);

- İç denetçiler, yönetim görevlerini yerine getirmemeli veya yönetimin vermesi gereken kararları vermemelidir,

- İç denetçiler, müşteri işletmenin onaylama sürecinin bir parçası değildir,
- İç denetçiler, bağımsızlıklarına zarar vermedikçe, iç kontrol sisteminin bir parçası değildir.

Anılan 97 No'lu Yönetmelikte, bağımsızlığın sağlanabilmesi için iç denetim hizmeti verebilecek muhasebe ve denetim firmalarının yönetim faaliyetleri alanına girmemesi gerekli görülmüştür.

1994 yılında AICPA Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Denetim Riskini Uyarma konulu uygulama önerisi yayımlanmıştır. Uyarıda işletmelerin iç denetimlerini kendi muhasebe firmalarından sağlamalarında artış yaşandığı ancak iç denetimde dış kaynaklardan yararlanma konusunu ve bunun bağımsızlık üzerindeki etkilerini dikkatlice düşünmeleri gerektiği önerisinde bulunulmuştur (Caplan ve diğerleri, 2007: 8).

1996 yılında AICPA iç denetimde dış kaynak kullanımında bağımsızlık konusuna 101 No'lu Etik Yönetmeliği'nin yorumlamasında açık bir şekilde değinmiştir. Bu yorumlama; (a) yönetimden birinin iç denetim faaliyetlerini gözetmesi ve (b) iç denetim faaliyetleri gözetleme faaliyetleri şeklinde gerçekleştirilmeyip yönetimin günlük faaliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilmesi halinde iç denetim hizmetlerinin verilmesinin dışarıdan gelen denetçilerin bağımsızlığını etkilemeyeceği şeklinde sonuçlandırılmıştır (Rittenberg ve Covalleski 1997: 55). Ayrıca bu konuya daha fazla açıklık getirmek amacıyla ve daha önceki düzenlemelere ek olarak 1996 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından; “101-13 Denetim Hizmetlerinin Genişletilmesi”, “103 İç Kontrollere Ait Raporun Meslek Mensubunca Tasdik Edilmesinin Sağlanması”, “104 Faaliyet Denetimi Hizmetlerinin Meslek Mensubu Tarafından Verilmesi”, “105 Genişletilen Denetim Prosedürlerinin Yerine Getirilme Sıklığı” olmak üzere 4 adet yeni yönetmelik daha yayımlanmıştır (Selimoğlu, 2001: 52).

2.2.5.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) Görüşü

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetimde dış kaynak kullanımıyla ilgili olarak 1994 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Bakış Açısıyla İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı: Denetim Birim Başkanlarına Yönelik Mesleki Bilgilendirme Kitapçığı (Mesleki Konular Kitapçığı 94 – 1) yayımlanmıştır. Kitapçıkta,

dünya genelinde denetim firmalarının yoğun bir şekilde işletmelere iç denetim hizmeti sağladığı ifade edilmiş ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün bu konuya yönelik bakış açısı şu şekilde özetlenmiştir (IIA, 1994: 2' den aktaran Caplan ve diğerleri, 2007: 9);

İç denetim faaliyetleri en iyi şekilde, organizasyon yapısı içinde yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak bağımsız bir birim tarafından gerçekleştirilir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü kesin bir surette belirtmektedir ki gerekli yetkinliklere sahip yani gereği gibi kurulmuş eğitilmiş personellerin faaliyet gösterdiği bir iç denetim biriminin yerine getireceği hizmetler, sözleşme ile sağlanan iç denetim hizmetlerine nazaran daha verimli ve daha etkilidir.

Ancak 1996 yılında *IIA Today*'de yapılan bir değerlendirme Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1994 yılındaki dış kaynak kullanımına karşı katı bakış açısında bir değişim olduğunu göstermiştir. Söz konusu değerlendirmede iç denetimde dış kaynaklardan; özel yeteneklere ulaşılabilmesi bakımından ayrıca dil ve mesafe farklılığından kaynaklanabilecek olumsuzlukların giderilebilmesi açısından yararlandığı ve bunlardan memnun kaldığı kabul edilmiştir. Dış kaynak hizmeti veren firmalar tarafından, işletmelere maliyet avantajı sağlayacak iç denetim hizmetleri verilebileceği ve iyi tasarlanmış iç denetim birimi/bölümü kurulmasında yardımcı olunabileceği Enstitü tarafından kabul edilmiştir. Böylece Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimde dış kaynak kullanımı konusunda yeni bir bakış açısı kazanmıştır. Bu süreçte yeni bir konum belirlenerek, iç denetimde dış kaynak hizmeti sağlayanların da Enstitü şemsiyesi altında birleşmesi, üyeliklerin dış kaynak hizmeti sağlayanları içerecek şekilde genişletilmesi ve dış kaynak hizmeti sağlayanların Enstitü faaliyetlerine katılmaları ve bu faaliyetleri desteklemeleri konularına odaklanılmıştır (Caplan ve diğerleri, 2007: 12).

Bunların uzantısı olarak Uluslararası İç Denetim Standartları ve Mesleki Uygulama Çerçevesinde, iç denetimde dış kaynaklardan yararlanma konusunda, iç denetim biriminin gerekli bilgi, yetenek ve denetim sorumluluklarını yerine getirebilmek için gerekli kontrol kabiliyetine sahip olmaması durumunda eksik olduğu bu konular için uygun bir şekilde dış kaynaklardan yararlanılabileceği ifade edilmiştir (Selim ve Yiannakas, 2000: 216). Uluslararası İç Denetim Standartlarında iç denetimde dış kaynaklardan yararlanma konusu Nitelik Standartları Bölümü'nde ele alınmıştır. 1210 kodlu Yeterlilik Standardının A1. paragrafında iç denetimde dış kaynaklardan yararlanma konusunda şu ifadeler yer verilmiştir (TIDE, 2008: 20);

İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi kurum dışındaki uzmanlardan nitelikli tavsiye ve yardım temin etmelidir.

1210.A1 – 1 İç Denetim Faaliyetlerini Tamamlamak veya Desteklemek Amacıyla Hizmetlerin Dışarıdan Temini adlı Uygulama Önerisi’nde de dış kaynak kullanımı ile ilgili şu ifadelere yer verilmiştir (TİDE, 2008: 97);

İç denetim faaliyetinin, muhasebe, denetim, iktisat, finans, istatistik, bilgi, teknolojileri, mühendislik, vergi, hukuk ve çevre sorunları gibi bilim dallarında ve iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerek duyulan diğer alanlarda uzman personeli bulunmalı ya da bu konularda uzman olan dış hizmet sağlayıcılarından istifade edilmelidir.....

Görüldüğü üzere söz konusu uygulama önerisinde dış hizmet sağlayıcısından, gerekli olduğu takdirde istifade edilmesi öngörülmüştür. Söz konusu uygulama önerisinde (1210.A1 – 1) dış hizmet sağlayıcısı; “belli bir bilim dalında veya alanda özel bilgi, beceri ve deneyim sahibi olan ve kurumdan bağımsız olan bir kişi veya firma anlamına gelir” şeklinde belirtilmiştir. Uygulama önerisinin devamında dış hizmet sağlayıcıları olarak; sigorta aktüerleri, muhasebeciler, kıymet takdir uzmanları, çevre uzmanları, suiistimal tahkikatı uzmanları, avukatlar, mühendisler, jeologlar, güvenlik uzmanları, istatistikçiler, bilgi teknolojisi uzmanları, kurumun kendi dış denetçileri ve başka denetim kurumları ve firmalarının olabileceği ifade edilmiştir (TİDE, 2008, 97 – 98).

2.2.6. Denetim Firmaları Bakış Açısıyla İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı

Bağımsız denetim konusunda uzmanlaşmış denetim firmalarının iç denetim hizmeti vermesi yeni bir gelir kaynağı elde etmelerini sağlamış ve bu açıdan söz konusu firmaların bu alanda hizmet alanının genişlemesine neden olmuştur (Lapelosa, 1997: 66).

Genel olarak tüm dünyadaki muhasebe ve denetim piyasalarında “4 Büyükler” veya “Big 4” olarak adlandırılan *Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte Touche Tohmatsu ve KPMG* isimli 4 büyük denetim firmasının üstünlüğünden söz edilebilir (Özkan, 2007: sy). Denetim piyasasında söz sahibi olan bu 4 büyük firmanın iç denetim faaliyetlerine yönelik vermiş olduğu hizmetler dünya üzerinde oldukça geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Muhasebe ve denetim piyasasında önemli bir paya sahip olan “4 Büyüklerin” iç denetim faaliyetlerine yönelik vermiş olduğu hizmetler aşağıda kısaca belirtilmiştir;

Tablo 3: Dört Büyük Denetim Firmasının İç Denetime Yönelik Verdiği Hizmetler

Price Waterhouse Coopers	İç denetim biriminin kurulması ve iç denetim biriminin performansını geliştirme konularında hizmet veren bu firma; dış kaynak/eş kaynak kullanımı kapsamında, stratejik bir iç denetim birimi oluşturma, kalite güvence incelemeleri, risk değerlendirme çalışmaları ve eğitim hizmetleri sunmaktadır (http://www.pwc.com/tr/tr/service/spa/internal-audit.jhtml).
Ernst&Young	İç denetim hizmetlerini risk hizmetleri grubu içinde veren bu firma, dış kaynak hizmetleriyle, süreç ve iç kontrollerdeki eksiklikleri gidermeyi ve risk değerlemesine yönelik tavsiyelerde bulunmayı amaçlamaktadır. Ayrıca işletmelere iç denetim dönüşümü şeklinde adlandırdıkları farklı bir hizmet de sunmaktadırlar. Bu hizmetin esas amacı; işletmelerin iç denetim faaliyetleri ile ilgili başarısızlık durumlarını ve artan fırsatları anlatmak ve ileri uygulama örneklerini uygulamaya çalışmaktır. Bu yolla işletmelerin risk yüklerini hafifleteceği, verimli ve etkili bir iç denetim fonksiyonu oluşturma imkânını elde edeceği ifade edilmektedir (http://www.ey.com/TR/en/Services/Advisory/Risk/Internal-Audit).
Deloitte Touche Tohmatsu	Bu firma; işletmelerde yasal mevzuattaki değişimler ışığında ilk kez bir iç denetim fonksiyonu kurulması, bu süreçte rehberlik etme veya hâlihazırda kurulu bir iç denetim fonksiyonu varsa süreçleri ve maliyetleri disipline etmek ve üretilen işin kalitesini arttırmak amacıyla iç denetim hizmetleri sağlamaktadır (Deloitte, 2007: 2). Risk değerlendirmesi, kalite güvence değerlendirmesi, yeniden yapılandırma/fonksiyon kurma, risk esaslı iç denetim planlaması, özel denetimler gibi alanlarda iç denetim hizmetleri vermektedir (Deloitte, 2007: 4).
KPMG	Bu firmada, iç denetim sistemini/yapısını oluşturma ve var olan iç denetim mekanizmasını geliştirmeye yönelik hizmetler sunulmakta ve iç denetime yönelik hizmetler, risk yönetim süreçlerinin etkinliği üzerine yoğunlaştırılarak verilmektedir (http://www.kpmg.com.tr/index.shtml /tr/services/Danismanlik/Internal_Audit_Services/index.html).

İç denetim hizmetleri bu 4 büyük denetim firması dışındaki denetim firmaları tarafından da sağlanmaktadır. Diğer denetim firmaları da genel olarak dünya genelinde yaygın hizmet ağları olan bu 4 büyük denetim firması paralelinde hizmetler vermektedirler. Denetim firmaları için de iç denetim faaliyetleri özellikli bir hizmettir ve bu hizmetlerin

sağlanmasında kaliteli bir hizmet verilmesine önem gösterilmelidir. Denetim firmaları iç denetim hizmetlerini sağlarken bazı noktalara dikkat etmelidir. Bunlar (Rittenberg ve Covaleski, 1997: 41 – 43);

- Faaliyetlere iç denetim hizmeti alacak işletmelerin ihtiyaçlarının neler olduğunun analiz edilmesi ile başlanmalı,
- Denetim firması, verdiği hizmetlerin ne şekilde değer katacağını analiz etmeli ve müşteri işletme ile kültürel anlamda uyum sağlayıp sağlayamayacağını belirlemeli,
- Denetim firması, müşterisinin özel sağlayıcı mı yoksa genel sağlayıcı mı olduğunu belirlemeli. Yani müşteri işletmelerin, iç denetimle ilgili özel denetim konularında hizmet sağlayan veya genel anlamda rutin denetim hizmeti sağlayan işletmeler olduğunu önceden belirlemeli ve kategorilere ayrılmalı,
- İşletmelerin iç denetim hizmetleri ile ilgili mali denetçilere (*financial auditors*) değil de faaliyet denetçilerine (*operational auditors*) ihtiyaç duydukları göz önünde bulundurulmalı,
- Denetim firması, müşteri işletmelerin personel ihtiyacı ile ilgili değerlendirmeleri gerçeğe uygun bir şekilde yapmalı ve bu doğrultuda kadrolaşmalı,
- Denetim firması yaptığı işi iyi bir şekilde tanımlamalı,
- Denetim firması bağımsızlık konusuna doğrudan eğilmeli,
- Denetim firması daha kaliteli hizmet vermek amacıyla geliştirilmiş farklı yaklaşımları göz önünde bulundurmalı,
- Farklı coğrafyaları bilme, farklı dillere hâkim olma ve kültürel açıdan farklı kültürlerle ait bilgi sahibi olmanın uluslararası denetim firmaları açısından önemli avantajlar sağladığı göz önünde bulundurulmalı,
- Denetim firmalarından en çok talep edilen hizmet bilgi sistemleri denetimidir. Bundan dolayı bu alan, denetim firması tarafından yatırım yapılması gereken bir uzmanlık alanı olmalıdır.

2.2.7. Türk Hukuk Sisteminde İç Denetim ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı'nda İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı

XX. yüzyılın ikinci yarısında gerek Türkiye'de gerekse uluslararası alanda iç denetimle ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır. Özellikle işletme skandalları ile birlikte, hesap verebilirlik, verimlilik ve şeffaflık kavramları ön plana çıkmış ve iç denetim daha fazla önem kazanmıştır. İç denetimin bir meslek olarak algılanması ve profesyonel bir zemine oturtulması amacıyla bu alanda faaliyet gösteren kuruluşlar kurulmuş ve ülkelerin birincil ve ikincil mevzuatlarında kuruluşların iç denetim faaliyetleri ile ilgili konular yer almaya başlamıştır. Aşağıda ayrıntılı olarak Türk Hukuk Sisteminde iç denetimle ilgili düzenlemeler ele alınmıştır.

Türk Ticaret Kanununda İç Denetim; Türk Ticaret Kanunu'nun "Murakıplar" başlıklı 3. Kısmında anonim ortaklıkların iç denetimine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 347. maddesinde anonim şirketlerde denetim kurulu, genel kurul ve yönetim kurulunun yanında bulunması gereken zorunlu organlardan biri olarak sayılmıştır. Anonim ortaklıklarda iç denetim faaliyetleri, bir kişi bulunması halinde "denetçi", birden fazla kişi bulunması halinde "denetim kurulu" olarak adlandırılan birim tarafından yapılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 347 ile 359. maddeleri arasında da anonim şirketlerde denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerin seçimi, azilleri, görevleri, sorumlulukları ve görevlerinin sona ermesi gibi konulara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (Alptürk, 2008: 283-284). Türk Ticaret Kanunu'nda denetçilerin görev ve sorumlulukları ile ilgili yer alan ifadelerin günümüzdeki iç denetim anlayışına pek de yakın olmadığı görülmektedir. Bu Kanun kapsamında iç denetim daha çok teftiş mantığı ile yürütülmekte ve günümüzde ifade edilen şekilde güvence ve danışmanlık sağlama fonksiyonunu pek de yansıtmamaktadır.

Kamu Kurumlarında İç Denetim; Kamu kurumlarında verimlilik ve hesap verebilirlik kavramlarının yerleştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla 2003 yılında "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" çıkartılmıştır. Söz konusu Kanun'un 63. maddesinde iç denetim şu şekilde tanımlanmıştır; "İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız,

nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir”. Ayrıca aynı Kanun’un 64. maddesinde de kamu iç denetçilerinin görevleri belirtilmiştir. Bunlar;

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmektir.

Bankalarda İç Denetim; Bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından 2006 yılında “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Yönetmeliğin 3. kısmında İç Denetim Sistemi ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Yönetmeliğin 21. maddesine göre bankalarda kurulacak iç denetim sisteminin amacının; “üst yönetime banka faaliyetlerinin Kanun ve ilgili diğer mevzuat ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence sağlamak olduğu” şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca yönetmeliğin 25. maddesinde iç denetim faaliyetlerinin “bankaların dönemsel ve riske dayalı iç denetim faaliyetleri, iç denetim planının hazırlanması, yürürlüğe konulması, çalışma programları aracılığıyla icrası, sonuçların iç denetim birim yönetimine, ilgili birim yönetimine ve ilgili iç sistem sorumlusuna, denetim komitesine, denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna raporlanması ve denetim raporları çerçevesinde ilgili birim yönetimlerinde alınan önlemlerin izlenmesi faaliyetlerini kapsadığı” belirtilmiştir.

Aracı Kurumlarda İç Denetim; Aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 2003 yılında “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ ” düzenlenmiştir (Seri: V, No.68). Dört bölümden oluşan bu Tebliğin 2. bölümünün 4. maddesinde; aracı kurumların, bünyelerinde faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorunda olduğu belirtilmiştir.

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde İç Denetim; Hazine Müsteşarlığı tarafından 2004 yılında “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin 3. maddesinde “.....Bünyesinde, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerinin bulunmaması,.....bir sigorta ve reasürans şirketinin mali bünyesinin sigortalıların hak ve menfaatlerini tehlikeye düşürecek şekilde zayıfladığı hallerden sayılır” şeklinde iç denetimle ilgili hükme yer verilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısında İç Denetim; Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK), gerek uluslararası iktisadi ve ticari ilişkilerde yaşanan gelişmeler gerekse Avrupa Birliği Müktesebatına uyum sağlanmasının zorlayıcı etkisi nedeniyle değiştirilmesine yönelik bir ihtiyaç doğmuştur. Bu doğrultuda 1999 yılında Adalet Bakanlığı'na oluşturulan bir komisyon tarafından beş yıl süren kapsamlı bir çalışma sonucunda bir taslak hazırlanarak Adalet Komisyonuna sunulmuştur. Kamuoyunda yasalaşması beklenen Tasarı, ticari işletmelerin muhasebe ve denetim konularına yönelik bir takım yenilikler getirmiştir (Cömert, 2008: 24). Tasarıda tüm ticari işletmelerin muhasebe düzeninde, Türkiye Muhasebe Standartlarının esas alınacağı belirtilmiştir. Tasarının denetimle ilgili kısımlarında, mevcut kanunda yer alan murakıplık müessesesinin kaldırıldığı ve mali denetimin dış denetçiler tarafından gerçekleştirileceği ve şirketlerin büyüklüklerine göre, bağımsız denetim kuruluşu, SMMM ve YMM tarafından denetlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Denetçinin belirli sürelerle rotasyona tabi olacağı ve vergi danışmanlığı dışında başka hizmet sunamayacağı da Tasarıda açıkça belirtilmiştir (Alptürk, 2008: 286).

Tasarının 400. maddesinde, denetçinin sadece üyeleri yeminli mali müşavirler veya serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluşan bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği ifade edilmiştir ve küçük anonim şirketlerin en az iki yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebileceği ve ikisinin de hukuki açıdan aynı konumda olduğu belirtilmiştir. Tasarıda, denetim mesleğine önem verildiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmanın ana ilke olarak kabul edildiği için bağımsız denetleme kuruluşları üyelerinin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olması şartı getirilmiştir.

Yeni TTK Tasarı metni, işletmelerin iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde önemli değişiklikler içermektedir. Denetçilerin, muhasebe ve denetim mesleği mensubu olmasına özen gösterildiği vurgulanmakta ve denetimlerin, üyeleri YMM ve SMMM'ler olan bağımsız denetleme kuruluşları tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Bu yönüyle işletmelere, iç denetim faaliyetleri açısından yeni bir bakış açısı kazandıracığı düşünülen Yeni TTK Tasarısının yasalaşmasıyla iç denetimde dış kaynak uygulamalarının yaygınlaşacağı beklenmektedir.

2.2.8. Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri Mevzuatında İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı

Avrupa ve ABD mevzuatlarında iç denetimde dış kaynak kullanımı konusunun nasıl yer aldığı da konunun ülkeler bazında değerlendirilmesi bakımından önemlidir. Yeni TTK Tasarısının Avrupa Birliği Müktesebatına uyum kapsamında hazırlandığı göz önünde bulundurulursa Avrupa Birliği'nde kabul gören anlayışın Türkiye'de de uygulamaya geçirilmek istendiği söylenebilir. Aşağıda kısaca, iç denetimde dış kaynak kullanımı konusunun Avrupa ve ABD mevzuatında ne şekilde yer aldığı üzerinde durulmuştur.

Avrupa; Yeni TTK Tasarısının Genel Gerekçe metninde Avrupa'da Ticaret Hukuku Alanındaki Reform Konularına yer verilmiştir. Ticaret Şirketleri Kitabına Giren Konular başlığında Denetleme ve Denetçiler konusuna da değinilmiştir. Genel Gerekçe metninin 73. maddesinde; mali tabloların ve birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin arttırılması, azaltılması gibi işlemlere ilişkin denetimlerin bağımsız denetleme kuruluşları tarafından, uzman denetçilerce, uluslararası standartlara göre yapılmasının uzun süreden beri AB ülkeleri tarafından kabul edildiği ifade edilmiştir. Ayrıca aynı maddede Avrupa'da

denetçilerle ilgili 8. Yönergenin 1984'ten beri yürürlükte olduğu belirtilmiştir. Denetleme ve denetçi ile ilgili Avrupa'daki görüşe 73. Maddenin ikinci paragrafında yer verilmiştir. Burada; denetlemeyi ve denetçiyi tanımlayan unsurun bağımsızlık olduğu ve bağımsızlığın da denetçinin, denetlediği şirketten bağımsız ve tarafsız olması durumunu nitelediği ifade edilmiştir. Bu nedenden dolayı denetçi ile şirket arasında konusu şirketin denetlenmesi olan bir ilişkinin kabul edilemeyeceği ve “denetçi” teriminin denetlemeyi bizzat yapan kişiyi (denetleme elemanını) değil denetleme şirketini ifade ettiği belirtilmiştir. 73. maddeye ilişkin aynı paragrafın devamında aynı denetçi veya denetleme kuruluşunun bir şirketi uzun yıllar denetlememesi gerektiği, uzun süren işveren – denetleyen ilişkisinin bağımsızlık ve tarafsızlık olgusunu ortadan kaldıracığı ayrıca alışkanlık, “mensubiyet/aidiyet” hissi kazandıracığı ifade edilmiştir. Ayrıca bağımsızlığı zedeleyebileceği düşüncesiyle denetim kuruluşunun denetleme ve vergi danışmanlığı dışında müşterisine hukuk, yeniden yapılanma, değerlendirme gibi konularda danışmanlık yapmaması gerektiği belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi Yeni TTK Tasarısının iç denetim faaliyetleri açısından içerdiği değişiklikler genel olarak Avrupa Birliği Müktesebatı kapsamında şekillenmiştir. İç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi bakımından Avrupa Birliği'ndeki uygulamaların Yeni TTK Tasarısı ile Türkiye'de de hayata geçirilmek istendiği söylenebilir.

ABD; ABD'de iç denetimde dış kaynak kullanımı ile ilgili Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) düzenlemeleri daha önce ifade edildiğinden burada kısaca Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC – Securities and Exchange Commission) tarafından yapılan düzenlemeler ve Sarbanes Oxley Kanunu üzerinde durulacaktır.

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) muhasebe ve denetim faaliyetlerinde bağımsızlığın daha fazla sağlanabilmesi için 2000 yılında Yeni Bağımsızlık Kuralı yayımlamıştır. Yayımlanan bu Kural dışarıdan sağlanan iç denetim faaliyetleri açısından da bir takım değişiklikler getirmiştir. Bu Kurala göre; denetim firmaları, varlıkları 200 milyon Dolar'ı aşan şirketlerin iç denetim faaliyetlerinin en fazla %40'ını sağlayabilir (Caplan ve diğerleri, 2007: 20). Ayrıca Kuralda iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan sağlanmasında 6 şartın yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunlar (Önder, 2001: sy);

- İç denetim faaliyetlerinin sorumluluğunu müşteri şirket üstlenmeli,
- Denetçinin yapacağı faaliyetler de dahil olmak üzere tüm denetim faaliyetlerinin kapsamı ve bu denetim faaliyetlerine ilişkin riskler yönetim tarafından belirlenmeli,
- İç kontrollerin sonuçları yönetim tarafından değerlendirilmeli,
- Denetim faaliyetlerinin ve elde edilen bulguların yeterliliği yönetim tarafından değerlendirilmeli,
- İç denetim faaliyetlerinin oluşturulması ve korunması sorumluluğunun müşteri şirkete ait olduğu kabul edilmeli,
- Şirket yönetimi, var olan kontrollerin yeterliliği için sadece denetçinin görüşleriyle yetinmemelidir.

ABD’de 2002 yılında sermaye piyasasında sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve yatırımcıları korumak amacıyla çıkarılan Sarbanes – Oxley Yasası ile halka açık şirketlerin denetimine yeni bir düzen ve disiplin getirilmesi hedeflenmiştir. Söz konusu Yasa; denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin sınırlanması, çıkar çatışmasının söz konusu olduğu durumlarda denetim firmasına denetleme yasağı getirilmesi ve şirket yönetiminin denetçi üzerinde baskı kurmasını önlemeye yönelik olarak getirdiği hükümler ile denetçinin bağımsızlığını sağlamayı amaçlamıştır (<http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf>). Sarbanes – Oxley Yasasında denetim firmalarının vermiş olduğu iç denetim hizmetleri denetim dışı hizmetler arasında sayılmıştır. İlgili Yasa denetim firmasının, dış denetim hizmeti yanında aynı şirkete iç denetim hizmeti de vermesini bağımsızlığın zedelenmesini önlemek amacıyla yasaklamıştır. Yasada iç denetimden farklı olarak birçok faaliyet denetim dışı hizmet olarak ifade edilmiştir. Bunlar (<http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf>);

- Muhasebe kayıtları ve defterlerinin tutulmasına yönelik hizmetler,
- Mali bilgi sisteminin dizaynına yönelik hizmetler,
- Değerlemeye ilişkin hizmetler,
- İnsan kaynaklarına yönelik hizmetler,

- Aktüeryaya (hayat sigortasına) ilişkin hizmetler,
- Menkul kıymetlerin alım ve satımına aracılık, garanti ve yatırım danışmanlığına yönelik hizmetler,
- Denetimle ilgili olmayan konularda hukuki danışmanlık veya bilirkişiliğe ilişkin hizmetler,
- Kurul tarafından yasaklanacak diğer hizmetlerdir.

Ancak yukarıda sayılan hizmetler dışında vergi hizmeti gibi denetim dışı bir hizmetin müşteri işletmenin denetim komitesinin uygun bulması halinde denetim firması tarafından yerine getirilebileceği belirtilmiştir (Uzay, 2004: 7). Görüleceği üzere Sarbanes – Oxley Yasası’nda denetçinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla iç ve dış denetimin aynı denetim firmasından sağlanmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Sarbanes – Oxley Yasası kapsamında Yeni TTK Tasarısı değerlendirilecek olursa; Sarbanes – Oxley Yasası’nda iç ve dış denetim faaliyetlerinin aynı denetim firmasından sağlanması yasaklanmış iken Yeni TTK Tasarısı’nda böyle bir engelleme yapılmamıştır. Bunun yanında hem Sarbanes – Oxley Yasası hem de Yeni TTK Tasarısı’nda denetim firmalarından denetim hizmetleri dışında vergi danışmanlığı hizmetinden yararlanılabileceği belirtilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İÇ DENETİMİN DIŞ KAYNAKLARDAN SAĞLANMASINA (OUTSOURCING) YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: İMKB – 100 DEĞERLENDİRMESİ

3.1. Genel Açıklama

İç denetim, günümüzde işletme yönetimlerine güvence sağlayan bir işleve sahiptir. İç denetim; kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi gibi oldukça önemli roller üstlenmektedir. Uygulamada, iç denetim faaliyetleri işletme içinde bir birim/bölüm kurularak yerine getirilebildiği gibi dışarıdan yani işletme dışında muhasebe ve denetim hizmeti sağlayan kimselerden veya firmalardan da sağlanabilmektedir. Dışarıdan sağlanması durumunda da; ya işletme içinde iç denetim birimi kurulmadan tamamen dış kaynak firmasının verdiği hizmetlerden yararlanılabilmekte veya işletme içinde kurulmuş olan iç denetim biriminin yerine getirmediği bazı faaliyetlerin yerine getirilmesinde yararlanılabilmektedir.

Ülkemizde iç denetim hizmetlerinin dış kaynaklardan sağlanması konusu çeşitli yönleriyle ele alınması gereken bir konudur. Bu konuda özellikle uygulamaya yönelik bilimsel çalışmaların eksikliği bu çalışmanın yapılmasında temel nedenlerden biridir. Bu amaçla, araştırmanın konusu; iç denetimde dış kaynaklardan yararlanmanın Türkiye’de faaliyet gösteren büyük şirketlere yönelik değerlendirmesini ortaya koymaktır. Büyüklükleri, sermaye yapılarının güçlü olması ve iç denetim uygulamaları açısından güncel uygulamaları takip edebilme imkânına sahip olmaları gibi nedenler göz önünde bulundurularak araştırmanın hedef kitlesi olarak İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketler belirlenmiştir. Bu kapsamda çalışmada genel olarak Türkiye’de İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımı konusuna yönelik bakışlarının belirlenmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamına alınan

şirketlerin ülke çapında faaliyet gösterdikleri göz önünde bulundurulursa araştırmaya ait sonuçların bir anlamda Türkiye değerlendirmesi niteliğinde olduğu kabul edilebilir.

3.2. Araştırmanın Amacı

İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımı düşüncesine karşı bakışlarının ne şekilde olduğunu belirlemeye yönelik olarak yapılan bu çalışmanın esas amacı; dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetimin etkinliğinde meydana gelebilecek değişmelerin belirlenmesi ve etkinliğin hangi faktörler tarafından etkilendiğinin tespit edilmesidir. Bu esas amaç kapsamında çalışmanın diğer amaçları;

- İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin, bağımsızlık ve tarafsızlık gibi konular açısından iç denetimde dış kaynak kullanımına karşı bakış açılarının değerlendirilmesi,
- İç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasında etkili olan faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörlerin şirketlerin halka açıklık oranları ve faaliyette buldukları sektörleri bakımından farklılık gösterip göstermediğinin ortaya konulması,
- İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasında hangi faktörlerin etkili olduğunun belirlenmesi ve bu faktörlerin şirketlerin halka açıklık oranları ve faaliyette buldukları sektörleri bakımından farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesi şeklinde belirlenmiştir.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın evreni olarak hangi şirketlerin belirlendiği, araştırma yapılmadan önce ne gibi ön çalışmaların yapıldığı ayrıca araştırmanın kapsamı ve araştırmada hangi yöntemden yararlanıldığı, araştırmanın kısıtları, konuyla ilgili literatür taraması ve araştırmanın hipotezleri ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması

Araştırmanın evreni, İMKB’de işlem gören şirketler olarak belirlenmiştir. Büyüklükleri, halka açık olmaları ve özellikle iç denetim uygulamaları açısından güncel

yaklaşımlara uyum sağlayabilme yeteneklerinin yüksek olacağı düşüncesiyle araştırmada örneklem kitlesi olarak İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketler belirlenmiştir. Türkiye'nin çeşitli illerinde faaliyet gösteren İMKB – 100 endeksinde bulunan şirketler ve bunlara ilişkin ulaşım bilgileri İMKB'nin resmi internet sitesinden elde edilerek bu şirketlere ulaşılmıştır.

Yapılan bu çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla çeşitli üniversitelerde görev yapan muhasebe alanındaki akademisyenlerin görüşü alınarak bir ön değerlendirme yapılmıştır. Alınan görüşler kapsamında yapılan ön değerlendirme sonuçlarına göre anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Anket çalışmasında İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin ilgili birimlerine e – posta, telefon ve doğrudan iletişim yardımıyla ulaşılmaya çalışılmıştır. Anket geri dönüş oranını arttırmak amacıyla birkaç defa kendileri ile irtibat kurulmaya çalışılmıştır. Anket verilerini toplama süreci 07.08.2009 tarihinde başlamış ve 30.10.2009 tarihinde tamamlanmıştır. Bu süreçte 56 şirket anket talebine olumlu cevap vermiş ve anket formunu cevaplandırmıştır. Dolayısıyla anket geri dönüş oranı %56 olarak gerçekleşmiştir.

3.3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amacına ulaşabilmek bakımından literatür ve uygulamadan yararlanarak bir anket formu (Ek – 1) hazırlanmıştır. Ankette İMKB – 100' de işlem gören şirketlerin yönetim veya denetim sorumluları hedef kitle olarak seçilmiştir. Anket formu, ulaşılmak istenen amaca yönelik olarak dört bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde, katılımcıların ve şirketlerinin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 10 soruya yer verilmiştir. İkinci bölüm, şirketlerin iç denetimlerini nasıl sağladığı, raporlamaların hangi makama yapılması gerektiği, iç denetimin dışarıdan sağlanması durumunda bağımsızlık ve tarafsızlığın nasıl sağlanacağı, iç denetimin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlerin neler olduğu ve iç denetimin dışarıdan sağlanmasına etki eden faktörlerin neler olduğunu belirlemeye yönelik toplam 29 sorudan oluşturulmuştur. Üçüncü bölümde, dış kaynak kullanımının iç denetim faaliyetlerinin etkinliği üzerindeki etkisini tespit etmeye yönelik 10 soruya yer verilmiştir. Son bölüm ise iç denetim faaliyetlerini kısmen veya

tamamen dış kaynaklardan sağlayan işletmelere yönelik olarak hazırlanmış ve aldıkları hizmetin memnuniyet düzeyini belirlemeye yönelik toplam 5 sorudan oluşturulmuştur.

Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler, SPSS 15.0 paket programı aracılığıyla frekans dağılımı, ortalamalar, farklılık, faktör ve lojistik regresyon analizinden oluşan istatistiksel yöntemler kullanılarak incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

3.3.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma Türkiye genelinde faaliyet gösteren büyük şirketler üzerinde yapılması dolayısıyla hazırlanan anket formunun gerekli birimlere ulaştırılması ve cevaplanması gibi konularda güçlüklerle karşılaşmıştır. Özellikle anketin doldurulmasına yönelik yaşanan sıkıntılar esas olarak cevaplayıcıların iş yoğunluğundan ve şirketleriyle ilgili bilgileri paylaşmak istemeyişlerinden kaynaklıdır. Anket formuna ait ön yazıda ve doğrudan iletişime geçerken de tekrar tekrar elde edilecek gerekli bilgilerin yalnızca bilimsel amaçlı ve isim verilmeden sadece istatistiksel veri olarak kullanılacağı ifade edilmiş olmasına rağmen bu konuda önemli sıkıntılar yaşanmıştır.

Diğer yandan araştırmanın yapılmasında ilgili şirketlerle iletişim kurulabilmesi bakımından maliyet kısıtları ile karşılaşmıştır. Özellikle e – posta ve telefon yoluyla ankete cevap vermeyenlerin her biriyle doğrudan iletişim yoluna gidilememesinin en önemli nedeni maliyet kısıtıdır. Ayrıca elde edilen verilere yönelik araştırmanın sonuçlandırılması bakımından belli bir zaman dilimi ile sınırlı olunması araştırmada zaman kısıtı da yaşanmasına sebep olmuştur.

3.3.4. Literatür Taraması

İç denetimde dış kaynak kullanımı konusu ile ilgili bilimsel çalışmalarda farklı şekillerde ele alınmış ve araştırma konusu yapılmış çalışmalar mevcuttur. Özellikle Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü' nün son yıllarda araştırılması gereken konular arasında gösterdiği iç denetimde dış kaynak kullanımı konusu muhasebe ve denetim literatüründe daha fazla yer almaya başlamıştır. Yapılan çalışmalar aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 4: İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı İle İlgili Yapılan Akademik Çalışmalar

Yayın Yılı	Yayın Türü	Yazar/Yazarlar	Çalışmanın Amacı	Yöntem
1998	Doktora Tezi	Susan L. Swanger	Mali analizcilerin, iç denetim hizmetlerinin bağımsız denetim firmalarından sağlanması konusu ile ilgili algılarının ne yönde olduğu incelenmiştir	Alan Araştırması
1999	Makale	Sally K. Widener, Frank H. Selto	İç denetimde dış kaynak kullanımı İşlem Maliyeti Teorisi ile ilişkilendirilerek model incelemesi yapılmıştır.	Alan Araştırması
1999	Makale	Jordan Lowe, Marshall A. Geiger, D., Kurt Pany	İç denetimde dış kaynak kullanımı, denetçinin bağımsızlığı ve mali tabloların güvenilirliği açısından incelenmiştir.	Alan Araştırması

1999	Makale	Larry E. Rittenberg, Mark Covaleski	İngiltere'deki kamu kurumlarında iç denetimin dışarıdan sağlanması durumu araştırılmıştır.	Alan Araştırması
2000	Makale	Georges Selim, Aristodemos Yiannakas	İngiltere'deki kamu ve özel sektör kuruluşları üzerinde; iç denetimin dış kaynaklardan sağlanması ve bunu etkileyen faktörlerin neler olduğu incelenmiştir.	Alan Araştırması
2000	Doktora Tezi	Kevin Lamont James	İç denetimin dış kaynaklardan sağlanması durumunda hileleri önleme ve ortaya çıkarmadaki etkinliği incelenmiştir.	Alan Araştırması
2000	Makale	Dennis H. Caplan, Michael Kirschenheiter	Vekâlet teorisi açısından iç denetimde dış kaynak kullanımı ele alınmış ve model incelemesi yapılmıştır.	Matematiksel Model İncelemesi

2000	Doktora Tezi	Nan Zhou	İç denetimde dış kaynak kullanımı ve yararları geliştirilmiş bir model yardımıyla incelenmiştir.	Matematiksel Model İncelemesi
2001	Makale	Seval Kardeş Selimoğlu	Bağımsızlık olgusu açısından iç denetimde dış kaynak kullanımı ele alınmıştır.	Teorik
2003	Doktora Tezi	Satina V. Williams	İç denetimin dış kaynaklardan sağlanması sonucunda iç denetçilerin işten çıkarılma durumu çeşitli yönlerden incelenmiştir.	Alan Araştırması
2003	Makale	Başak Ataman Akgül	İç denetimde dış kaynak kullanımı ve bunun sonucunda oluşacak avantaj ve dezavantajlar ele alınmıştır.	Teorik
2004	Makale	Sunita S. Ahlawat, D. Jordan Lowe	İç denetimin dışarıdan sağlanması veya işletme içinde yürütülmesi durumları denetçinin tarafsızlığı açısından incelenmiştir.	Alan Araştırması

2006	Makale	Peter Carey, Nava Subramaniam, Karin Chua Wee Ching	Avustralya' daki şirketler üzerinde iç denetimde dış kaynak kullanımı ve bunu etkileyen faktörler incelenmiştir.	Alan Araştırması
2007	Makale	Ronald F. Speklé, Hilco J. van Elten, Anne-Marie Kruis	Widener ve Selto (1999)' nun çalışması esas alınarak işletmelerin iç denetimde dış kaynak kullanımı ele alınmıştır.	Alan Araştırması
2008	Makale	Karen Van Peurseem, Lehan Jiang	İç denetimde dış kaynak kullanımı; işletme büyüklüğü, küresel endüstri ve temel faaliyet konuları bakımından incelenmiştir.	Alan Araştırması

Swanger (1998) iç denetim hizmetlerinin bağımsız denetim firmalarından sağlanması durumunda mali tahlilcilerin bu konudaki algılarının ne yönde olduğunu araştırmıştır. Çalışmanın örnek kitlesi 153 mali tahlilciden oluşmaktadır. Çalışmada iç denetimde kısmen veya tamamen dış kaynak kullanımının; işletmenin yatırım çekiciliği ile denetçinin bağımsızlığını ne yönde, mali tablolaradaki hata ve hile durumunu nasıl etkilediği araştırılmıştır. Ayrıca bu durumlar denetim hizmeti veren firmaların iç ve dış denetim faaliyetleri için ayrı personel tahsis edip etmediği durumu açısından da değerlendirilmiştir. Çalışmada; ayrı personel tahsisi yapılmadan kullanılan dış kaynak kullanımının denetçinin bağımsızlığı üzerinde olumsuz bir etki oluşturabileceği tespit edilmiştir. Ayrıca dış denetim faaliyetlerini yürüten denetçiye iç denetim faaliyetlerinin yaptırılması denetçinin bağımsızlığı üzerinde olumsuz bir etki oluşturabileceği bunun da mali tabloların güvenilirliğine olumsuz etki edebileceği belirlenmiştir. Dış kaynak kullanımı ve denetçinin bağımsızlığı konularının işletmelerin yatırım çekiciliği üzerinde doğrudan büyük bir etkisinin olmadığı çalışmada ulaşılan bir diğer sonuçtur. Ancak bu iki değişkenin mali tabloların güvenilirliğini etkileme özelliğinden dolayı işletmelerin yatırım çekiciliği üzerinde dolaylı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Son olarak da çalışmada denetçilerin görünüştekenden daha az bir bağımsızlığa sahip olduğu ifade edilmiştir.

Widener ve Selto (1999); yaptıkları çalışmada iç denetimi işletme yönetiminin kontrol yapısı kapsamında ele almışlardır. Çalışmada iç denetimin dışarıdan satın alınması kararının, İşlem Maliyeti Teorisi¹ ile ilişkilendirilerek verilmesi gerektiğini ileri sürülmüştür. İşlem maliyetleri; varlık özgünlüğü, çevresel belirsizlik, davranışsal

¹ İşlem Maliyeti Teorisi veya İşlem Maliyeti Ekonomisi (Transaction Cost Economics), herhangi bir işin işletme içinde mi yapılmasının yoksa işletme dışından mı satın alınmasının maliyetler açısından uygun olacağını belirlemeye yönelik olarak geliştirilen yaklaşımlardan biridir (Yıldız, 2007: 6). Bu teoride işlemlere ilişkin; varlık özgünlüğü (asset specificity), belirsizlik (uncertainty) ve sıklık (frequency) olmak üzere üç boyutun olduğu kabul edilmektedir. Bu üç boyut, işlemin işletme içinde mi yoksa dışında mı yapılması gerektiğini belirlemek açısından önemlidir. Birinci boyut olan varlık özgünlüğü; işlemi gerçekleştirmek amacıyla kullanılan varlığın değerinden kaybetmeden alternatif kullanım alanlarına yönlendirilebilmesiyle ilgilidir. Özgünlüğü yüksek olan varlıkların işlemin gerçekleştiği ortamın dışında çok az değeri vardır. Bu boyut kapsamında varlıkların özgün olup olmadığına karar verilerek işlemin işletme içinden mi yoksa dışından mı yapılacağına karar verilir. İkinci boyut olan belirsizlik; geleceğe yönelik öngörülerin veya kontrol edilemeyen çevresel değişikliklerin oluşturduğu bir durumu nitelendirmektedir. Belirsizlik, çevresel ve davranışsal olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Burada işletmelerin belirsizlik karşısında işlemi işletme içinden mi yoksa dışından mı yapmasının uygun olduğu belirlenir. Üçüncü boyut olan sıklık ise; işlemlerin hangi sıklıkta gerçekleştirildiğini ifade etmektedir. İşlemler bir defa, ara sıra veya sıklıkla gerçekleşen özelliğe sahip olabilir. Burada da işlemlerin kullanım sıklığına bakılarak işletme içinden mi yoksa dışından mı yapılmasının uygun olduğu belirlenir (Özbaltacı, 2008: 69 – 81).

belirsizlik ve sıklık gibi dört unsur tarafından belirlenmektedir. Yapılan araştırma, çalışan sayısı 500'ün üzerinde olan 600 halka açık şirket üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmada; varlık özgünlüğü, çevresel belirsizlik, davranışsal belirsizlik ve kullanım sıklığı unsurlarının iç denetimin işletme içinden sağlanması ve dış kaynaklardan sağlanması üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Çalışmada varlık özgünlüğü ile iç denetimde dış kaynak kullanımı arasında negatif bir ilişkinin olduğu ancak çevresel belirsizlik ve davranışsal belirsizliğin iç denetimde dış kaynak kullanımını önemli düzeyde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin kullanım sıklığının iç denetimin işletme içinden sağlanmasını önemli düzeyde etkilediği de çalışmada ifade edilmiştir.

Lowe ve diğerleri (1999), iç denetimin dışarıdan sağlanması durumunu denetçinin bağımsızlığı ve mali tabloların güvenilirliği açısından incelemiştir. Araştırma 177 banka kredi departman yöneticisi üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, iç denetimin dış kaynaklardan sağlanmasının işletmenin mali tablolarından yararlananları; denetçinin bağımsızlığı, mali tabloların güvenilirliği ve borçlanma yeteneği konularında etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. İç denetimin içeriden sağlanması veya dışarıdan satın alınması durumlarının borçlanma yeteneği açısından bir farklılık arz etmediği çalışmada ulaşılan sonuçlardan biridir. Ancak işletmelerin iç ve dış denetimlerini aynı denetçiden sağlaması durumunda, (denetçilerin, iç denetim hizmetinin kapsamı gereği yönetim faaliyetlerinde bulunacak olmaları nedeniyle) denetçinin bağımsızlığı, mali tabloların güvenilirliği ve borçlanma yeteneğinin olumsuz yönde etkileneceği çalışmanın bir diğer bulgusudur. Ayrıca aynı denetim firmasında iç denetim ve dış denetim hizmetlerinin farklı kişiler tarafından sunulmasının denetçinin bağımsızlığı, mali tabloların güvenilirliği ve borçlanma yeteneğini olumlu yönde etkileyeceği, çalışmada elde edilen diğer bir sonuçtur.

Rittenberg ve Covalesski (1999) tarafından İngiltere' de kamu kurumlarında iç denetimin dışarıdan satın alınması sonucunda olabilecek muhtemel yararları ve maliyetleri kapsayan piyasa araştırmasına dayalı bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada, kurumların iç denetime olan ihtiyaçlarını daha iyi ifade eder oldukları ancak kurumlarda yürütülen iç denetim çalışmalarının risk odaklı değil de kontrol ve faaliyetler üzerine odaklı olarak sürdürülmekte olduğu tespit edilmiştir. İç denetim faaliyetlerini dış kaynaklardan sağlayan işletmelerin istihdamla ilgili koruyucu düzenlemelere uygun olarak faaliyette bulunması gerektiği çalışmada vurgulanmıştır. Çalışmada kurumların iç denetimde dış kaynak

kullanımı isteklerinin daha çok uzman personele duydukları ihtiyaçtan kaynaklandığı ve konusunda iyi eğitim almış dış kaynak personeline ihtiyacın olduğu bir diğer sonuç olarak ifade edilmiştir. Ayrıca dış kaynak firmasıyla oluşan ilişkilerin karşılıklı olarak bilgi gelişimine neden olduğu da çalışmada vurgulanmıştır.

Selim ve Yiannakas (2000), İngiltere’de kamu ve özel sektörde iç denetimin dış kaynaklardan satın alınması uygulamalarının durumunu 76 özel ve 89 kamu olmak üzere toplam 165 kurum üzerinde incelemişlerdir. Yapılan araştırma üç temel soru üzerine bina edilmiştir. Birincisi; İç denetim katılımcılar tarafından nasıl algılanmaktadır? İkincisi; İç denetimin dışarıdan satın alınmasının arkasında yatan temel nedenler veya iç denetimin dışarıdan sağlanmasını etkileyen faktörler nelerdir? Sonuncusu ise; İç denetimin dışarıdan satın alınması durumunda iç ve dış denetçilerin bağımsızlığı ve iç denetim faaliyetlerinin kalitesi bundan nasıl etkilenecektir? Araştırmada iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen faktörlerden bazıları; iç denetçilerin uzman yeteneklerinden faydalanma imkânı sağlıyor olması, maliyet tasarrufu sağlıyor olması ve işletmede odaklanmayı artırıyor olması şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca iç denetimde dış ve eş kaynak kullanımından faydalanan işletmelerin büyük çoğunluğunun bağımsızlığı sağlamak için iki ayrı denetim firmasıyla çalışmakta olduğu tespit edilmiştir. İç denetimde dış kaynak kullanımından faydalanan işletmelerin büyük çoğunluğunun aldıkları hizmetten memnuniyet duydukları da çalışmada ulaşılan bir diğer sonuç olarak ifade edilmiştir.

James (2000), iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması durumunda hileli mali tablolardan korunma bakımından mali tablo kullanıcılarının güven duygularını 63 banka kredi departman yöneticisi üzerinde ortaya koymaya çalışmıştır. Çalışmada iç denetimin dışarıdan sağlanması durumunda iç denetim faaliyetinin hileleri önleme ve ortaya çıkarmadaki algılanan etkinliğinin nasıl olduğuna odaklanılmıştır. İç denetimin dış kaynaklardan sağlanması; mali tablolardaki hilelerin önlenmesi, ortaya çıkarılması ve mali tabloların daha iyi bir şekilde raporlanması bakımından incelenmiştir. Aynı zamanda iç ve dış denetimler için aynı denetim firmalarının kullanılması ve kullanılmaması durumları açısından raporlamaların üst yönetime veya denetim komitesine sunulmasının etkinliği araştırmada analiz edilmiştir (Aşağıdaki matris oluşturularak raporlamaların etkinliği belirlenmeye çalışılmıştır).

Tablo 5: Raporlamaların Etkinliğine Yönelik Araştırma Matrisi

	İç ve dış denetimlerin aynı firma tarafından yürütülmesi	İç ve dış denetimlerin farklı firmalar tarafından yürütülmesi
İç denetimin işletme içinden sağlanması – Üst Yönetime Raporlama	1	2
İç denetimin işletme içinden sağlanması – Denetim Komitesine Raporlama	3	4

Araştırmada iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımının, mali tabloların hilelerden arındırılması bakımından mali tablo kullanıcılarına güven sağladığı belirtilmiştir. İç denetim faaliyetlerinin dışarıdan sağlanması (Big Five firmalarından (Beş Büyükler)) durumu ile iç denetim faaliyetlerinin içeriden yapıp üst yönetime raporlama yapılması durumu, hilelerin önlenmesi açısından kıyaslandığında iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan sağlanmasının hilelerin önlenmesi bakımından daha etkili olduğu çalışmada ulaşılan diğer bir sonuçtur. Ayrıca çalışmada üst yönetime yapılacak raporlamaların da dış kaynak firması (Big Five firmaları (Beş Büyükler)) tarafından yapılması ile hilelerin daha etkili bir şekilde ortaya çıkarılacağına inanıldığı belirlenmiştir. Son olarak da çalışmada iç denetimin dışarıdan sağlanmasının; hilelerin önlenmesi, ortaya çıkarılması ve raporlanması konuları açısından, iç denetim biriminin denetim komitesine raporlamasına göre herhangi bir üstünlüğünün bulunmadığı ifade edilmiştir.

Caplan ve Kirschenheiter (2000), vekâlet teorisi yardımıyla iç denetimde dış kaynak kullanımını ele almışlardır. Çalışmanın sonuçlarına göre; muhasebe ve denetim meslek elemanları tarafından sağlanacak iç denetimde, yüksek kontrol düzeyi ancak buna karşılık da yüksek ücret düzeylerinin gerçekleşeceği beklenmektedir. Ayrıca dış kaynak kullanımı çeşitli riskleri önlemek bakımından teşvik edici olarak algılanmaktadır.

Zhou (2000), iç denetimde dış kaynak kullanımını ve bunun sonucunda oluşacak katkıları EMW (Englebrecht-Wiggans, Milgrom ve Weber) müzayede modeli ile belirlemeye çalışmıştır. Matematiksel bir model ve ispatı ile çalışmada, bilgi sahibi olan ve olmayan denetçiler açısından denetim ücretleri için oluşturulan bir denge noktası ile

karşılaştırmalar yapılmış ve diferansiyel maliyet avantajı durumları matematiksel model üzerinde incelenmiştir.

Selimoğlu (2001), iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan sağlanmasını maliyet tasarrufu ve bağımsızlık konuları açısından teorik olarak değerlendirmiştir. Çalışmada muhasebe ve denetim firmalarının müşterilerine iç denetim faaliyetlerini bir hizmet çeşidi olarak sunmaları ele alınmış ve konu AICPA'nın bağımsız denetçilerin iç denetim hizmeti vermeleri ile ilgili düzenlemeleri ışığında değerlendirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin iç denetim hizmeti vermelerinin denetimin bağımsızlığına nasıl etki edebileceği konularına da çalışmada yer verilmiştir. Hem iç hem de dış denetim aynı muhasebe ve denetim firması tarafından yapılıyorsa bunun bağımsızlığı etkileyebileceği göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmıştır. Son olarak da iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan sağlanması ile ilgili piyasadaki denetim firmalarının bünyelerinde oluşturulacak iç denetim birimlerinden yararlanılması gerektiği önerisi getirilmiştir.

Williams (2003), iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması durumunda işletmelerin iç denetçilerinin işten çıkarılmasının sonuçlarını 572 iç denetim birim yöneticisi üzerinde araştırmıştır. Çalışmada iş güvensizliği, mesleki bağlılık, örgütsel bağlılık ve işten çıkarma eğilimi boyutları iç denetimde dış kaynak kullanımı açısından değerlendirilmiştir. İç denetçiler tarafından yapılan değerlendirmeler kapsamında işe olan güvenin sağlanamaması durumunda hem mesleki hem de örgütsel bağlılığın sağlanamayacağı çalışmada ulaşılan sonuçlardan biridir. İşten çıkarma eğiliminin yüksek olduğu bir ortamın mesleki ve örgütsel bağlılığı ters yönde etkilediği yani mesleki ve örgütsel bağlılığı azalttığı, çalışmada tespit edilen diğer bir sonuçtur.

Akgül (2003) tarafından yapılan çalışmada, bir yönetim tekniği olan dış kaynak kullanımından iç denetim faaliyetlerinde de yararlanılabileceği, dış kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkabilecek avantaj ve dezavantajların neler olabileceği, başarılı bir dış kaynak kullanımı süreci özelliklerinin neler olduğu teorik olarak ele alınmıştır.

Ahlowat ve Lowe (2004), iç denetimin dış kaynaklardan satın alınması ve içeriden sağlanması durumlarını denetçinin tarafsızlığı açısından ele almışlardır. 66 iç denetçi üzerinde gerçekleştirilen araştırma; "İç denetçiler, görev yaptıkları işletmeden taraf tutma konusunda etkileniyorlar mı yoksa tarafsızlıklarını koruyabiliyorlar mı?" ile "Taraf

tutmanın kapsamı iç denetim faaliyetlerinin içeriden yapılması veya dışarıdan satın alınmasına bağlı olarak değişiklik gösteriyor mu?” şeklinde iki soru üzerine bina edilmiştir. Çalışmada ulaşılan önemli sonuçlardan biri, iç denetçilerin taraf tutma konusunda önemli düzeyde etki altında olduğudur. Aynı zamanda iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan sağlanması durumunda taraf tutma eğiliminin azaldığı yani dış kaynak kullanımının iç denetim faaliyetlerinde tarafsızlığı arttırdığı ifade edilmiştir.

Carey ve diğerleri (2006) tarafından Avustralya’ daki 304 şirket üzerinde yapılan çalışmada iç denetimin dışarıdan satın alınmasını etkileyen faktörler üzerinde durulmuştur. Araştırmada, iç denetimde dış kaynak kullanımının; maliyet tasarrufu, dış kaynak firmasının teknik yeteneklere sahip olması ve işletmelerin kurumsal stratejileri ile ilişkili olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca iç denetimde dış kaynak kullanımının işletmelerin büyüklüğü ile de ilişkisi irdelenmiştir. İç denetimin dışarıdan sağlanmasının işletme içinden sağlanmasına göre daha ucuz bir alternatif olduğu araştırma sonucunda tespit edilmiştir. Ayrıca deneyim, yetkinlik, çalışılan endüstri kolu hakkında bilgi sahibi olunması ve iç kontroller konusunda uzman olunması gibi değişkenlerin iç denetimde dış kaynak kullanımını etkilediği çalışmada ortaya konmuştur. İşletmelerin kurumsal stratejileri ile iç denetimin dış kaynaklardan sağlanması arasında ilişki olduğu da çalışmada ulaşılan sonuçlardan biridir. Son olarak da işletme büyüklüğü ile iç denetimde dış kaynak kullanımı arasında ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Speklé ve diğerleri (2007); Widener ve Selto’ nun 1999 yılında yapmış oldukları çalışmayı kullanarak yaptıkları araştırmada Widener ve Selto (1999) gibi iç denetim faaliyetlerinin dışarıdan satın alınması kararında İşlem Maliyeti Teorisi üzerinde durulmuştur. Araştırma ana merkezi Hollanda’da bulunan 66 işletme üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada; varlık özgünlüğü, çevresel belirsizlik, davranışsal belirsizlik ve kullanım sıklığı unsurlarının iç denetimin işletme içinden sağlanması ve dış kaynaklardan sağlanması üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Varlık özgünlüğü ile iç denetimde dış kaynak kullanımı arasında negatif bir ilişkinin olduğu ayrıca çevresel ve davranışsal belirsizliklerin iç denetimde dış kaynak kullanımını önemli düzeyde etkilemediği belirlenmiştir. İç denetim faaliyetlerinin kullanım sıklığı ile dış kaynak kullanımı arasında da negatif bir ilişkinin olduğu çalışmada ulaşılan bir diğer sonuçtur.

Van Peurseem ve Jiang (2008), Yeni Zelanda’ da faaliyet gösteren işletmelerin üst düzey finans yöneticilerinin iç denetimde dış kaynak kullanımına yönelik algılarının ne olduğunu 63 üst düzey finans yöneticisi üzerinde incelemiştir. Çalışmada, işletme büyüklüğü, küresel endüstri ve işletmelerin temel faaliyet konuları iç denetimde dış kaynaklardan yararlanma konusu bakımından değerlendirilmiştir. İşletme büyüklüğünün iç denetim faaliyetleri (iç denetimin içeriden yürütülmesi veya dış kaynaklardan sağlanması) üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığı araştırmada belirlenmiştir. Ayrıca işletmelerin büyük çoğunluğunun iç denetimin işletmenin temel olmayan bir faaliyeti olduğunu düşündüğü ortaya konulmuştur. Son olarak da çeşitli yasalara ve mevzuata uygunluk baskıları nedeniyle uluslararası işletmelerin yerel işletmelere göre iç denetim faaliyetlerini daha iyi bir şekilde uygulamakta oldukları ifade edilmiştir.

3.3.5. Araştırmanın Hipotezleri

İç denetim faaliyetlerinin işletme içinden ve dışından sağlanması açısından İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin algılarını tespit etmeye yönelik olarak araştırma ve bulgulara ilişkin yorumlama dört temel aşamada gerçekleştirilmiştir. Birinci aşamada; katılımcıların demografik özellikleri, iç denetimde dış kaynak kullanımının denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığına yansımalarına yönelik genel bakış açıları ve iç denetimde dış kaynak kullanım durumları gibi konular açısından değerlendirmeler yapılmıştır.

İkinci aşamada, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörler belirlenmiştir. Ayrıca bu faktörlerin, katılımcıların halka açıklıkları ve faaliyet gösterdikleri sektörleri bakımından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Halka açıklık ve sektörel açıdan farklılıkların incelenmesindeki temel neden şirketler arasında kıyaslama yapabilmektir. Bu amaçla geliştirilen hipotezler aşağıda verilmiştir;

H_{1a}: Şirketlerin, halka açıklık oranları bakımından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

H_{1b}: Şirketlerin, faaliyette buldukları sektörleri bakımından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Üçüncü aşamada, iç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu faktörlerin tespit edilmesi dış kaynak kullanımında belirleyici etkenlerin neler olduğunun anlaşılması bakımından önemlidir. Belirlenen faktörlerin katılımcıların halka açıklıkları ve faaliyette buldukları sektörleri bakımından farklılık gösterip göstermediği aşağıdaki hipotezler yardımıyla test edilmiştir;

H_{2a}: Şirketlerin, halka açıklık oranları bakımından, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

H_{2b}: Şirketlerin, faaliyet gösterdikleri sektörleri bakımından, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Araştırmanın dördüncü aşamasında ise dış kaynak kullanımının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. İç denetimin etkinlik unsurları Savçuk (2007) ve literatürdeki diğer çalışmalar kapsamında belirlenmiş ve üç temel grup altında toplanmıştır. Birinci grup, iç denetçilerin işletme içindeki etkileşimini ifade edecek şekilde “işletme içi ilişkiler” başlığında toplanmıştır. İkinci grup, iç kontrol sisteminin iç denetimin etkinliğine etkisi kapsamında “iç kontrol sistemi” başlığında toplanmıştır. Son grup da denetim faaliyetleri ve sürecinde meydana gelecek değişimin iç denetime yapacağı etki göz önünde bulundurularak “denetim faaliyetleri ve süreci” üst başlığında toplanmıştır. İç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden faktörlerin “işletme içi ilişkiler”, “iç kontrol sistemi” ve “denetim faaliyeti ve süreci” şeklinde üst başlıklar olarak ifade edilen iç denetimin etkinlik unsurları üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla aşağıda verilen hipotezler geliştirilmiştir;

H_{3a}: İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler işletme içi ilişkilerin etkinliğine etki etmektedir.

H_{3b}: İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler iç kontrol sisteminin etkinliğine etki etmektedir.

H_{3c}: İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler denetim faaliyetleri ve sürecinin etkinliğine etki etmektedir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmaya ilişkin bulgular; ilk olarak araştırmaya katılan şirket ve cevaplayıcıların genel özellikleri, şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımına bakış açıları, iç denetimde dış kaynak kullanan şirketlerin ne süre ile dış kaynak kullanımından yararlandıkları ve memnuniyet düzeyleri frekans ve yüzdeler şeklinde açıklanmıştır. Sonra iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörler tespit edilmiş ve bu faktörlerin bazı cevaplayıcı özellikleri açısından farklılık gösterip göstermediği belirlenmeye çalışılmıştır. Daha sonra iç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden faktörlerin neler olduğu belirlenmiş ve bu faktörlerin de cevaplayıcı özellikleri bakımından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Son olarak da iç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden faktörler ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.4.1. Araştırmaya Katılan Şirket ve Katılımcılara Ait Genel Özellikler

Araştırmaya katılan İMKB – 100 Endeksinde yer alan şirket ve katılımcıların genel özelliklerini belirlemeye yönelik olarak hazırlanan anketin birinci bölümünde yer alan sorulara ilişkin elde edilen bulguların frekans dağılımları aşağıda verilen tablolarda gösterilmiştir. Araştırmaya cevap veren katılımcılara ait genel özellikler Tablo 6’da sunulmuştur;

Tablo 6: Araştırmaya Cevap Veren Katılımcılara Ait Genel Özellikler

Cinsiyet	S	%	Eğitim Düzeyi	S	%
Bay	43	77	Ön lisans ve öncesi	1	2
Bayan	13	23	Lisans	36	64
			Lisansüstü	19	34
İşletmedeki Konum	S	%	İşletmedeki Tecrübesi	S	%
Yönetim Kurulu Üyesi	3	5	1–5 yıl	23	41
Genel Müdür veya Yardımcısı	8	14	6–10 yıl	9	16
İç Denetim Birim Başkanı/Başkan Yrd. veya Yöneticisi	15	27	11–15 yıl	7	13
Departman Müdürü veya Yöneticisi	17	31	16 – 20 yıl	7	13
Diğer	13	23	21 yıl ve üzeri	10	17

Tablo 6’da görüldüğü üzere katılımcıların büyük bir çoğunluğu baydır ve katılımcıların %98’i lisans düzeyinde mezuniyet derecesine sahiptir. Dolayısıyla anket sorularının eğitim seviyesi yüksek kimseler tarafından cevaplandığı bu nedenle elde edilen verilerin güvenilir olduğu söylenebilir. Katılımcıların %5’i yönetim kurulu üyesi, %14’ü genel müdür veya yardımcısı, %27’si iç denetim birim başkanı/başkan yardımcısı veya yöneticisi, %31’i departman müdürü veya yöneticisi ve geri kalan %23’ü de bölüm yetkilisi veya sorumlusu, müfettiş, uzman gibi konuyla ilgili kimselerden oluşmaktadır. Araştırma katılımcılarının %41’i 1 – 5 yıl arasında bir tecrübeye sahip iken geri kalan %59’u 5 yılın üzerinde bir tecrübeye sahiptir.

Araştırma kapsamındaki şirketlerle ilgili elde edilen bilgiler de ayrıntılı olarak tablolar halinde aşağıda sunulmuştur.

Tablo 7: Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Halka Açılma Oranları

Şirketin Halka Açıklık Oranı	S	%
%1 - %19	9	16
%20 - %29	18	32
%30 - %39	5	9
%40 - %49	11	20
%50 ve üzeri	13	23
Toplam	56	100

Halka açılma oranının artması, şirketin çevresel alanın genişlemesini ifade etmektedir. Çevresel alanın genişlemesi de üstlenilen sorumluluğun artmasına neden olmaktadır. Tablo 7’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan şirketlerin yarısından fazlası %30’ un üzerinde halka açıklık oranına sahiptir. Katılımcı şirketlerin 23’ü imalat sektöründe, 20’si mali kuruluşlar, 3’ü toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar, 3’ü eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler, 3’ü ulaştırma, haberleşme ve depolama ve kalan 3’ü de diğer sektörlerde (elektrik, gaz ve su, teknoloji ve madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe) faaliyette bulunmaktadır².

² Bu veriler İMKB’nin resmi web sitesi olan, <http://www.imkb.gov.tr> adresinden alınmıştır.

Tablo 8: Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Dış Kaynak Kullanım Durumu

Dış Kaynak Kullanımından Faydalanıyor mu?	S	%
Evet	36	64
Hayır	20	36
Toplam	56	100

Tablo 8’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan şirketlerin %64’ü çeşitli konularda dış kaynak kullanımından faydalandığını bildirmiştir. Bu oran genel olarak yüksek gibi görünse de güvenlik, yemekhane, taşımacılık, temizlik gibi yoğun olarak dışarıdan sağlanan hizmetler göz önünde bulundurulduğunda oranın daha yüksek olması beklendiği söylenebilir. Ankette yer alan hangi alanlarda daha çok dış kaynak kullandıkları sorusuna; katılımcıların 11’i insan kaynakları yönetiminde, 21’i bilgi-işlem faaliyetlerinde, 1’i muhasebede, 2’si finansmanda, 17’si halkla ilişkiler/tanıtım/reklam faaliyetlerinde, 7’si müşteri hizmetlerinde ve 14’ü de diğer faaliyetlerde dış kaynak kullanımına gittiklerini belirtmişlerdir.

Tablo 9: Araştırma Kapsamındaki Şirketlerde Sertifikalı İç Denetçi Sayısı

Sertifikalı İç Denetçiniz (CIA) Var mı?	S	%
Evet	18	34
Hayır	35	66
Toplam	53	100

Özellikle 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE) kurulması ve mesleki sertifikasyonda önemli adımlar atması sonucunda ülkemizde Sertifikalı İç Denetçilerin (CIA) sayıları gün geçtikçe artış göstermiştir ve bu artış halen devam etmektedir. Bu soruyu, araştırmaya katılan şirketlerden 3’ü yanıtlamamıştır. Tablo 9’da görüldüğü üzere yanıt alınan şirketlerin %34’ünde Sertifikalı İç Denetçi vardır. Sertifikalı İç Denetçi oranının bu düzeyde olması gelecek için sevindiricidir. Çünkü Sertifikalı İç Denetçi sayısının artması işletmelerde iç denetimin profesyonel bir zemine oturtulması ve ayrıca iç denetim faaliyetlerinin Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yapılması bakımından önemlidir.

Tablo 10: Araştırma Kapsamındaki Şirketlerde Denetim Komitesinin Varlığı

İşletmenizde Denetim Komitesi Var mı?	S	%
Evet	51	91
Hayır	5	9
Toplam	56	100

Yönetim, iç denetçiler ve dış denetçiler arasında önemli sorumluluklar üstlenen denetim komitesi, denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi bakımından işletmelerin önemli bir organıdır. Tablo 10’da görüldüğü üzere araştırmaya katılan şirketlerin %91’i bünyesinde bir denetim komitesi bulundurduğunu bildirmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) düzenlemelerine göre zorunlu hale gelen denetim komitesinin şirketlerin tamamında oluşturulmamış olması büyük bir eksiklik olarak kabul edilebilir. Bu soruya hayır cevabı veren 5 şirket, SPK ve BDDK tarafından bu konuda yapılan düzenlemelere uymadığını göstermiştir.

Tablo 11: Denetim Komitesi Toplantılarına İç Denetçilerin Katılımı

Denetim Komitesi Toplantılarına İç Denetçileriniz Katılıyor mu?	S	%
Evet	30	57
Hayır	23	43
Toplam	53	100

İç denetim ve denetim komitesi etkileşimi birçok araştırmaya konu olmuştur. Bishop vd. (2000)’ne göre, işletmelerin güçlenmesine neden olabilecek etkenlerden biri iç denetçiler ile denetim komitesi arasında güçlü bir ilişkinin kurulmuş olmasıdır. Raghuandan vd. (2001) iç denetimin, denetim komitesinin önemli bir bilgi kaynağı olduğunu ifade etmişlerdir. İç denetçi ve denetim komitesi etkileşiminde, iç denetçilerin denetim komitesinin yaptığı toplantılara katılıp katılmadığı konusu da üzerinde durulan bir konudur. Denetim komitesi toplantılarında iç denetçilerin de yer alması iç denetim çalışmalarının değerlendirilmesi bakımından oldukça önemlidir. Raghuandan vd. (2001)’ne göre, denetim komitesi tarafından yapılan toplantılara iç denetçilerin

katılmasıyla denetim komitesinin muhasebe ve denetim çalışmaları hakkında düzenli olarak bilgilendirilmesi sağlanır. Tablo 11’de bu soruya cevap veren 53 şirketin 30’unda (%57’sinde) iç denetçilerin denetim komitesi toplantılarına katıldığı görülmektedir. Bu oranın, yüksek olmakla beraber yeterli bir oran olmadığı söylenebilir. Çünkü Scarbrough vd. (1998)’ne göre denetim komitesi ve iç denetçiler arasındaki etkileşimin artması bakımından normal toplantılar dışında özel olarak da toplantı yapılmasında fayda vardır. Buna göre iç denetçiler denetim komitesinin normal toplantılarına katılmalı, bunun yanında özel olarak da denetim komitesi ile toplantılar düzenlemelidir.

3.4.2. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Durumu ve Denetçinin Bağımsızlık ve Tarafsızlığına Yönelik Bakış Açıları

Anketin ikinci bölümü araştırmaya katılan şirketlerin iç denetimlerini nasıl sağladıkları ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde nasıl davranılması gerektiğini belirleme konusunda neler düşündüklerini ortaya koymaya yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu doğrultuda elde edilen veriler tablollaştırılarak aşağıda sunulmuştur;

Tablo 12: Araştırma Kapsamındaki Şirketlerde İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülme Şekli

Katılımcı Şirketlerde İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülme Şekli	S	%
İç denetim faaliyetlerini yalnızca işletmenin kendi bünyesinde çalışan iç denetim personeli ile yürütüyoruz	42	79
İç denetim faaliyetlerini yalnızca dışarıdan gelen denetçi / denetçilerle yürütüyoruz (İç denetim faaliyetlerini tamamen dışarıdan sağlıyoruz)	4	8
İç denetim faaliyetlerini kısmen dışarıdan sağlıyoruz	7	13
Toplam	53	100

Tablo 12’de görüldüğü üzere katılımcı şirketlerin büyük bir çoğunluğu (%79) iç denetimi yalnızca kendi bünyesindeki iç denetim personeli ile yani iç denetimi içeriden sağlayarak yürüttüklerini bununla beraber %13’ü iç denetimde dış kaynaklardan kısmen %8’i de tamamen yararlandığını ifade etmişlerdir. İç denetimde dış kaynaklardan yararlanma oranının %20’nin üzerinde olması, durumun tek yönlü değerlendirilmesini

engelleyeceğinden araştırmaya ait sonuçların dikkate değer olduğunu bir yönüyle gösterebilir. Diğer bir ifadeyle araştırmaya katılan şirketler arasında iç denetim faaliyetlerini dış kaynak kullanımı yoluyla sağlayanların da bulunması yapılacak değerlendirmelerde tek yönlü cevap almaktan kaynaklanan sıkıntıların giderilmesi açısından önemlidir. Ayrıca konuyla ilgili herhangi bir düzenleme veya zorunluluk olmamasına rağmen iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde dış kaynak kullanımına giden şirketlerin olması dış kaynak kullanımının mevcut sistemimiz içinde uygulanabildiğini göstermektedir.

Tablo 13: İç Denetimin İçeriden Sağlanması Durumunda Raporlama Yapılacak Birim

İç denetim faaliyetlerini sadece içeriden yapan (iç denetim departmanına sahip ve kendi iç denetçileri ile iç denetim faaliyetlerini yürüten) bir işletmede iç denetim departmanı gerekli raporlamaları kime yapmalıdır?	S	%
	Yönetim kuruluna	27
Denetim komitesine	27	48
Genel kurula	2	4
Toplam	56	100

İç denetim faaliyetleri sonucunda oluşturulacak raporlamaların kime yapılacağı konusu raporlamaların sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, rapor sonuçlarının etkin bir şekilde değerlendirilmesi ve yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılabilmesi bakımından önemlidir. Araştırmaya katılan şirketlerin vermiş oldukları cevaplar değerlendirildiğinde; katılımcılar büyük oranda ya yönetim kuruluna (%48) ya da denetim komitesine (%48) raporlama yapılması gerektiğini bildirmiştir. Raporlamaların doğrudan yönetim kuruluna yapılması önermesine bu oranda bir katılımın olması düşündürücü bir sonuçtur. Yürütülen denetim çalışmalarında denetçilerin bağımsızlığının sağlanabilmesi önemli bir husustur. Raporlamaların doğrudan yönetim kuruluna yapılması üst yönetim ile iç denetçiler arasında olumsuz etkileşimler meydana getirebilir. Elde edilen verilere yönelik böyle bir sonucun çıkması, katılımcıların önemli bir kısmının yönetim kademelerinde bulunmasından kaynaklı olabilir. Raporlamaların denetim komitesine yapılmasının denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması açısından yararlı olabileceği

ifade edilebilir. Çünkü denetim komitesine yapılacak raporlamalar bakımından iç denetçilerin denetim komitesine örgüt şeması bakımından herhangi bir bağıllığının olmaması nedeniyle denetçilerin daha bağımsız bir şekilde raporlama yapmasına neden olabilir.

Tablo 14: İç Denetimin İçeriden Sağlanması Durumunda İç Denetim Ekibinin İşe Alınması ve İşten Çıkarılması Sorumluluğu

İç denetim faaliyetlerini sadece içeriden yapan (iç denetim departmanına sahip ve kendi iç denetçileri ile iç denetim faaliyetlerini yürüten) bir işletmede iç denetim müdürü ve iç denetim ekibinin işe alınması ve işten çıkarılması sorumluluğu kime ait olmalıdır?		
	S	%
Yönetim kuruluna	27	48
Denetim komitesine	26	47
Genel kurula	3	5
Toplam	56	100

İç denetim faaliyetlerini kendi iç denetçileri ile yürüten işletmelerde iç denetim ekibinin işe alınması ve işten çıkarılması sorumluluğu da üzerinde durulması gerekli konular arasındadır. Araştırma katılımcılarının %48'i bu sorumluluğun yönetim kuruluna %47'si de denetim komitesine ait olması gerektiğini belirtmişlerdir. Esas olarak yönetim kurulunun belirlediği kıstaslar içinde, denetim işlerini en iyi şekilde yürütebilecek kişilerin belirlenmesi açısından "yönetimin denetçileri" olacak iç denetçilerin işe alınması ve işten çıkarılması önemlidir. Ancak üst yönetim tarafından işe alınma ve işten çıkarılma konularının üstlenilmesi denetim gibi hassas bir faaliyeti olumsuz bir şekilde etkileyebilir. Çünkü iç denetçiler denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsızlıklarını sağlamakta zorlanabilirler. Ast – üst ilişkisi kapsamında işe alınma ve işten çıkarılmanın yönetim kurulu tarafından yerine getirilmesi denetçilerin bağımsızlığını sekteye uğratabileceğinden bu faaliyetlerin denetim komitesi tarafından yerine getirilmesi denetim faaliyetlerinin etkinliği açısından yararlı olabilir. Elde edilen verilerde katılımcıların yaklaşık yarısının işe alma ve işten çıkarma görevinin yönetim kuruluna verilmesi gerektiğini belirtmesi, katılımcıların önemli bir kısmının yönetim kademelerinde bulunmasından kaynaklı olduğu söylenebilir.

Tablo 15: İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya veya Farklı Firmalara Yaptırılması

İç denetim faaliyetlerini dışarıdan sağlayan bir işletmede iç denetim ve dış denetim aynı denetim firmasına (sağlayıcıya) mı yoksa farklı denetim firmasına (sağlayıcıya) mı yaptırılmalı?	S	%
Aynı firmaya (sağlayıcıya)	3	5
Farklı firmaya (sağlayıcıya)	47	84
Fark etmez	6	11
Toplam	56	100

İç denetim faaliyetlerinin, muhasebe ve denetim firmalarından sağlanması durumunda denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığı ile ilgili konulara dikkat edilmesi gerekir. Önceki bölümde belirtildiği gibi AICPA bu konu üzerinde özellikle durmuş ve bununla ilgili çeşitli düzenlemeler yapmıştır. “İç denetim faaliyetleri muhasebe ve denetim firmasından sağlanıyor ise bu sağlayıcı işletmeye dış denetim hizmetleri sağlayan aynı firma mı olmalı yoksa farklı bir muhasebe ve denetim firmasından mı iç denetim hizmeti sağlanmalı” sorusuna araştırma katılımcılarının çok büyük bir kısmı (%84) bu hizmetlerin farklı firmalardan sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Bu sonuç Selim ve Yiannakas (2000) tarafından bulunan sonuç ile paralellik göstermektedir. Yaptıkları araştırmaya katılan ve iç denetimde dış kaynak kullanımından yararlanan işletmelerin büyük bir kısmı bağımsızlığı sağlamak amacıyla iki ayrı denetim sağlayıcısı ile çalıştıklarını belirtmiştir. Chadwick (2000) de hem iç denetim hem de dış denetimin aynı denetim firmasından sağlanmasının bağımsızlık ve tarafsızlığı çıkar çatışması nedeniyle zedeleyebileceğini belirtmiştir.

Tablo 16: İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya Yaptırılması ve Denetçinin Bağımsızlığı

İç denetim faaliyetlerini dışarıdan sağlayan bir işletmenin, iç ve dış denetimini aynı denetim firmasına (veya sağlayıcıya) yaptırması denetçinin bağımsızlığını ne yönde etkiler?	S	%
Olumsuz etkiler	41	74
Etkilemez	12	22
Olumlu etkiler	2	4
Toplam	55	100

Engle (1996) iç denetim ve dış denetim hizmetlerinin aynı denetim firmasından sağlanması konusu ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken en önemli konunun denetçinin bağımsızlığı konusu olduğunu belirtmiştir. Swanger (1998) yaptığı araştırmada iç ve dış denetimin aynı denetim firması tarafından sağlanmasının bağımsızlığı olumsuz bir şekilde etkileyeceğini ve bunun da mali tabloların güvenilirliğine olumsuz etki edeceğini belirtmiştir. Swanger ve Chewning, Jr. (2001) yaptıkları çalışmada iç denetim ve dış denetim için farklı denetim firmalarının kullanılmasının, denetçi bağımsızlığını arttıracığı sonucuna ulaşmıştır. Bu kapsamda bir önceki soru ile paralel olarak hazırlanan bu soruda katılımcılardan, “aynı denetim firmasına iç ve dış denetim faaliyetlerinin yaptırılması durumunda bağımsızlığın nasıl etkileneceğini” belirtmeleri istenmiştir. Tablo 16’da görüldüğü üzere aynı denetim firmasına iç ve dış denetim hizmetlerinin yaptırılması durumunda denetçinin bağımsızlığının olumsuz yönde etkileneceği %74 düzeyinde bir katılımla katılımcılar tarafından belirtilmiştir. Ayrıca olumlu veya olumsuz bir etkilenmenin olmayacağı da katılımcıların %22’si tarafından belirtilmiştir. Bu sonuçlar kapsamında katılımcıların iç ve dış denetimlerin aynı denetim firmasına yaptırılmasına denetçinin bağımsızlığı açısından çok da sıcak bakmadığı söylenebilir.

Tablo 17: İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya Yaptırılması ve Denetçinin Tarafsızlığı

İç denetim faaliyetlerini dışarıdan sağlayan bir işletmenin, iç ve dış denetimini aynı denetim firmasına (veya sağlayıcıya) yaptırması denetçinin tarafsızlığını ne yönde etkiler?	S	%
Olumsuz etkiler	41	74
Etkilemez	13	24
Olumlu etkiler	1	2
Toplam	55	100

Tablo 17’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan 56 şirketten 1’i bu soruya cevap vermemiştir. Yukarıdaki sonuçları destekleyici şekilde araştırma katılımcılarının %74’ü aynı denetim firmasına iç ve dış denetimin yaptırılmasının denetçinin tarafsızlığını olumsuz etkileyeceğini ve %24’ü de ne olumlu ne de olumsuz etkileyeceğini belirtmiştir. Bu sonuçlar, araştırma kapsamındaki şirketlerin dış denetimlerini yaptırarak denetim firmalarına iç denetimlerini de yaptırma eğiliminin düşük olduğunu göstermektedir.

Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, araştırmaya katılan katılımcıların cevaplarının tutarlı olduğu söylenebilir. Çünkü katılımcıların verdiği cevaplara bakıldığında, büyük çoğunluğunun iç ve dış denetim faaliyetlerinin farklı firmalara yaptırılmasının gerektiği düşüncesini benimsediği bunu da bağımsızlık ve tarafsızlıkla ilgili sorulara verdikleri cevaplarla destekledikleri görülmektedir. İç ve dış denetim faaliyetlerinin aynı denetim firmasına yaptırılmasının denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığını olumsuz etkileyeceği katılımcıların çoğunluğu tarafından belirtilmiştir.

Tablo 18: İç ve Dış Denetimin Aynı Firmaya Yaptırılması Ancak Ayrı Personel Tahsisi

Bağımsızlık ve tarafsızlık olumsuz etkilenecekse, denetim firmasının (veya sağlayıcının) iç ve dış denetimler için ayrı personel tahsis etmesi bu problemi çözmeye yeter mi?	S	%
Sorunu Çözmez	31	74
Sorunu Kısmen Çözer	9	21
Sorunu Çözer	2	5
Toplam	42	100

Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine uygun hareket edilebilmesi gerek denetim çalışmalarının etkinliği gerekse de denetim çalışmaları sonucunda alınacak kararların isabetli olması için gereklidir. İç denetimin aynı denetim firmasından sağlanması durumunda oluşabilecek olumsuz etkilerin nasıl giderilebileceği de üzerinde durulan konular arasındadır. Bağımsızlık ve tarafsızlığın olumsuz etkilenmemesi için alınan önlemlerden biri, iç ve dış denetim için aynı denetim firmasının ayrı personellerinin kullanımınıdır. Swanger'e göre (1998); ayrı personel tahsisi yapılmadan iç denetimde dış kaynak kullanımı, bağımsızlık üzerine olumsuz etki edebilmektedir. Lowe vd. (1999) de yapmış oldukları çalışmada iç denetim ve dış denetim için ayrı personel tahsis edilmesi durumunda mali tablolara olan güvenin artacağı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca Swanger ve Chewning Jr. (2001) de yaptıkları çalışmada ayrı personel tahsis edilmesi durumunda bağımsızlığın artacağını tespit etmişlerdir. Ancak Tablo 18'de görüldüğü üzere araştırma kapsamına alınan şirketlerden bu soruyu yanıtlayanların büyük bir kısmı (%74) bu sorununun ayrı personel tahsis edilmesi yoluyla da çözülemeyeceğini %21'lik kısmı da çözülsede kısmen çözülebileceğini ifade etmiştir. Bu bulgular ışığında katılımcıların, ayrı personel tahsis edilse dahi aynı firmanın getirebileceği olumsuzluklardan kaynaklanan tereddütlerinin olduğu söylenebilir.

3.4.3. İç Denetim Faaliyetlerini Dışarıdan Sağlayan Katılımcı Şirketlerin İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Süreleri ve Memnuniyet Düzeyleri

İç denetim faaliyetlerini kısmen veya tamamen dış kaynaklardan sağlayan şirketlerin; dış kaynak kullanımından ne kadar süreden beri yararlandıkları, memnuniyet

düzeyleri, iç denetim faaliyetlerini dışarıdan satın almaktan vazgeçmeyi düşünüp düşünmedikleri gibi sorulara anket formunda yer verilmiştir. Anket formunun ikinci bölümüne ait sonuçlarda (Bkz. Tablo 12) iç denetimde dış kaynak kullanımından yararlanan 11 şirket olduğu belirlenmişti. Bu kısımda iç denetimde dış kaynak kullanan bu şirketlere ait memnuniyet değerlendirmeleri yapılmıştır. Bu bölüme ilişkin sonuçlar aşağıda verilmiştir;

Tablo 19: İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Sağlanma Süresi

İç denetim hizmetlerini kaç yıldır kısmen veya tamamen dışarıdan sağlıyorsunuz?	%
1 – 5 yıl arası	12
5 – 10 yıl arası	25
10 yıl ve üzeri	63
Toplam	100

Tablo 19'daki sonuçlar değerlendirildiğinde iç denetimde dış kaynak kullanan şirketlerin ne zamandan beri bu hizmetlerden yararlandığını belirlemeye yönelik yöneltilen soruya cevap verenlerin %88'lik kısmı 5 yılın üzerinde cevabını vermişlerdir. Türkiye'de iç denetimde dış kaynak kullanımının 10 yılın üzerinde bir geçmişe sahip olduğu sonucu da Tablo 19'da sunulan bilgilerden çıkarılabilir. Çünkü cevaplayıcıların %63'ü 10 yıldan uzun bir süredir bu hizmetlerden yararlandıklarını belirtmiştir. Bu durum, Türkiye'de iç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamalarının Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı'ndan önce de var olduğunu göstermektedir.

Tablo 20: İç Denetim Faaliyetlerinin Gelecekte Tamamen İçeriden Sağlanması

İç denetim hizmetlerini dışarıdan sağlıyorsanız bunu gelecekte tamamen içeriden yani kendi iç denetim elemanlarınızla yapma düşünceniz var mı?	%
Evet	11
Hayır	91
Toplam	100

Tablo 20’de görüldüğü üzere cevaplayıcıların %11’i iç denetim faaliyetlerini gelecekte işletme içinden sağlamayı düşünmektedir. Kalan %91’i ise gelecekte de iç denetim faaliyetleri için dış kaynak kullanımını tercih etmektedir. Bu sonuçlara göre iç denetimde dış kaynak kullanan şirketlerin çok büyük bir kısmının almış olduğu hizmetlerden memnun kaldığı veya iç denetimde dış kaynak kullanımından büyük avantaj sağladıkları söylenebilir.

Tablo 21: İç Denetim Faaliyetlerinin Sağlandığı Firmaya Duyulan Memnuniyet

İç denetim hizmetini satın almış olduğunuz firmadan ne derece memnunsunuz?	%
Hiç memnun değilim	-
Memnun değilim	-
Kısmen memnunum	11
Memnunum	67
Çok memnunum	22
Toplam	100

Tablo 21’de görüldüğü üzere elde edilen sonuçlar bir önceki sonucu destekler niteliktedir. İç denetimini dışarıdan sağlayan işletmelerin genel olarak almış olduğu hizmetlerden memnun kaldıkları ve memnun olmayan hiçbir katılımcının olmaması araştırma sonucunda elde edilen önemli bir bulgudur. Bu durum Selim ve Yiannakas (2000) tarafından elde edilen sonuçlarla paralellik arz etmektedir. Çünkü Selim ve Yiannakas (2000) tarafından yapılan çalışmaya katılan cevaplayıcıların da genel olarak aldıkları hizmetten memnun kaldıkları tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, genel anlamda iç denetimde dış kaynak kullanımına giden şirketlerden olumlu geri dönüşler olduğu şeklinde değerlendirilebilir.

Tablo 22: İç Denetim Faaliyetlerini Dışarıdan Satın Almaktan Vazgeçme

İç denetim hizmeti veren firmadan (veya sağlayıcıdan) memnun olduğunuz halde iç denetim faaliyetlerini dışarıdan satın almaktan vazgeçmeyi düşünür müsünüz?	%
Evet	-
Hayır	100
Toplam	100

İç denetimlerini kısmen veya tamamen dışarıdan sağlayan şirketlerden iç denetim hizmeti veren firmalardan (veya sağlayıcıdan) memnun olanlarının gelecekte bu hizmeti satın almaktan vazgeçip vazgeçmeyecekleri konusunda yöneltilen soruya cevap verenlerin tamamı dışarıdan sağlamaya devam edeceklerini bildirmişlerdir.

İç denetimde dış kaynaklardan yararlanan işletmelerin dış kaynak kullanımları ile ilgili verdikleri cevaplar genel olarak değerlendirilecek olursa; Türkiye’de iç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamasının 10 yılın üzerinde bir geçmişi olduğu, iç denetimlerini kısmen veya tamamen dış kaynaklardan sağlayan işletmelerin aldıkları hizmetten memnun oldukları ve gelecekte de iç denetimlerini dış kaynaklardan sağlama düşüncesinde oldukları söylenebilir.

3.4.4. İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörler

İç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması, bunun için işletmede bir iç denetim birimi oluşturulmasını veya işletmede personel olarak istihdam olunan iç denetçi veya denetçilerle çalışılmasını gerekli kılmaktadır. Bunun işletmeye bir takım yararları olabileceği gibi işletme açısından bazı olumsuz sonuçlar doğurabileceği de sonradan tartışılmıştır. Her şeyden önce işletmenin personeli olarak iç denetçilerin işletmeye karşı bir kurumsal bağlılık (sadakət) duygusuna sahip olacağı beklenir. Ancak işletmeye personel olarak bağlı olmaları nedeniyle üst yönetimden bağımsız olarak hareket edememeleri ve kararlarını bir işletme çalışanı olarak değil de tarafsız bir kimse olarak verememeleri gibi konular açısından bir takım olumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir. Bu

açından iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanması durumunda bu gibi durumların göz önünde bulundurulması ve ona göre karar verilmesi gerekir.

İç denetimin işletme içinden yapılmasını gerektiren faktörlerin neler olduğunun belirlenmesi, işletmelerin iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi konusundaki önceliklerinin neler olduğunun tespit edilmesi açısından önemlidir. Yani iç denetim faaliyetlerini işletme içinden karşılama düşüncelerinin temelinde yatan nedenlerini belirlemek bakımından katkı sağlayıcıdır.

İç denetimin işletme içinden sağlanmasına neden olan faktörlerin tespit edilebilmesi bakımından anket yardımıyla toplanan verilerin normal dağılım gösterip göstermediği ve dolayısıyla faktör analizine uygun olup olmadığını belirlemek için öncelikle basıklık ve çarpıklık değerleri incelenmiştir. Değişkenlere ilişkin basıklık ve çarpıklık değerlerinin ∓ 2 arasında olması durumunda değişkenlerin normal dağıldığı kabul edilmektedir (Albayrak, 2008: 209). Bu doğrultuda iç denetimin işletme içinden sağlanmasına neden olan faktörlerin tespit edilebilmesi bakımından verilere ilişkin normal dağılım tablosu Tablo 23'te gösterilmiştir.

Tablo 23: İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu

DEĞİŞKENLER	Ortalama	Std. Sapma	Basıklık	Çarpıklık
İşletme faaliyetlerinin kalitesinin artacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁)	3,667	1,182	-0,107	-0,736
İç ve dış denetim faaliyetleri arasındaki koordinasyonun artacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₂)	3,037	1,243	-0,948	-0,195
İç denetim biriminde çalışan personelin şirketi çok iyi tanınması sebebiyle iç denetim faaliyetlerinin daha etkin yapılacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₃)	4,019	1,124	-0,162	-0,948
İşletme yönetiminin iç denetçilerden sürekli yararlanma isteği, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₄)	3,833	1,112	0,143	-0,941
İşletme yönetiminin iç denetim birimini kontrolü altında tutma isteği, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₅)	2,722	1,265	-1,149	0,144
İç denetim faaliyetlerinin değerlemesinin daha kolay olacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₆)	3,315	0,987	-1,172	-0,071
İşletmeye ait bilgilerin güvenliği ve gizliliği ile ilgili tereddütler, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₇)	3,944	1,017	0,968	-1,003
İşletme dışında, profesyonel ve hizmet kalitesi yüksek sertifikalı denetçi bulamama düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₈)	2,296	0,964	0,008	0,543
İşletme yönetiminin güvenilirlik konusundaki tereddütleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₉)	3,352	1,031	-1,137	0,093
İşletme yönetiminin maliyet konusundaki tereddütleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁₀)	2,982	1,019	-0,456	-0,073
İşletme yönetiminin iç denetçilerin yetkinlikleri konusundaki istekleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁₁)	2,982	0,981	-0,388	-0,211

Tablo 23'te görüldüğü üzere her bir değişkene ilişkin basıklık ve çarpıklık değeri ∓ 2 aralığında yer almaktadır. Dolayısıyla elde edilen verilerin normal dağılım göstermesi bakımından faktör analizi için uygun olduğu ifade edilebilir.

Faktör analizi, çok sayıda değişkeni özetleyerek aralarındaki ortak özellikler itibariyle sınıflandırmaya yarayan bir analiz türüdür. Bu analizin amacı verilerin yapısını tanımlayarak özetlemek, sayılarını yönetilebilir ve üzerinde çalışılabilir uygun bir sayıya düşürmektir (Nakip, 2006: 423). Veri setinin faktör analizine uygunluğu, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett testleri yardımıyla değerlendirilir. Veri setinin faktör analizine uygunluğu için KMO oranının %50'nin üzerinde olması ve Barlett testinde de p değerinin 0,05'ten düşük çıkması gerekmektedir (Eroğlu, 2008: 321 – 322). Çalışmaya ait veri setinin bu iki şartı da sağladığı ve faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir (Bkz. Tablo 25). Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için dikey (ortagonal) rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniğinden (Altunışık ve diğerleri, 2007: 236) yararlanılmıştır.

Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri değerlendirildiğinde öz değeri 1,0'ın üzerinde toplam dört faktör belirlenmiştir. Yapılan faktör analizinde faktör yüklerinin tümü 0,500'den daha yüksek çıkmıştır. Söz konusu dört faktör toplam varyansın %71,336'sını açıklamaktadır. Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri dikkate alındığında faktörler şu şekilde belirlenmiştir; F₁: “Personel Faktörü”, F₂: “Güvenlik ve Maliyet Faktörü”, F₃: “Yetkinlik Faktörü”, F₄: “Kontrol ve Değerleme Faktörü”. Faktör analizine ilişkin sonuçlar Tablo 25'te verilmiştir.

Değişkenlere ait verilerin güvenilir olup olmadıkları Cronbach Alfa katsayısı ile belirlenebilmektedir. Bu katsayı 0 ile 1 arasında bir değer almaktadır (Bayram, 2004: 127). Ölçeğin güvenilirliği açısından alfa katsayısına ilişkin yorum aşağıdaki gibi yapılır;

Tablo 24: Alfa Katsayısının Güvenilirliği

Katsayı (%)	Güvenilirlik Derecesi
01 – 20	Hiç güvenilirmez
21 – 40	Güvenilmez
41 – 60	Nispeten güvenilir
61 – 80	Güvenilir
81 – 100	Çok güvenilir

Kaynak: (Nakip, 2006: 146)

Bu oranlar kapsamında değerlendirildiğinde faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach Alfa değeri 0,7325 olarak bulunmuştur. Bu durumda ölçeğin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca her bir faktöre ait güvenilirlik katsayısını ifade eden alfa değeri sırasıyla; 0,7755, 0,7281, 0,5560 ve 0,4484 olarak bulunmuştur. Bu sonuçlar kapsamında bir ve ikinci faktöre ait alfa değerinin güvenilir, üç ve dördüncü faktöre ait alfa değerinin de nispeten güvenilir olduğu sonucuna ulaşılır.

Tablo 25: İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörler

DEĞİŞKENLER	F₁	F₂	F₃	F₄
İşletme faaliyetlerinin kalitesinin artacağı düşüncesi , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁)	0,877			
İç denetim biriminde çalışan personelin şirketi çok iyi tanıması sebebiyle iç denetim faaliyetlerinin daha etkin yapılacağı düşüncesi , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₃)	0,820			
İç ve dış denetim faaliyetleri arasındaki koordinasyonun artacağı düşüncesi , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₂)	0,593			
İşletme yönetiminin iç denetçilerden sürekli yararlanma isteği , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₄)	0,542			
İşletme yönetiminin maliyet konusundaki tereddütleri , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁₀)		0,810		
İşletmeye ait bilgilerin güvenliği ve gizliliği ile ilgili tereddütler , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₇)		0,723		
İşletme yönetiminin güvenilirlik konusundaki tereddütleri , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₉)		0,688		
İşletme yönetiminin iç denetçilerin yetkinlikleri konusundaki istekleri , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁₁)			0,853	
İşletme dışında, profesyonel ve hizmet kalitesi yüksek sertifikalı denetçi bulamama düşüncesi , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₈)			0,703	
İç denetim faaliyetlerinin değerlemesinin daha kolay olacağı düşüncesi , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₆)				0,850
İşletme yönetiminin iç denetim birimini kontrolü altında tutma isteği , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₅)				0,547
Faktördeki Değişken Sayısı	4	3	2	2
Öz Değer	2,432	2,393	1,533	1,489
Açıklanan Varyans (%)	22,110	21,755	13,932	13,539
Kümülatif Varyans (%)	22,110	43,865	57,797	71,336
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,528			
Bartlett's Testi	X²=210,255, sd:55, p: 0,000			
Faktörlere Ait Cronbach Alfa Değerleri	0,7755	0,7281	0,5560	0,4484
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alfasi	0,7325			

Personel Faktörü (F₁): Bu faktör, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanması durumunda iç denetçilerin işletmenin personeli olmasından dolayı işletmeye katkı sağlayabileceğini ifade etmektedir. İşletme yönetiminin iç denetçilerden sürekli yararlanma istekleri, iç denetçilerin işletmeyi iyi tanımaları ve buna dayanarak iç ve dış denetim arasında iyi bir uyum sağlanacağı ve sonucunda da işletme faaliyetlerinde kalite artışı beklentisi iç denetim faaliyetlerinin işletmenin kendi iç denetçileri tarafından yapılmasını gerekli kılabılır. Bu konuda Chadwick (2000), her şeyden önce, işletmenin kendi iç denetçilerinin işletme faaliyetleri ile ilgili ayrıntılı bilgiye sahip olmasını, yüksek kalitede bir denetim hizmeti sunabilmenin en önemli faktörlerinden biri olduğunu belirtmiştir. İşletmelerin iç denetim faaliyetlerini içeriden sağlaması ile sürekli olarak işletmede görev yapan iç denetçilerin işletmede oluşabilecek hileleri daha kolay önleyebilme imkânına sahip olduklarını da Chadwick (2000) çalışmasında ayrıca vurgulamıştır.

Güvenlik ve Maliyet Faktörü (F₂): Bu faktör, iç denetim faaliyetleri sonucunda işletmeyle ilgili elde edilecek bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ve yapılan iç denetim faaliyetlerinin düşük maliyetlerle gerçekleştirilmesi bakımından iç denetimin işletme içinden sağlanması gerektiğini anlatmaktadır. Marks (2005), maliyetlerle ilgili olarak 2004 yılında iç denetim elemanlarına duyulan ihtiyacın giderek artması denetim firmalarının yaygın olan saatlik ücretlerinin yaklaşık olarak iki katına çıkmasına neden olduğunu belirtmiştir. Araştırmaya katılan şirketlerin iç denetim faaliyetlerinin içeriden sağlanmasını gerektiren faktörlerden biri olarak maliyetleri düşünceleri, Marks (2005)'in belirttiği gibi dış kaynak kullanımı durumunda gelecekte fiyat artışı konusundaki tereddütlerden kaynaklı olabilir.

Yetkinlik Faktörü (F₃): Bu faktör, işletmelerin, iç denetim faaliyetleri için görevlendirecekleri iç denetçilerin işlerinde daha ehliyetli olacağı düşüncesinde olduklarını ifade etmektedir. Yani içeriden sağlanacak iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin daha uzman olduklarını belirtmektedir. Burns (2000)'ün 'işletmedeki iç denetim ekibinin yetenekleri ve sağlamış oldukları katkılar iç denetimin sonuçlarının firma değerine olumlu katkı yapacağı' düşüncesi bu faktörü destekler niteliktedir.

Kontrol ve Değerleme Faktörü (F₄): Bu faktör, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanması durumunda iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesinin daha kolay olacağını ve iç denetim faaliyetlerinin daha kontrollü bir şekilde yerine getirileceğini ifade etmektedir.

3.4.4.1 İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

İç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanması ile ilgili bulunan; personel faktörü, güvenlik ve maliyet faktörü, yetkinlik faktörü ve kontrol ve değerlendirme faktörü için tanımlayıcı istatistikler ayrıntılı bir şekilde aşağıda ele alınmıştır;

Tablo 26: Personel Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	Standart Sapma
Personel Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5		
İç denetim biriminde çalışan personelin şirketi çok iyi tanması sebebiyle iç denetim faaliyetlerinin daha etkin yapılacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₃)	%2	%13	%11	%30	%44	4,0185	1,124
İşletme yönetiminin iç denetçilerden sürekli yararlanma isteği, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₄)	%4	%13	%9	%44	%30	3,8333	1,112
İşletme faaliyetlerinin kalitesinin artacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁)	%7	%7	%24	%34	%28	3,6667	1,182
İç ve dış denetim faaliyetleri arasındaki koordinasyonun artacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₂)	%15	%18	%26	%30	%11	3,0370	1,243
Genel Ortalama						3,6389	

İç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılmasına neden olan faktörleri belirlemeye yönelik olarak katılımcıların verdiği cevaplar değerlendirildiğinde; şirketlerin, iç denetçilerin işletmenin kendi personeli olmasını istemelerinin altında yatan en önemli

nedeni, iç denetçilerin şirketi iyi tanması dolayısıyla işlerini daha etkin bir şekilde yürütecek olmalarıdır. Bu sonuç katılımcıların %74'ü (%30 + %44) tarafından belirtilmiştir. İç denetçinin, şirket yapısını, politikalarını ve iç kontrol sistemini iyi tanıdığı göz önünde bulundurulursa iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artabileceği söylenebilir. Bunun yanında şirketin iç denetçilere sürekli bir şekilde ihtiyaç duyduğu ve iç denetçilerden sürekli olarak yararlanma ihtiyacının olduğu da iç denetim faaliyetlerinin içeriden yapılmasını gerektiren bir diğer önemli neden olarak katılımcıların %74'ü (%44 + %30) tarafından ifade edilmiştir. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasının, faaliyetlerdeki kaliteyi arttıracığı katılımcıların %62'si (%34 + %28) ve iç ve dış denetim arasındaki koordinasyonu arttıracığı katılımcıların %41'i (%30 + %11) tarafından belirtilmiştir.

Personel faktörü genel özellikleri açısından değerlendirildiğinde, katılımcıların her bir değişkene ilişkin verdikleri cevapların ortalamalarının 3,5'in üzerinde olduğu Tablo 26'da görülmektedir. Bu bakımdan, katılımcıların iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlerden personel faktörünü iç denetimle ilgili alacakları kararlar açısından önemsedikleri ifade edilebilir. Yani genel olarak araştırmaya katılan şirketlerin gelecekte iç denetim faaliyetlerini işletme içinden mi yoksa işletme dışından mı sağlayacağı konusunda karar verirken personel faktörünü önemli düzeyde göz önünde bulundurup karar verecekleri söylenebilir.

Tablo 27: Güvenlik ve Maliyet Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	Standart Sapma
Güvenlik ve Maliyet Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5		
İşletmeye ait bilgilerin güvenliği ve gizliliği ile ilgili tereddütler, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₇)	%4	%4	%20	%39	%33	3,9444	1,017
İşletme yönetiminin güvenilirlik konusundaki tereddütleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₉)	-	%26	%28	%31	%15	3,3519	1,031
İşletme yönetiminin maliyet konusundaki tereddütleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₁₀)	%7	%24	%37	%26	%6	2,9815	1,019
Genel Ortalama						3,4259	

Güvenlik ve maliyet faktörüne ilişkin değişkenler açısından değerlendirildiğinde, işletmeye ait bilgilerin işletme içinde tutulmak istenmesi katılımcıların %72'si (%39 + %33) tarafından faktörün en belirgin değişkeni olarak belirtilmiştir. İşletmenin içsel bilgilerini dışarıdan kimselerle paylaşmak istememesi ve bunları gizli tutma çabası içinde olması iç denetimin içeriden sağlanmasını gerektiren önemli nedenlerden biri olarak katılımcılar tarafından ifade edilmiştir. Ayrıca katılımcıların verdiği cevaplardan, işletmeye ait özel bilgilerin dışarıdan kimselerle paylaşılmasında güvenilirlik açısından tereddütler yaşandığı da çıkarılmaktadır. Bunların yanında işletmeleri iç denetim faaliyetlerini işletme içinden yapmaya iten nedenlerden bir diğeri de maliyetlerle ilgili yaşadıkları tereddütler olduğu Tablo 27'den anlaşılmaktadır. Ancak şunu belirtmek gerekir ki maliyetlerle ilgili tereddütlerinin olması seçeneğinde katılımcıların genel olarak kararsız oldukları görülmektedir.

İşletmelerin iç denetim faaliyetlerini işletme içinden yapmaları düşüncesi güvenlik ve maliyet faktörü açısından değerlendirildiğinde, işletme bilgilerinin işletme dışından kimselerle paylaşılmak istenmemesi ve güvenilirlik konusuna tereddütle bakıldığı anlaşılmaktadır (Tablo 27'deki ortalamaları 3'ün üzerindedir). Diğer bir değişken olan

maliyet değişkeninin güvenlik değişkenlerine göre nispeten daha az dikkate alındığı Tablo 27’de görülmektedir. Genel olarak araştırmaya katılan şirketlerin gelecekte iç denetim faaliyetlerini işletme içinden mi yoksa işletme dışından mı sağlayacağı konusunda karar verirken güvenilirlik konusunu önemli düzeyde göz önünde bulundurup, bunun yanında maliyetler konusunu daha az önem düzeyinde göz önünde bulundurarak karar verecekleri söylenebilir.

Tablo 28: Yetkinlik Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	Standart Sapma
Yetkinlik Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5		
İşletme yönetiminin iç denetçilerin yetkinlikleri konusundaki istekleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D₁₁)	%7	%22	%39	%28	%4	2,9815	0,981
İşletme dışında, profesyonel ve hizmet kalitesi yüksek sertifikalı denetçi bulamama düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D₈)	%20	%43	%26	%9	%2	2,2963	0,964
Genel Ortalama						2,6389	

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenen etik kurallara ilişkin ilkeler içinde yetkinlik (ehil olma) ilkesi oldukça önemlidir. Bu ilkeye göre, iç denetim faaliyetlerinin gerek işletme içinden gerekse işletme dışından sağlanması durumlarında iç denetçilerin gerekli bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olması şarttır (TİDE, 2008: 12). Katılımcıların verdiği cevaplar değerlendirildiğinde; iç denetçilerin yetkinlikleri konusunda tereddüt etmeleri iç denetimin içeriden sağlanmasında nispeten göz önünde bulundurdıkları ancak kararsız oldukları etkenlerden biridir. Bununla beraber işletme dışından iç denetim faaliyetlerinin sağlanması için profesyonel ve hizmet kalitesi yüksek sertifikalı denetçi bulamama konusunda çok da tereddüt etmedikleri Tablo 28’de görülmektedir.

İç denetimin işletme içinde yapılmasında etkili olan faktörler açısından katılımcıların verdikleri cevaplar içinde yetkinlik faktörü en düşük ortalamaya sahip olan faktör olarak görülmektedir. Tablo 28'deki sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, katılımcılar, iç denetçilerin yetkinlikleri konusunda kararsız bir tavır sergilerken, işletme dışında bu işi profesyonel bir biçimde verecek uzmanların da olabileceğini düşündüklerini verdikleri cevaplarla ortaya koymuşlardır.

Tablo 29: Kontrol ve Değerleme Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	Standart Sapma
Kontrol ve Değerleme Faktörü Alt Değişkenleri	1	2	3	4	5		
İç denetim faaliyetlerinin değerlemesinin daha kolay olacağı düşüncesi , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₆)	-	%28	%22	%41	%9	3,3148	0,987
İşletme yönetiminin iç denetim birimini kontrolü altında tutma isteği , iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir (D ₅)	%20	%28	%19	%26	%7	2,7222	1,265
Genel Ortalama						3,0185	

Kontrol ve değerlendirme faktörü de iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkili olan faktörlerden bir diğeridir. Bu faktör kapsamında katılımcıların %50'sinin (%41 + %9) iç denetim faaliyetlerinin işletme içinde yapılmasını değerlemesinin daha kolay olacağı açısından önemsedikleri Tablo 29'da görülmektedir. İç denetim faaliyetlerinin işletme kontrolünde bulunması isteği konusuna cevaplayıcılar nispeten daha az katılmışlardır.

Genel olarak araştırmaya katılan şirketlerin gelecekte iç denetim faaliyetlerini işletme içinden mi yoksa işletme dışından mı sağlayacağı konusunda karar verirken iç denetimin nasıl daha iyi değerlendirileceği ve iç denetim biriminin kontrolü konusunda tereddütler yaşayacağı ve bunu göz önünde bulundurarak karar verecekleri söylenebilir.

Katılımcıların iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına yönelik faktörlere verdikleri cevaplar genel olarak değerlendirildiğinde; değişken gruplarına ait ortalamaların çok da yüksek olmadığı görülmektedir. Ortalamaların yüksek olmaması bir anlamda işletmelerin iç denetim faaliyetlerini içeriden mi veya dışarıdan mı sağlayacakları konusunda çok da sabit fikirli olmadığını bir sonucu olduğu söylenebilir. Çünkü iç denetim faaliyetlerinin içeriden sağlanmasını gerektiren değişkenlere olmazsa olmaz şeklinde bakılsa idi ortalamalar daha yüksek çıkardı.

3.4.4.2. İç Denetim Faaliyetlerinin İşletme İçinden Sağlanmasına Etki Eden Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi

Çalışmada şirketlerin, halka açılma oranları ve sektörleri bakımından iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeylerinde farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Halka açılma oranı ve sektörler açısından farklılığın belirlenmesindeki esas neden şirketler arasında kıyaslamalar yapabilmektir. Bu bakımdan halka açılma oranları ve sektörel açıdan farklılık bulunup bulunmadığı test edilmeye çalışılmıştır. Bu amaca yönelik olarak geliştirilen hipotezler daha önce de belirtildiği üzere aşağıdaki gibidir;

H_{1a}: Şirketlerin, halka açıklık oranları bakımından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

H_{1b}: Şirketlerin, faaliyette buldukları sektörleri bakımından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Bu farklılıkların incelenmesinde One – way Anova analizinden yararlanılmıştır. One – way Anova analizi ikiden fazla grup arasındaki farklılıkların belirlenmesinde kullanılan bir analiz yöntemidir (Altunışık ve diğerleri, 2004: 168).

Şirketlerin halka açıklık oranları açısından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla yapılan One – way Anova analizine ait sonuçlar Tablo 30’da görülmektedir.

Tablo 30: Şirketlerin Halka Açıklık Oranları Açısından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları

FAKTÖRLER	Ortalamaların Karesi	F	p
F ₁ : Personel Faktörü	4,040	1,011	0,411
F ₂ : Güvenlik ve Maliyet Faktörü	1,901	0,456	0,767
F ₃ : Yetkinlik Faktörü	2,112	0,509	0,729
F ₄ : Kontrol ve Değerleme Faktörü	7,432	1,992	0,110

Buna göre; şirketlerin, halka açıklık oranları bakımından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır şeklinde belirlenen H_{1a} hipotezinin reddedildiği Tablo 30'da görülmektedir. Bu sonuçlara göre, her düzeyde halka açık olan şirketlerin, iç denetimin içeriden sağlanmasını gerektiren faktörlere aynı şekilde katıldığı yorumu yapılabilir. Yani araştırmaya katılan şirketler halka açıklık oranları ne olursa olsun, iç denetimin işletme içinden sağlanmasına yönelik faktörler açısından fark gözetmemektedir.

Şirketlerin faaliyette buldukları sektörleri bakımından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla yapılan One-way Anova analizine ait sonuçlar Tablo 31'de verilmiştir.

Tablo 31: Şirketlerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörleri Bakımından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları

FAKTÖRLER	Ortalamaların Karesi	F	p
F ₁ : Personel Faktörü	6,629	1,371	0,251
F ₂ : Güvenlik ve Maliyet Faktörü	8,118	1,732	0,145
F₃: Yetkinlik Faktörü	9,308	2,037	0,089*
F ₄ : Kontrol ve Değerleme Faktörü	6,776	1,405	0,239

* p < 0,10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunan sonuç

Bu sonuçlara göre; şirketlerin, faaliyet gösterdikleri sektörleri bakımından, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır şeklinde belirlenen H_{1b} hipotezinin “personel”, “güvenlik ve maliyet” ve “kontrol ve değerlendirme” faktörleri bakımından reddedildiği ancak “yetkinlik” faktörü açısından kabul edildiği Tablo 31’de görülmektedir. Buna göre, iç denetimin işletme içinden sağlanmasını gerektiren faktörlerden “personel”, “güvenlik ve maliyet” ve “kontrol ve değerlendirme” faktörlerine katılımlarda sektörler bakımından herhangi bir farklılık bulunmadığı ancak “yetkinlik” faktörüne katılımlarda farklılıkların olduğu söylenebilir. Söz konusu farklılıkların hangi alt gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla Post Hoc testlerinden olan Tukey testi yapılmıştır. Bu teste ilişkin sonuçlara göre farklılığın sebebi toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe faaliyette bulunan şirketlerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin “yetkinlik” faktörüne katılımının diğer sektörlerde faaliyette bulunan şirketlerden farklı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu farklılığın sebebi, “yetkinlik faktörüne” ait alt değişkenlerin ortalamalarına bakılarak değerlendirilecek olursa, söz konusu sektörün yetkinlik açısından iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına diğer sektörlerdekine göre daha fazla katılmasından kaynaklandığı söylenebilir.

3.4.5. İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörler

İç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörler ve bunlara ilişkin tanımlayıcı istatistiklerin değerlendirilmesi önceki bölümde ele alındı. Bu bölümde de iç denetimin dışarıdan sağlanmasında etkili olan faktörlerin neler olduğunun tespiti ve bunlara ilişkin tanımlayıcı istatistiklerin değerlendirilmesine çalışılacaktır. İç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden faktörlerin tespitiyle işletmelerin iç denetim faaliyetleri için dış kaynak kullanımına gitme yolunu neden tercih ettikleri açıklanmaya çalışılmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına neden olan faktörlerin tespiti yani faktör analizinin yapılabilmesi bakımından elde edilen verilerin normal dağılım gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla basıklık ve çarpıklık değerlerine

bakılmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi değişkenlere ilişkin basıklık ve çarpıklık değerlerinin ∓ 2 arasında olması durumunda değişkenlerin normal dağılım gösterdiği kabul edilmektedir (Albayrak, 2008: 209). Elde edilen verilere ilişkin normal dağılım tablosu Tablo 32’de gösterilmiştir.

Tablo 32: İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu

DEĞİŞKENLER	Ortalama	Std. Sapma	Basıklık	Çarpıklık
İşletme faaliyetlerinde kalitenin artacağı beklentisi, iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D₁)	2,927	1,086	-0,886	-0,211
İç denetim faaliyetlerinde maliyetlerin azalacağı beklentisi, iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D₂)	2,418	0,875	-0,610	0,088
İç denetimin etkinliğinin artma beklentisi, iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D₃)	2,909	1,159	-0,878	-0,039
Ana faaliyetlere daha fazla zaman ayırma beklentisi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₄)	3,091	1,023	-0,824	-0,510
İşletmenin finansal tablolarına daha fazla güven duyulacağı beklentisi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₅)	2,927	1,230	-1,026	0,081
Konusunda uzman kişi ya da firmalardan yararlanma imkânı sağlayacağı beklentisi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₆)	3,382	1,045	-0,216	-0,532
Zaman ve hız kazanılacağı düşüncesi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₇)	2,796	0,939	-0,343	-0,141
İç denetçilerin daha objektif (tarafsız) davranacağı düşüncesi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₈)	3,055	1,253	-1,046	-0,106
Gizlilik ilkesine daha fazla riayet edileceği düşüncesi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₉)	2,182	0,945	-0,421	0,579
Daha yetkin elemanlarla çalışma imkânı sağlayacağı düşüncesi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₁₀)	3,000	0,962	-0,519	-0,388
İşletmenin küçülerek örgütsel esneklik kazanacağı düşüncesi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₁₁)	2,800	1,044	-0,504	0,215

Tablo 32'deki her bir değişkene ilişkin basıklık ve çarpıklık değerinin ∓ 2 arasında olduğu görölmektedir. Bu durum elde edilen verilerin normal dağıldığını ve faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi değişkenlere ait veri setinin faktör analizine uygunluğu, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett testleri yardımıyla değerlendirilir. Veri setinin faktör analizine uygunluğu için KMO oranının %50'nin üzerinde olması ve Barlett testinde de p değerinin 0,05'ten düşük çıkması gerektiği de daha önce ifade edilmişti (Eroğlu, 2008: 321 – 322). Araştırmaya ait veri setinin söz konusu iki şartı da sağladığı ve bu veri setinin faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir (Bkz. Tablo 33). Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi amacıyla dikey (ortagonal) rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniğinden (Altunışık ve diğerleri, 2007: 236) yararlanılmıştır.

Değişkenlere ait verilerin güvenilir olup olmadıkları Cronbach Alfa katsayısı ile belirlenmiştir (Alfa katsayısı ve güvenilirlik derecesi için Bkz. Tablo 24). Faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach Alfa değeri 0,9230 olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre ölçeğin çok güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Faktörlere ait alfa değerleri sırasıyla 0,9250 ve 0,6773 olarak tespit edilmiştir. Bu değerler kapsamında 0,6773 güvenilir ve 0,9250 de çok güvenilir bir sonuç olarak yorumlanmaktadır.

Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri değerlendirildiğinde öz değeri 1,0'ın üzerinde toplam iki faktör belirlenmiştir. Yapılan faktör analizinde faktör yüklerinin tümünün 0,500'den daha yüksek çıktığı Tablo 33'te görölmektedir. Söz konusu iki faktör toplam varyansın %66,573'ünü açıklamaktadır. Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yükleri dikkate alındığında faktörler şu şekilde belirlenmiştir; F₁: "Niteliksel Faktör", F₂: "Temel Faktör". Faktör analizine ilişkin sonuçlar Tablo 33'te verilmiştir.

Tablo 33: İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörler

DEĞİŞKENLER	F1	F2
İç denetçilerin daha objektif (tarafsız) davranacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₈)	0,866	
İşletme faaliyetlerinde kalitenin artacağı beklentisi , iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D ₁)	0,814	
Daha yetkin elemanlarla çalışma imkânı sağlayacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₁₀)	0,809	
İç denetimin etkinliğinin artma beklentisi , iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D ₃)	0,756	
İşletmenin finansal tablolarına daha fazla güven duyulacağı beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₅)	0,733	
Konusunda uzman kişi ya da firmalardan yararlanma imkânı sağlayacağı beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₆)	0,724	
Zaman ve hız kazanılacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₇)	0,621	
Gizlilik ilkesine daha fazla riayet edileceği düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₉)	0,609	
İç denetim faaliyetlerinde maliyetlerin azalacağı beklentisi , iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D ₂)		0,835
Ana faaliyetlere daha fazla zaman ayırma beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₄)		0,789
İşletmenin küçülerek örgütsel esneklik kazanacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₁₁)		0,502
Faktördeki Değişken Sayısı	8	3
Öz Değer	4,752	2,571
Açıklanan Varyans (%)	43,197	23,376
Kümülatif Varyans (%)	43,197	66,573
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,889	
Bartlett's Testi	X²=397,659, sd:55, p:0,000	
Faktörlere Ait Cronbach Alfa Değerleri	0,9250	0,6773
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alfa Değeri	0,9230	

Niteliksel Faktör (F₁): Bu faktör, iç denetimde dış kaynak kullanımını sonucunda denetçilerin objektifliği, kalite ve etkinliğin artacağı, uzman ve tarafsız kimselerle çalışma

imkânı doğacağı, gizliliğe riayet edileceği, güvenin artacağı ve ayrıca zaman kazanılacağı gibi durumları anlatmaktadır. Tüm bu özellikler iç denetim faaliyetlerinin niteliği ile ilgili olduğundan bu faktör niteliksel faktör olarak adlandırılmıştır. Bu faktör, dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetim faaliyetlerinin çalışma performansında meydana gelebilecek değişimle ilgilidir. Yani dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetim faaliyetlerinin performansında ortaya çıkabilecek değişimler bu faktör kapsamındadır. Ahlawat ve Lowe (2004) yaptıkları araştırmada, iç denetim faaliyetlerinin içeriden sağlanması durumunda iç denetçilerin taraf tutuma konusunda önemli düzeyde etki altında olduğunu ve dış kaynak kullanımının iç denetim faaliyetlerinde tarafsızlığı arttırdığını belirtmiştir. Carey vd. (2006) yaptıkları çalışmada deneyim ve yetkinliğin iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen unsurlar olduğunu tespit etmiştir. Selim ve Yiannakas (2000) ile Van Peursem ve Jiang (2008) tarafından yapılan çalışmalarda da kaliteli hizmet sağlanacağı beklentisi ve uzman kimselerle çalışma imkânı sağlanması da iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen unsurlar olarak belirtilmiştir.

Temel Faktör (F₂): Bu faktör, işletmelerin dış kaynak kullanımına gitmelerine etki eden en temel nedenler olarak literatürde de sıklıkla ele alınan; ana faaliyetlere daha fazla odaklanma imkânı sağlanması, maliyet avantajı sağlanması ve küçülme (*downsizing*) imkânı sağlanması gibi unsurlardan oluşan faktördür. Bu nedenle bu faktör temel faktör olarak adlandırılmıştır. Selim ve Yiannakas (2000) yaptıkları çalışmada iç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden faktörler içinde maliyet avantajı sağlanması ve odaklanmayı artırma değişkenlerinin de yer aldığını tespit etmiştir. Van Peursem ve Jiang (2008)'da bu çalışmadan hareketle iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı ile ilgili verilecek kararda maliyet avantajı sağlanması ve odaklanmayı artırma imkânı sağlamanın göz önünde bulundurulması gereken unsurlardan olduğunu belirtmiştir. Carey vd. (2006) yaptıkları çalışmada, iç denetimin dış kaynak kullanımı yoluyla sağlanmasının işletme içinden sağlanmasına göre daha ucuz olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Acciani (1995) de iç denetimde dış kaynak kullanımının ulusal veya uluslararası olarak farklı farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren işletmeler açısından iç denetçilerin seyahatleri konusunda maliyet avantajı sağladığını ifade etmiştir.

3.4.5.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

İç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden niteliksel ve temel faktöre ilişkin değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler aşağıda ayrıntılı olarak verilmiştir;

Tablo 34: Niteliksel Faktöre İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	Standart Sapma
Niteliksel Faktöre Ait Alt Değişkenler	1	2	3	4	5		
Konusunda uzman kişi ya da firmalardan yararlanma imkânı sağlayacağı beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₆)	%5	%15	%27	%42	%11	3,3818	1,045
İç denetçilerin daha objektif (tarafsız) davranacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₈)	%13	%23	%22	%29	%13	3,0545	1,253
Daha yetkin elemanlarla çalışma imkânı sağlayacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₁₀)	%7	%22	%36	%33	%2	3,0000	0,962
İşletme faaliyetlerinde kalitenin artacağı beklentisi , iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D ₁)	%11	%25	%27	%33	%4	2,9273	1,086
İşletmenin finansal tablolarına daha fazla güven duyulacağı beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₅)	%13	%29	%22	%25	%11	2,9273	1,230
İç denetimin etkinliğinin artma beklentisi , iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D ₃)	%13	%26	%27	%27	%7	2,9091	1,159
Zaman ve hız kazanılacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₇)	%9	%26	%43	%20	%2	2,7963	0,939
Gizlilik ilkesine daha fazla riayet edileceği düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D ₉)	%24	%47	%16	%13	-	2,1818	0,945
Genel Ortalama						2,8973	

Niteliksel faktör, iç denetim faaliyetlerinin performansında ve etkinliğinde ortaya çıkabilecek artış sonucu beklenen avantajlar olarak ifade edilebilir. Niteliksel faktöre

ilişkin verilen cevaplar kapsamında, katılımcıların yarıdan fazlası (%42 + %11) dışarıdan sağlanacak iç denetim hizmetlerinin, konusunda uzman kimselerden yararlanma imkânı sağlayacağını düşünmektedirler. Hatta katılımcıların %35'i (%33 + %2) iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda daha yetkin elemanlarla çalışma imkânının doğacağını belirtmişlerdir. Bu sonuçlar, Selim ve Yiannakas (2000) ile Van Peurseem ve Jiang (2008) tarafından yapılan çalışmaların sonuçlarını destekler niteliktedir. İç denetimde dış kaynak kullanımı ile alanında uzman yeteneklerden yararlanma imkânı sağlanacağı beklentisi yapılan üç çalışmada da katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları ortak sonuçtur. Katılımcıların %42'si (%29 + %13) de iç denetimde dış kaynak kullanımı durumunda iç denetçilerin çalışmalarında daha objektif olacağını bildirmişlerdir. Ayrıca iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda işletme faaliyetlerinde kalite artışı beklentisi katılımcıların %37'si (%33 + %4) tarafından belirtilmiştir. Mali tablolara güven, iç denetimde etkinliğin artacağı ve zaman ve hız kazanılabileceği beklentilerine genel olarak kararsız yaklaşan katılımcıların, iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda gizlilik ilkesine daha fazla riayet edileceği beklentisine de genel olarak olumsuz yaklaştıkları Tablo 34'te görülmektedir.

Tablo 35: Temel Faktöre İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar	Standart Sapma
Temel Faktöre Ait Alt Değişkenler	1	2	3	4	5		
Ana faaliyetlere daha fazla zaman ayırma beklentisi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₄)	%7	%24	%24	%43	%2	3,0909	1,023
İşletmenin küçülerek örgütsel esneklik kazanacağı düşüncesi, iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur (D₁₁)	%9	%33	%33	%20	%5	2,8000	1,044
İç denetim faaliyetlerinde maliyetlerin azalacağı beklentisi, iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur (D₂)	%15	%40	%34	%11	-	2,4182	0,875
Genel Ortalama						2,7697	

Araştırma sonucuna göre elde edilen veriler kapsamında katılımcıların yarıya yakını (%43 + %2) iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda işletmenin ana faaliyetlerine daha fazla zaman ayırma imkânının doğacağını belirtmiştir. Katılımcıların, iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda küçülerek örgütsel esneklik kazanılacağı konusuna da kısmen olumlu baktıkları Tablo 35'te görülmektedir. Ayrıca araştırma katılımcılarının iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda maliyet avantajı sağlanıp sağlanamayacağı konusuna tereddütle yaklaştıkları söylenebilir.

3.4.5.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanmasına Etki Eden Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi

İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere, şirketlerin; halka açılma oranları ve sektörleri açısından katılım düzeylerinde farklılık olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Halka açılma oranları ve sektörler bakımından farklılık aranmasının temel sebebi esas olarak şirketler arasında bir farklılığın bulunup bulunmadığının belirlenmesi ve varsa hangi özellikteki şirketler arasında olduğunun tespit edilmesidir. Kısaca esas neden şirketler arasında kıyaslama yapabilmektir. Daha önce de ifade edildiği gibi bu amaca yönelik geliştirilen hipotezler şu şekildedir;

H_{2a}: Şirketlerin, halka açıklık oranları bakımından, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

H_{2b}: Şirketlerin, faaliyet gösterdikleri sektörleri bakımından, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Şirketlerin halka açıklık oranları açısından; iç denetimde dış kaynaklardan yararlanmaya neden olan faktörlere katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığı Tablo 36'da incelenmiştir.

Tablo 36: Şirketlerin Halka Açıklık Oranları Açısından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları

FAKTÖRLER	Ortalamaların Karesi	F	p
F₁: Niteliksel Faktör	8,876	2,454	0,057*
F₂: Temel Faktör	8,759	2,415	0,061*

* p<0,10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunan sonuç

Tablo 36’da görüldüğü üzere, katılımcıların halka açıklık oranları açısından niteliksel ve temel faktöre katılım düzeylerinde %10 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık vardır. Şirketlerin, halka açıklık oranları bakımından, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır şeklinde belirlenen H_{2a} hipotezinin niteliksel ve temel faktör açısından kabul edildiği Tablo 36’da gösterilmiştir. Buna göre, iç denetimin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere katılımların şirketlerin halka açıklık oranlarına göre farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. Bulunan farklılıkların sebeplerini belirlemek amacıyla Post Hoc testlerinden olan Tukey testinden yararlanılmıştır. Niteliksel faktördeki farklılık, %20-29 ile %40-49 oranında halka açık şirketler arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Buna göre, halka açıklık oranı %40-49 olan şirketler %20-29 olan şirketlere göre niteliksel faktöre daha düşük oranda katılmaktadırlar. Yani %40-49 düzeyinde halka açıklık oranına sahip şirketlerin %20-29 düzeyindeki halka açık olan şirketlere göre niteliksel faktöre katılma oranları daha düşüktür. Temel faktördeki farklılık ise %20-29 ile %30-39 düzeyinde halka açıklık oranına sahip olan şirketler arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Buna göre, %20-29 düzeyinde halka açıklık oranına sahip olan şirketlerin %30-39 düzeyinde halka açıklık oranına sahip olan şirketlere göre temel faktöre katılımları daha düşüktür. Yani %20-29 düzeyinde halka açıklık oranına sahip şirketlerin, %30-39 düzeyinde halka açıklık oranına sahip şirketlere göre temel faktöre katılımları daha düşük düzeyde gerçekleşmektedir.

Şirketlerin faaliyette buldukları sektörleri bakımından; iç denetimde dış kaynaklardan yararlanmaya neden olan faktörlere katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığı Tablo 37’de analiz edilmiştir.

Tablo 37: Şirketlerin Faaliyette Buldukları Sektörleri Bakımından Faktörlerin ANOVA Analizi Sonuçları

FAKTÖRLER	Ortalamaların Karesi	F	p
F ₁ : Niteliksel Faktör	8,968	1,948	0,103
F ₂ : Temel Faktör	5,930	1,208	0,319

Tablo 37'ye göre, şirketlerin faaliyette buldukları sektörler bakımından iç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörlere katılım düzeylerinde herhangi bir farklılık yoktur. Dolayısıyla şirketlerin, faaliyette buldukları sektörler bakımından, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden faktörlere katılım düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır şeklinde belirlenen H_{2b} hipotezinin reddedildiği Tablo 37'de görülmektedir. Yani farklı sektörlerde faaliyette bulunan şirketlerin iç denetimin dış kaynaklardan sağlanmasına ilişkin faktörlere aynı şekilde katıldığı ve aralarında istatistiksel olarak farklılık bulunmadığı söylenebilir.

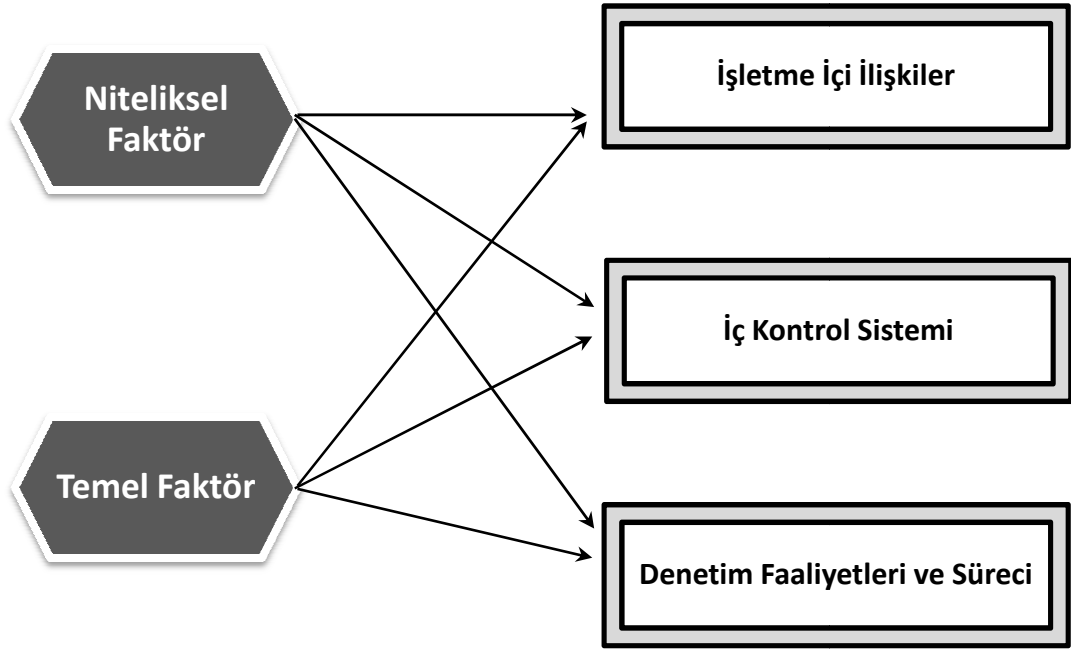
3.4.6. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ve Etkinlik İlişkisine Yönelik Lojistik Regresyon Analizi

Çalışmanın bu kısmında, iç denetimde dış kaynak kullanımının iç denetimin etkinliği üzerinde nasıl etkiye sahip olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla anket formunun üçüncü bölümü iç denetimde dış kaynaklardan yararlanılmasının, iç denetimin etkinliğinde ne gibi bir değişim yapacağını belirlemeye yönelik hazırlanmıştır. Dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetimin etkinliğinde meydana gelecek değişmelerin belirlenmesi, iç denetimin işletme içinden veya dışarıdan sağlanması kararına önemli düzeyde etki edeceği beklenmektedir. Literatürde iç denetimde dış kaynak kullanımı ile ilgili birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen iç denetimde dış kaynak kullanımı ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkiyi incelemeye yönelik çalışma bulunmaması, çalışmada bu ilişkinin incelenmesinin nedenlerinden biridir.

İç denetimin etkinliğini etkileyen unsurlar Savçuk'un (2007) çalışmasından ve literatürdeki diğer çalışmalardan yararlanılarak belirlenmiştir. Buna göre iç denetimin etkinliğini etkileyen unsurlar; iç denetçilerin denetim komitesi ile ilişkileri, yönetim kurulu

ile ilişkileri, bölüm yöneticileri ile ilişkileri, iç kontrol sisteminin işleyişi, iç kontrol sistemindeki aksaklıkların giderilmesi, yönetime daha etkin danışmanlık hizmeti verilmesi, raporlama sisteminin etkinliği, denetim sürecinin etkinliği ve işletme kaynaklarının etkinliği olarak belirlenmiştir. Yorumlamada kolaylık sağlaması bakımından iç denetçilerin, denetim komitesi, yönetim kurulu ve bölüm yöneticileri ile ilişkileri “*işletme içi ilişkiler*” üst başlığında toplanmış ve iç kontrol sisteminin işleyişindeki etkinlik ile iç kontrol sisteminde oluşabilecek aksaklıkların etkin bir şekilde giderilmesi değişkenleri de “*iç kontrol sistemi*” üst başlığında toplanmıştır. Yönetime daha etkin danışmanlık hizmeti verilmesi, raporlama sisteminin etkinliği, denetim sürecinin etkinliği ve işletme kaynaklarının daha etkin kullanılması değişkenleri ise “*denetim faaliyetleri ve süreci*” üst başlığında toplanmıştır. Dış kaynaklardan sağlanan iç denetim faaliyetlerinin etkinlik unsurlarının, iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen faktörlerle anlamlı bir ilişki içerisinde olup olmadığı aşağıdaki model aracılığıyla belirlenmeye çalışılmıştır.

Şekil 3: İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımını Etkileyen Niteliksel ve Temel Faktörün İç Denetimin Etkinlik Unsurları Üzerindeki Etki Modeli



Bu amaçla geliştirilen hipotezler daha önce de belirtildiği gibi şu şekildedir;

H_{3a}: İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler işletme içi ilişkilerin etkinliğine etki etmektedir.

H_{3b}: İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler iç kontrol sisteminin etkinliğine etki etmektedir.

H_{3c}: İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler denetim faaliyetleri ve sürecinin etkinliğine etki etmektedir.

Elde edilen verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla basıklık ve çarpıklık değerleri Tablo 38’de incelenmiştir. Daha önce de belirtildiği gibi basıklık ve çarpıklık değerlerinin ∓ 2 arasında olması durumunda değişkenlerin normal dağıldığı kabul edilmektedir (Albayrak, 2008: 209). Değişkenlere ilişkin ortalama, standart sapma, basıklık ve çarpıklık değerleri Tablo 38’de verilmiştir;

Tablo 38: İç Denetimde Dış Kaynak Kullanılması Durumunda Etkinlik Unsurlarına Ait Alt Değişkenlere İlişkin Normal Dağılım Tablosu

DEĞİŞKENLER	Ortalama	Std. Sapma	Basıklık	Çarpıklık
İç denetim faaliyetleri daha etkin hale gelir	2,558	1,074	-1,219	-0,106
İç denetçilerin denetim komitesi ile ilişkisi daha etkin hale gelir	2,618	1,009	-1,074	-0,055
İç denetçilerin yönetim kurulu ile ilişkileri daha etkin hale gelir	2,491	0,998	-1,013	0,026
İç denetçilerin bölüm yöneticileri ile ilişkileri daha etkin hale gelir	2,455	1,086	-1,258	0,076
İşletmenin iç kontrol sistemi daha etkin bir şekilde işler	2,600	1,082	-1,239	-0,131
İşletmenin iç kontrol sisteminde oluşabilecek aksaklıklar daha etkin bir şekilde giderilir	2,636	1,078	-1,237	-0,137
İç denetçiler, yönetime daha etkin bir biçimde danışmanlık yapar	2,722	1,089	-0,766	0,038
İşletmede raporlama sistemi daha etkin hale gelir	2,600	1,099	-0,721	0,170
Daha etkin bir denetim süreci oluşur	2,636	1,144	-1,149	-0,079
İşletme kaynakları daha etkin kullanılır	2,519	0,986	-0,440	0,008

Tablo 38’de elde edilen verilere ait basıklık ve çarpıklık değerlerinin ∓ 2 arasında olduğu görülmektedir. Bu değerler, elde edilen verilerin normal dağıldığını göstermektedir.

İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanması durumunda iç denetimin etkinlik unsurlarında ne gibi bir değişim olacağına yönelik katılımcıların verdiği cevaplar frekanslar şeklinde aşağıda verilmiştir;

Tablo 39: İç Denetimde Dış Kaynak Kullanılması Durumunda İç Denetimin Etkinliğinde Meydana Gelebilecek Değişmelere İlişkin Verilen Cevaplara Ait Frekanslar

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda;	1	2	3	4	5
İç Denetimin Etkinliği					
İç denetim faaliyetleri daha etkin hale gelir	%21	%25	%31	%23	-
İşletme İçi İlişkiler					
İç denetçilerin denetim komitesi ile ilişkisi daha etkin hale gelir	%14	%33	%29	%24	-
İç denetçilerin yönetim kurulu ile ilişkileri daha etkin hale gelir	%18	%33	%31	%18	-
İç denetçilerin bölüm yöneticileri ile ilişkileri daha etkin hale gelir	%24	%29	%25	%22	-
İç Kontrol Sistemi					
İşletmenin iç kontrol sistemi daha etkin bir şekilde işler	%20	%25	%30	%25	-
İşletmenin iç kontrol sisteminde oluşabilecek aksaklıklar daha etkin bir şekilde giderilir	%19	%27	%27	%27	-
Denetim Faaliyetleri					
İç denetçiler, yönetime daha etkin bir biçimde danışmanlık yapar	%15	%28	%31	%22	%4
İşletmede raporlama sistemi daha etkin hale gelir	%18	%29	%31	%18	%4
Daha etkin bir denetim süreci oluşur	%22	%22	%29	%25	%2
İşletme kaynakları daha etkin kullanılır	%18	%26	%43	%11	%2

Katılımcılar tarafından verilen cevaplar değerlendirildiğinde, iç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetim faaliyetlerinin daha etkin hale geleceği önermesine katılımcıların %23'ü tarafından katılıyorum %31'i de kısmen katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir (Bkz. Tablo 39). Verilen cevaplar kapsamında katılımcıların dış kaynak kullanımının iç denetimin etkinliğine ne yönde etki edeceğine karar vermekte tereddüt ettikleri görülmektedir. İç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamasının yaygın olmaması katılımcıların tereddütlerinin en önemli nedenlerinden biri olarak sayılabilir. Kısmen katılıyorum seçeneğinin tereddüdü göstermekle beraber olumlu bir şekilde katılma

eksenine yakın olarak değerlendirilmesi mümkündür. Bu şekilde değerlendirilecek olursa katılımcıların yarısından fazla bir kısmında iç denetimin etkinliğinin artabileceği eğiliminden söz edilebilir. Ancak tekrar ifade etmek gerekirse burada tereddütlü bir eğilim olduğundan bahsedilebilir.

Üst gruplar bakımından, “iç denetçilerin işletme içi ilişkilerinin”, “iç kontrol sisteminin” ve “denetim faaliyeti ve sürecinin” etkinliğinde dış kaynak kullanımı sonucunda nasıl bir değişim olacağına tespiti katılımcıların bu konudaki algılarının ne yönde olduğunun belirlenmesi bakımından önemlidir. İç denetçilerin işletme içi ilişkileri bakımından, verilen cevaplar değerlendirildiğinde; katılımcıların, iç denetçilerin denetim komitesi ile ilişkilerinde etkinliğin artabileceği eğilimlerinin olduğu söylenebilir. Buna karşılık iç denetçilerin yönetim kurulu ve bölüm yöneticileri ile ilişkilerinin etkinliğinde genel olarak bir artış meydana gelmeyeceği düşünceleri daha ağır basmaktadır. Dış kaynak kullanımı sonucunda dışarıdan gelecek iç denetçilerin yönetim kurulu ve bölüm yöneticileriyle olan ilişkilerinde uyum problemi yaşayabileceği bunun bir nedeni olabilir. İç kontrol sistemi açısından; katılımcıların, iç denetim sisteminin daha etkin bir şekilde işleyeceği ve iç kontrol sisteminde oluşacak aksaklıkların daha etkin bir şekilde giderileceği eğilimlerinin olduğu ifade edilebilir. Denetim faaliyetleri ve süreci açısından da genel olarak etkinliğin artabileceği eğilimlerinden bahsetmek mümkündür. Dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetimin etkinlik unsurlarında nasıl bir değişim olacağına yönelik verilen cevaplar topluca incelendiğinde katılımcıların bu açıdan da konuya tereddütle baktığı anlaşılmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi konuya tereddütle yaklaşılmasının nedenlerinden biri bu konuda uygulamanın pek yaygın olmamasından kaynaklı olabilir. Bu nedenle yorumlamalarda kesin ifadelerden ziyade katılımcıların eğilimlerinin ne yönde olduğu ifade edilmeye çalışılmıştır.

Yukarıda verilen model kapsamında (Şekil 3’te) iç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörlerin iç denetimin etkinliği ile ilişkisini belirlemek amacıyla lojistik regresyon analizi yapılmıştır. Bu analizle, etkinlik unsurlarında meydana gelecek değişimin hangi faktörle daha anlamlı bir şekilde açıklanabileceğinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Diğer bir ifade ile iç denetimin etkinliğinde meydana gelecek değişimin hangi faktörün etkisi ile olduğu yapılan analiz yardımıyla tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bağımlı değişkenin kategorik olması durumunda lojistik regresyon kullanılması uygun olan bir yöntemdir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 212). Bu yöntemde ikili bir kategorik değişkeni tahmin etmek veya açıklamak amacıyla bir formülasyon oluşturulmaktadır. Lojistik regresyon analizinde bir olayın/olgunun gerçekleşme/olma olasılığı veya bir gruba aidiyet olasılığının doğrudan hesaplanabilmesi mümkündür. Olasılık değerleri 0 ve 1 arasında değişen bir değer almaktadır (Altunışık ve diğerleri, 2007: 215). İşletme içi ilişkiler, iç kontrol sistemi ve denetim faaliyetleri ve süreci olarak isimlendirilen üst başlıklar kapsamında elde edilen değişkenlere lojistik regresyon analizi uygulanabilmesi için değişkenlere ait verilerin ilk olarak grup ortalamaları alınmıştır. Daha sonra elde edilen bu ortalamalar ikili (binom) şekilde kategorik hale getirilmiştir. Bu doğrultuda ortalamalardan 3'ün altında olanlar 0 olarak, 3 ve üstünde olanlar da 1 olarak kodlanmıştır. Böylece araştırma sonucunda elde edilen veri setinin lojistik regresyon analizine uygunluğunu sağlamak bakımından bağımlı değişken değerleri 0 ve 1 olarak ikili (binom) şekilde kategorik hale getirilmiştir.

Lojistik regresyonun yorumlaması regresyon analizine benzer bir şekildedir, modelde yer alan her bir açıklayıcı (bağımsız) değişkene ait katsayı bu değişkenin görece açıklayıcılık derecesini göstermektedir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 215). Lojistik regresyon modeli aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Albayrak, 2008: 273);

$$L = \ln \left[\frac{p_i}{1-p_i} \right] = b_0 + b_1 X_i + e_i$$

Modeldeki;

p_i = bir olayın gerçekleşme olasılığını,

b = tahmin edilecek parametreleri,

X_i = bağımsız değişkenleri,

e_i = hata terimini göstermektedir.

Modelin anlamlılığına ait sonuçların yorumlanmasında kullanılan istatistiklerin yorumları önemlidir, çünkü lojistik regresyon analizinde modele ait sonuçların uygunluğu için birden fazla değerlendirme ölçütünden yararlanılmaktadır. Bu ölçütlerin neyi ifade ettikleri kısaca şu şekilde açıklanabilir. Neglere R^2 ; bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasında yaklaşık bir ilişkiyi, -2 Log Likelihood ise bağımlı değişkendeki açıklanmayan varyansın

anlamlılığını ifade etmektedir (Albayrak, 2008: 292 – 293). Hosmer ve Lemeshow Ki-Kare göstergesi bağımlı değişkenin tahmin edilen ve gerçekleşen değerleri arasındaki bağlantının belirlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Gerçekleşen ve tahmin edilen değerler arasındaki farkın küçük olması daha iyi bir model uyumunun göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu sınıflandırma farkına ilişkin anlamsız bir ki – kare değeri (yani Hosmer ve Lemeshow Testine İlişkin Anlamlılık Düzeyinin (p) > 0,05 olması) modelin iyi bir model olduğunu göstermektedir. Modelin etkinliğine ilişkin bir diğer gösterge de doğru sınıflandırma yüzdesidir. Bu gösterge önerilen modelin genel olarak yüzde kaç oranında doğru sınıflandırma yaptığını göstermektedir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 220).

Bunlardan farklı olarak da R^2_{logit} değeri hesaplanarak modele ilave edilen her yeni bağımsız değişkenin sağlayacağı iyileştirme belirlenebilir. Bu bakımdan R^2_{logit} şu şekilde hesaplanmaktadır;

$$R^2_{\text{logit}} = \frac{-2LL_{\text{null}} - (-2LL_{\text{model}})}{-2LL_{\text{null}}}$$

Eşitlikteki $-2LL_{\text{null}}$ değeri modele herhangi bir bağımsız değişkenin ilave edilmediği sadece ortalama değere bakılarak yapılan hesaplama sonucunda elde edilen sonucu göstermektedir. $-2LL_{\text{model}}$ değeri de bağımsız değişkenlerin modele ilave edilmesinden sonraki sonucu göstermektedir. Dolayısıyla R^2_{logit} değeri modele ilave edilen bağımsız değişkenin sağlayacağı iyileştirmeyi göstermektedir (Altunışık ve diğerleri, 2007; 216 – 217).

İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörlerin, iç denetimin etkinlik unsurlarında meydana gelecek değişime etkisinin var olup olmadığını belirlemek ve varsa hangi faktörün nasıl bir etkiye sahip olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan lojistik regresyon analizine ait sonuçlar Tablo 40’te verilmiş ve altında etkinlik unsurları tek tek ele alınarak açıklanmıştır.

Tablo 40: Lojistik Regresyon Analizine İlişkin Sonuçlar

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişkenler	İşletme İçi İlişkiler	İç Kontrol Sistemi	Denetim Faaliyetleri ve Süreci
Sabit		-0,503 (0,374)	-0,051 (0,377)	-0,033 (0,420)
Niteliksel Faktör		1,873* (0,520)	2,420* (0,700)	3,399* (1,041)
Temel Faktör		0,448 (0,411)	-0,102 (0,447)	-0,328 (0,519)
Neglere R²		0,486	0,566	0,664
Model Ki-kare		24,793	30,358	37,908
Model Ki-Kare Anlamlılık Düzeyi (p)		0,000	0,000	0,000
-2 Log Likelihood		50,560	45,870	38,320
Hosmer ve Lemeshow Ki Kare Testi		11,395	3,187	1,693
Hosmer ve Lemeshow Testine İlişkin Anlamlılık Düzeyi (p)		0,122	0,867	0,975
R²logit		0,33	0,40	0,50

(...) Parantez içindeki değerler her bir faktöre ait standart hata terimidir.

* p<0,01 anlamlılık düzeyinde katsayıların istatistiksel olarak anlamlı olduğunu ifade eder.

Elde edilen bu sonuçlara göre her bir model için aşağıda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır;

İç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetçilerin işletme içi ilişkilerinin, iç kontrol sisteminin ve denetim faaliyetleri ve sürecinin ne derece etkin olacağı önemli bir konudur. Yapılan analizde dış kaynak kullanımını etkileyen faktörlerin işletme içi ilişkilerin etkinliğini ne şekilde etkilediğini belirlemek amacıyla birinci model oluşturulmuştur. İç denetimde dış kaynak kullanımı durumunda iç kontrollerin etkinliğinin hangi faktör veya faktörlerden etkilendiğini belirlemek amacıyla da ikinci model

oluşturulmuştur. Üçüncü model de denetim faaliyetleri ve sürecinin etkinliği ile dış kaynak kullanım faktörlerinin ilişkisini belirlemek amacıyla oluşturulmuştur.

Bu amaçla oluşturulan modellerde bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi ifade eden Neglere R^2 değeri birinci model için %48,6, ikinci model için %56,6 ve üçüncü model için de %66,4 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla niteliksel ve temel faktör ile işletme içi ilişkiler arasında %48,6'lık bir ilişkinin, iç kontrol sistemi ile arasında %56,6'lık bir ilişkinin ve denetim faaliyetleri ve süreci ile arasında %66,4'lük bir ilişkinin olduğunu söylemek mümkündür. Model ki – kare testi açısından bakıldığında üç modele ilişkin anlamlılık düzeyinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. -2Log Likelihood değerinin ilk model için 50,560, ikinci model için 45,870 ve üçüncü model için de 38,320 olduğu görülmektedir ki bu oran ne derece düşük olursa daha iyi bir model uyumu sağlanabilmektedir. Bu nedenle üçüncü modelde uyumun diğerlerine göre daha iyi olduğu yorumu yapılabilir. Diğer bir gösterge olan Hosmer ve Lemeshow ki – kare testi ve bu teste ait anlamlılık düzeyi, bağımlı değişkenin tahmin edilen ve gerçekleşen değerleri arasındaki bağlantının belirlenmesi bakımından ele alınan üç modelde istatistiksel olarak anlamsız bulunmuştur ($p>0,05$). Bu teste ait p değerinin 0,05'ten büyük olması yani istatistiksel açıdan anlamsız bir ki – kare değeri bu modelin iyi bir model olduğunu göstermektedir. Bütün bu göstergeler açısından bakıldığında modelin uygun bir model olduğu söylenebilir. Üç model açısından R^2 logit değeri sırasıyla %33, %40 ve %50 bulunmuştur. Yani modele ilave edilen bağımsız değişkenin birinci model açısından %33, ikinci model açısından %40 ve üçüncü model açısından da %50 düzeyinde bir iyileştirme sağladığı tespit edilmiştir. Modelin uygunluğunu gösteren diğer bir değer de doğru sınıflandırma yüzdesidir. Söz konusu üç modele ilişkin doğru sınıflandırma yüzdeleri aşağıda ele alınmıştır;

Tablo 41: Birinci Model Lojistik Regresyon Analizi Sınıflandırma Tablosu

Gözlemlenen		Tahmin Edilen		
		Tahmin Açıklama		Doğru Tahmin Edilen (%)
		0,00	1,00	
Tahmin Açıklama	0,00	24	7	77,4
	1,00	7	17	70,8
Toplam Yüzde				74,5

Tablo 41'e göre iç denetimde dış kaynak kullanılması durumunda işletme içi ilişkilerin etkinliği ile niteliksel ve temel faktör arasındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla belirlenen modelde %74,5 düzeyinde doğru sınıflandırma yapılmıştır.

Tablo 42: İkinci Model Lojistik Regresyon Analizi Sınıflandırma Tablosu

Gözlemlenen		Tahmin Edilen		
		Tahmin Açıklama		Doğru Tahmin Edilen (%)
		0,00	1,00	
Tahmin Açıklama	0,00	22	6	78,6
	1,00	6	21	77,8
Toplam Yüzde				78,2

İç denetimde dış kaynaklardan yararlanılması durumunda iç kontrol sisteminin etkinliği ile niteliksel ve temel faktör ilişkilerinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan modelde %78,2 düzeyinde doğru sınıflandırma yapıldığı Tablo 42'de gösterilmiştir.

Tablo 43: Üçüncü Model Lojistik Regresyon Analizi Sınıflandırma Tablosu

Gözlemlenen		Tahmin Edilen		
		Tahmin Açıklama		Doğru Tahmin Edilen (%)
		0,00	1,00	
Tahmin Açıklama	0,00	21	7	75,0
	1,00	6	21	77,8
Toplam Yüzde				76,4

Tablo 43'te iç denetimin dış kaynaklardan sağlanması durumunda denetim faaliyetleri ve sürecinin etkinliği ile iç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan temel faktör ve niteliksel faktör ilişkisini belirlemek amacıyla oluşturulan üçüncü modelde %76,4 düzeyinde doğru sınıflandırma yapıldığı görülmektedir.

Modellere ilişkin uygunluk göstergeleri ele alındıktan sonra elde edilen sonuçlar aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır;

İşletme içi İlişkilerin Etkinliği ile Niteliksel ve Temel Faktör İlişkisi; İç denetim faaliyetlerinin işletmede istenen bir şekilde yürütülebilmesi bakımından iç denetçilerin işletme içi ilişkilerinin iyi olması gerekmektedir. Üst yönetim, denetim komitesi ve bölüm yöneticileri ile olan iyi ilişkiler, çalışmalarda verimliliğin artmasına neden olabilmektedir. İyi bir etkileşim iyi bir uyuma ve faaliyetlerin daha verimli yürütülmesine neden olabilir. Dış kaynak kullanımı sonucunda işletme içi ilişkilerin nasıl olacağı ve bunun iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini nasıl etkileyeceği merak edilen bir durumdur. Tablo 40'ta belirtilen birinci modelde iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen niteliksel ve temel faktörün iç denetçilerin işletme içi ilişkilerine olan etkisinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Elde edilen katsayılar açısından yorumlandığında, dış kaynak kullanımı sonucunda işletme içi ilişkilerin genel olarak niteliksel faktörle ilişkili olduğu görülmektedir. Daha doğru ifade edilecek olursa, dış kaynak kullanımında işletme içi ilişkilerin niteliksel faktörle istatistiksel olarak anlamlı, buna karşılık işletme içi ilişkilerin etkinliği ile temel faktör arasında istatistiksel olarak anlamlı olmayan bir ilişkisinin olduğu söylenebilir. Bu bakımdan işletme içi ilişkilerin etkinliğinin genel olarak niteliksel faktör kapsamında düşünüldüğü yorumu yapılabilir.

Bu sonuçlar kapsamında iç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler işletme içi ilişkilerin etkinliğine etki etmektedir şeklinde belirtilen H_{3a} hipotezinin niteliksel faktör açısından kabul edildiği ancak temel faktör açısından reddedildiği görülmektedir. Diğer bir ifade ile işletme içi ilişkilerin etkinliği ile niteliksel faktör arasında istatistiksel olarak pozitif anlamlı bir ilişkinin olduğu buna karşılık temel faktörle istatistiksel olarak anlamlı olmayan bir ilişkinin olduğu yorumu yapılabilir. Dış kaynak kullanımına karar verilmesi durumunda göz önünde bulundurulacak kriterlerden biri olan

işletme içi ilişkilerin niteliksel faktörün getirileri kapsamında düşünüldüğü ve bu faktörle ilişkilendirildiği söylenebilir.

İç Kontrol Sisteminin Etkinliği İle Niteliksel ve Temel Faktör İlişkisi; İç denetim faaliyetlerinin en temel amaçlarından biri işletmede iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin sağlanmasına yardımcı olmaktır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin oluşturulmasında, sistemde meydana gelen aksaklıkların giderilmesinde ve sistemin etkili bir şekilde işlerlik kazanmasında iç denetim faaliyetleri önemli roller üstlenmektedir. İç denetim – iç kontrol ilişkisi açısından bakılacak olursa söz konusu iki faaliyetin birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir. İyi bir iç denetim faaliyetinin en önemli unsurlarından birinin iyi işleyen bir iç kontrol sistemi olduğu ve iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin en önemli nedenlerinden birinin iyi yürütülen iç denetim faaliyetleri olduğu kabul edilir. Bu bakımdan iç denetim ve iç kontrollerin birbirlerini hem destekleyici hem de tamamlayıcı rol üstendikleri ifade edilebilir. İç denetimde dış kaynak kullanımı durumunda iç denetim – iç kontrol ilişkisinin etkinlik bakımından nasıl olacağı ve iç kontrol sisteminin etkinliğinde meydana gelecek değişimin hangi faktörün/faktörlerin etkisi altında olacağı üzerinde durulması gereken bir konudur.

Araştırmada elde edilen sonuçlar kapsamında iç denetimde dış kaynak kullanımı durumunda iç kontrol sisteminin etkinliğiyle niteliksel faktör arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü ve anlamlı, buna karşılık iç kontrol sisteminin etkinliğiyle temel faktör arasında istatistiksel olarak anlamlı olmayan bir ilişki bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle iç kontrol sisteminin etkinliğinde meydana gelecek artışa niteliksel faktörün etki ettiği belirlenmiştir.

Dolayısıyla iç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler iç kontrol sisteminin etkinliğine etki etmektedir şeklinde belirlenen H_{3b} hipotezi de niteliksel faktör açısından kabul ancak temel faktör açısından reddedilmiştir. İç denetimde dış kaynak kullanımı durumunda iç kontrol sisteminin etkinliği konusunun niteliksel faktörün getirileri kapsamında düşünüldüğü ifade edilebilir.

Denetim Faaliyetleri ve Sürecinin Etkinliği İle Niteliksel ve Temel Faktör İlişkisi; İç denetim faaliyetleri işletmelerde esas olarak değer katma işlevi üzerine odaklanmaktadır. Değer katma işlevinin, dış kaynak kullanımı durumunda nasıl bir yön bulacağı iyi yönde mi yoksa kötü yönde mi seyredeceği diğer önemli bir konudur. Dış

kaynak kullanımı, değer katma işlevine katkıda bulunması veya bulunmaması açısından değerlendirilmelidir. Gelecekte dış kaynak kullanımına karar verecek işletmelerin denetim faaliyetleri ve süreçleri bakımından ne gibi bir gelişme beklediği ve bu beklentinin ne şekilde karşılanabileceği iyi değerlendirilmelidir.

Denetim faaliyetleri ve sürecindeki etkinliğe dış kaynak kullanımının nasıl etki edeceğini belirlemek amacıyla oluşturulan üçüncü modelde denetim faaliyetleri ve süreci ile niteliksel faktör arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş ancak temel faktörle istatistiksel olarak anlamlı olmayan bir ilişki bulunmuştur. Yani esas olarak niteliksel faktörün denetim faaliyetleri ve sürecinin etkinliğine etki ettiği tespit edilmiştir.

İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler denetim faaliyetleri ve sürecinin etkinliğine etki etmektedir şeklinde belirlenen H_{3c} hipotezi de diğer hipotezler gibi niteliksel faktör açısından kabul, temel faktör açısından reddedilmiştir. Dolayısıyla denetim faaliyetleri ve sürecinin etkinliğinde meydana gelebilecek değişim de esas olarak niteliksel faktörün kapsamında düşünülmektedir.

Tüm modeller için genel bir yorum yapmak gerekirse, tüm modellerin anlamlı olduğu yani iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen faktörler ile dışarıdan sağlanacak iç denetimin etkinlik unsurları arasında bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir. Ancak her bir model tek tek değerlendirildiğinde, modeller içinde genel olarak niteliksel faktörün etkisinin olduğu yani niteliksel faktörün, etkinlik unsurları ile istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki içinde olduğu görülmektedir. İlişkinin düzeyi Tablo 40'ta gösterildiği üzere “denetim faaliyetleri ve sürecinde” en fazla “işletme içi ilişkilerde” ise en azdır. İlişkinin belirlenmesi amacıyla geliştirilmiş olan H_{3a} , H_{3b} ve H_{3c} hipotezleri niteliksel faktör açısından kabul edilmiş ancak temel faktör açısından reddedilmiştir. Bu sonuçlar ışığında araştırmaya katılan ve Türkiye’de faaliyet gösteren bu büyük şirketler üzerinde genelleme yapılırsa, söz konusu şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımının etkinlik unsurları üzerindeki etkisini genel olarak niteliksel faktör kapsamında düşündükleri söylenebilir. Diğer bir ifade ile niteliksel faktörün, iç denetimin etkinliğine etki ettiği eğilimindedirler. Bu şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımından yararlanıp yararlanmama konusunda vereceği karar bakımından genel olarak niteliksel faktörün belirleyici unsur olduğu ifade edilebilir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

İç denetim faaliyetlerinin işletme yönetimlerinin yerinde ve zamanında karar alabilmesi bakımından önemi oldukça büyüktür. Gerekli bilgilerin yönetime raporlanması görevi iç denetim faaliyetlerinin temel sorumluluklarından biridir. Bu raporlamaların etkinlik derecesinin yüksek olması yönetimin de etkin bir şekilde faaliyette bulunmasına neden olabilmektedir. İç denetim faaliyetleri, işletme içinde kurulan bir birim/bölüm dahilinde çalışan işletmenin kendi personeli olarak görev yapan iç denetçiler tarafından yürütülebildiği gibi muhasebe ve denetim firmasında hizmet veren denetçiler tarafından da yerine getirilebilmektedir.

İç denetimde dış kaynak kullanımı yani iç denetim faaliyetlerinin muhasebe ve denetim firmasından (sağlayıcısından) sağlanması konusu XX. yüzyılın son çeyreğinde uygulama alanı bulmuştur. İşletmelerin iç denetim faaliyetlerine verdiği önemin artması denetim firmalarının bu alana yönelmelerine neden olmuştur.

İç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanması hem iç denetçiler hem de dış denetçileri etkileyen bir konudur. Bu bakımdan iki önemli mesleki üst kurul olan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın konuyla ilgili çeşitli düzenlemeleri mevcuttur. Genel olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün konuya yaklaşımı muhasebe ve denetim firmalarının iç denetim hizmeti de verebileceği yönündedir ancak iç denetim hizmeti verenlerin, işletmelerin yönetim faaliyetlerinde bulunmaması gerektiğini vurgulamaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ise iç denetimde dış kaynak kullanımının ilk gündeme geldiği dönemlerde dış kaynak kullanımının işletme içinden sağlanacak iç denetim faaliyetlerinden etkinlik bakımından daha düşük olacağını ifade etmiştir. Ancak zamanla dış kaynak kullanımının işletmeler açısından faydalı olabileceğini belirterek dış kaynak hizmeti verenleri de Enstitü çatısı altında toplama çabasına girmiştir.

Yapılan akademik çalışmalar kapsamında değerlendirildiğinde iç denetimde dış kaynak kullanımı konusu farklı boyutlarda inceleme konusu olmuştur. Bu konuda;

bağımsızlık, tarafsızlık, örgütsel bağlılık, mali tabloların güvenilirliği, hilelerin önlenmesi, iç denetçilerin işten çıkarılması gibi farklı açılardan araştırmalar yapılmıştır.

Türkiye’de Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın yasalaşması halinde iç denetimde dış kaynak kullanımının daha yoğun bir şekilde uygulama alanı bulacağı beklenmektedir. Bu bakımdan yapılan bu çalışma Türkiye’nin önde gelen şirketlerinin bu konuya yönelik bakış açılarını değerlendirmeye yöneliktir. Konunun değerlendirilmesi bakımından İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlere yönelik yapılan araştırmada dört aşamalı analiz yapılmıştır. Birinci aşamada, şirketlerin iç denetimde dış kaynak kullanımına yönelik denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı gibi konular açısından bakış açıları değerlendirilmiş ayrıca iç denetimde dış kaynak kullanımından yararlanan şirketlerin almış olduğu hizmetlerden duydukları memnuniyet düzeyi tespit edilmiştir. İkinci aşamada, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden faktörler tespit edilmiş ve bu faktörlerin şirketlerin halka açılma oranları ve sektörleri bakımından farklılık gösterip göstermediği belirlenmiştir. Üçüncü aşamada, iç denetimde dış kaynak kullanımına etki eden faktörler tespit edilmiş ve bu faktörlerin de şirketlerin halka açılma oranları ve sektörleri açısından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Dördüncü aşamada ise iç denetimde dış kaynak kullanımında etkili olan faktörlerin iç denetimin etkinlik unsurlarıyla olan ilişkisi ele alınmıştır.

İMKB – 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 56’sının katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonucunda elde edilen bulgular kısaca aşağıda özetlenmiştir;

- Araştırmaya katılan şirketlerin 42’si iç denetim faaliyetlerini yalnızca kendi bünyesinde çalışan iç denetçilerle yürütmekte iken şirketlerin 4’ü tamamen 7’si de kısmen iç denetimde dış kaynak kullanımından faydalanmaktadır. Dış kaynak kullanımından faydalanan şirketlerin de araştırmada bulunması elde edilen sonuçların daha sağlıklı bir şekilde yorumlanabilmesi bakımından önemlidir.
- İç denetim faaliyetlerinin muhasebe ve denetim hizmeti veren firmalardan sağlanması durumunda iç ve dış denetim faaliyetleri için farklı firmaların kullanılması gerektiği katılımcıların büyük bir kısmı tarafından belirtilmiştir. İç ve dış denetimlerin aynı firmaya yaptırılması durumunda denetçi bağımsızlığının ve tarafsızlığının bu durumdan olumsuz etkileneceği yine katılımcıların büyük

bir çoğunluğu tarafından bildirilmiştir. Aynı firmadan iç ve dış denetim hizmetlerinin sağlanması sonucunda oluşacak olumsuzlukların giderilmesi bakımından ayrı personel tahsis edilmesi önermesine de katılımcıların büyük bir kısmı oluşabilecek problemlere çözüm olamayacağını ifade etmiştir. Bu sonuçların birbiri içinde tutarlı olduğu görülmektedir. Zira katılımcılar iç ve dış denetimlerin ayrı firmalar tarafından yapılması gerektiğini çünkü aynı firmadan alınacak hizmetin denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını olumsuz etkileyeceğini hatta ayrı personel tahsis edilmesinin de problemi çözmeye yetmeyeceğini belirtmişlerdir.

- Araştırmaya katılan ve iç denetimde dış kaynak kullanımından yararlanan şirketlerden, “kaç yıldır dış kaynak hizmetlerinden faydalaniyorsunuz?” sorusuna cevap verenlerin %63’ü, 10 yılın üzerinde iç denetimde dış kaynak kullanımından faydalandığını belirtmiştir. Bu sonuç kapsamında Türkiye’de iç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamasının 10 yılın üzerinde bir geçmişe sahip olduğu çıkarılmaktadır. İç denetimde dış kaynak kullanımından yararlanan şirketlerin genel olarak aldıkları hizmetten memnun oldukları, büyük çoğunluğunun iç denetimi tekrar işletme içinden sağlamaya niyetli olmadığı ve dışarıdan sağlamaktan vazgeçmeyi düşünmedikleri araştırma sonucunda tespit edilmiştir.
- Araştırmada, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden sağlanmasına etki eden 4 temel faktör tespit edilmiştir. Bu faktörler sırasıyla; personel faktörü (F₁), güvenlik ve maliyet faktörü (F₂), yetkinlik faktörü (F₃) ve kontrol ve değerlendirme faktörü (F₄) olarak adlandırılmıştır. Bu faktörlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler göz önünde bulundurulduğunda, en fazla öneme sahip faktörün personel faktörü sonra sırasıyla güvenlik ve maliyet faktörü, kontrol ve değerlendirme faktörü ve yetkinlik faktörü olduğu belirlenmiştir. Söz konusu 4 faktörün; katılımcıların halka açıklık oranları ve faaliyette buldukları sektörleri bakımından farklılık arz edip arz etmediği test edilmiştir. Yapılan farklılık analizi sonucunda katılımcı şirketlerin halka açılma oranları bakımından faktörlere katılımlarında herhangi bir farklılık bulunmamış buna karşılık faaliyette buldukları sektörler bakımından yetkinlik faktörüne katılımlarında farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Bu farklılığın sebebi toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe faaliyette bulunan şirketlerden kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifade ile toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin “yetkinlik” faktörüne katılımının diğer sektörlerde faaliyette bulunan şirketlerden farklı olduğu tespit edilmiştir.

- Araştırmada, iç denetim faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanmasına etki eden iki temel faktör belirlenmiştir. Bu faktörler sırasıyla; niteliksel faktör (F₁) ve temel faktör (F₂) olarak adlandırılmıştır. Bu faktörlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler değerlendirildiğinde, gelecekte iç denetimde dış kaynak kullanımı konusunda karar verilmesi durumunda katılımcılar tarafından öncelikle niteliksel faktörün göz önünde bulundurulacağı daha sonra temel faktörün göz önünde bulundurulacağı tespit edilmiştir. Söz konusu iki faktörün; katılımcıların halka açıklık oranları ve faaliyette buldukları sektörleri bakımından farklılık arz edip arz etmediği test edilmiş ve şirketlerin halka açıklık oranları bakımından niteliksel ve temel faktöre katılımlarında anlamlı farklılık olduğu belirlenmiştir. Niteliksel faktöre katılmalarında ortaya çıkan farklılığın sebebi %20-29 ile %40-49 oranında halka açık şirketler arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Elde edilen sonuçlara göre halka açıklık oranı %40-49 olan şirketler %20-29 olan şirketlere göre niteliksel faktöre daha düşük oranda katılmaktadırlar. Temel faktöre katılımında ortaya çıkan farklılığın sebebinin ise %20-29 ile %30-39 düzeyinde halka açıklık oranına sahip olan şirketler arasındaki farklılıktan kaynaklanmakta olduğu tespit edilmiştir. Sonuçlar %20-29 düzeyinde halka açıklık oranına sahip olan şirketlerin %30-39 düzeyinde halka açıklık oranına sahip olan şirketlere göre temel faktöre katılımlarının daha düşük olduğunu göstermiştir. Faaliyette buldukları sektörler bakımından şirketlerin niteliksel ve temel faktöre katılımlarında herhangi bir farklılık bulunmamıştır.
- İç denetimin etkinliği açısından bakılacak olursa dış kaynak kullanımı durumunda katılımcıların etkinlik konusuna tereddütle yaklaştığı söylenebilir. İç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamasının yaygın olmaması dolayısıyla bu konuda yeterli bilgiye sahip olunmaması bu tereddüdün bir nedeni olarak sayılabilir. Katılımcıların, dış kaynak kullanımı durumunda iç denetimin

etkinliğinin olumlu yönde etkileneceği eğiliminden söz edilse de verilen cevapların tereddüt içerdiği göz önünde bulundurulmalıdır.

- İç denetimde dış kaynak kullanımına neden olan faktörler ile iç denetimin etkinlik unsurları olan “işletme içi ilişkiler”, “iç kontrol sistemi” ve “denetim faaliyetleri ve süreci” arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik yapılan lojistik regresyon analizinde, niteliksel faktörün üç unsur üzerinde etkisinin olduğu buna karşılık temel faktörün istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir. Yani dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetimin etkinliğine daha çok niteliksel faktörün etki ettiği belirlenmiştir.
- Araştırma sonucunda elde edilen bu bulgular ışığında Türkiye’de faaliyet gösteren büyük ölçekli şirketlerin, dış kaynak kullanımı sonucunda iç denetimin etkinliğinde meydana gelecek değişimleri genel olarak niteliksel faktör kapsamında düşündükleri belirlenmiştir. Daha açık ifade etmek gerekirse, dış kaynak kullanımının sağlayacağı en temel faydalar olarak bilinen maliyet tasarrufu, ana faaliyetlere odaklanma ve küçülme imkânı sağlama gibi nedenlerden ziyade iç denetimin kendi işleyişinde veya performansında ortaya çıkabilecek değişimlerin iç denetimin etkinliğine etki ettiği tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmanın genel çerçevesi kapsamında Türkiye’ye yönelik iç denetimde dış kaynak kullanımıyla ilgili geliştirilen bazı öneriler şu şekilde sıralanabilir;

Araştırma sonucunda elde edilen verilere göre, katılımcıların büyük çoğunluğu iç ve dış denetimin aynı denetim firmasından (sağlayıcıdan) sağlanmasının denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını olumsuz etkileyeceğini ifade etmiştir. Bu sonuçlar doğrultusunda Türkiye’de iç denetimin dışarıdan sağlanmasında iç ve dış denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıklarının sağlanabilmesine yönelik gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Araştırmada elde edilen diğer bir sonuç da katılımcıların dış kaynak kullanımı durumunda iç denetimin etkinliği konusuna tereddütle yaklaşmalarıdır. Bu tereddüdün giderilebilmesi için, iç denetimde dış kaynak kullanımı konusunda şirketlerin, bilgilendirme araçları ve bazı örnek uygulamalar yoluyla farkındalıkları sağlanmalıdır.

İç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamalarının geliştirilmesi öncelikle belli büyüklüklerin altındaki şirketler açısından önemlidir. Çünkü Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısının yasalaşması halinde belli büyüklüğün altındaki şirketlerin iç denetimlerinin muhasebecilere yaptırılacağı öngörülmektedir. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımının yaygınlaşması muhasebe meslek elemanları için yeni bir sürecin başlangıcı olarak nitelenebilir. Bu yeni duruma uyum sağlanmasında bir geçiş süreci yaşanacağı beklenmektedir. Bu süreçte ve daha sonra verilecek hizmetlerin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından mesleki üst kurullar tarafından muhasebe meslek elemanlarına yönelik gerekli eğitim programları düzenlenmesi ve sertifikasyon şartlarının geliştirilmesi gerekmektedir. Hizmet verecek meslek elemanlarına meslek içi eğitim verilerek ve bunlardan gerekli sertifikalara sahip olunması şartı aranarak iç denetim konusunda uzmanlıkları sağlanmalıdır. Ayrıca mesleki üst kurulların birbirleriyle uyumlu hareket ederek ortak bir çalışma alanı oluşturması yani Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) ortak bir şekilde hareket etmesi, mesleğin gelişimine olumlu katkı sağlayacaktır. Bu nedenle ülkemizde iç denetim faaliyetlerinin muhasebe meslek elemanları tarafından sağlanmasında TÜRMOB ve TİDE'nin birlikte hareket etmesi oldukça önemlidir.

Bunların dışında iç denetimde dış kaynak kullanımı uygulamaları açısından kamu kurumlarına yönelik farklı bir öneri sunulabilir. Muhasebe meslek elemanlarının kamu kurumlarındaki iç denetçi açıklarını kapatmaya yönelik faaliyette bulunmaları sağlanarak özellikle taşradaki kurumlarda ortaya çıkan iç denetçi ihtiyacı giderilebilir. Bu bakımdan kamu kurumlarında ortaya çıkabilecek iç denetçi ihtiyacı dış kaynak kullanımı yoluyla muhasebe meslek elemanlarınca karşılanmalıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Abbott, Lawrence J. ve Parker, Susan (2000), “Auditor Selection and Audit Committee Characteristics”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 19 (2), 47 – 66.
- Abdioğlu, Hasan (2007a), **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- (2007b), “Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 7 (22), 119 – 137.
- Acciani, Neal (1995), “Outlaw Outsourcing”, **Internal Auditor**, 52 (1), 50 – 51.
- Ahlawat, Sunita S. ve Lowe D. Jordan (2004), “An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 23 (2), 147 – 158.
- Akdoğan, A. Asuman ve Çirli, Yıldız (2008), “İnsan Kaynakları Yönetiminde Dış Kaynaklardan Yararlanma: Türkiye’nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşuna Yönelik Bir Araştırma”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 24 (1), 13 – 38.
- Akgül, Başak Ataman (2003), “İç Denetim ve Outsourcing”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 17 (Ocak), 45 – 47.
- Akışık, Orhan (2005), “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 4 (14), 89 – 101.
- Aksoy, Tamer (2005), “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İ Kontrol ve İ Kontrol Gerekliliği Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, 72, Temmuz-Ağustos-Eylül.

- Albayrak, Ali Sait (2008), “Çok Değişkenli İstatistik Tekniklerin Varsayımları”, “Lojistik Regresyon Analizi”, Şeref Kalaycı (Ed.), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 3. Baskı içinde (205 – 233), (271 – 298), Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Alptürk, Ercan (2008), **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Altunışık, Remzi ve diğerleri (2004), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, 3. Baskı, Adapazarı: Sakarya Kitabevi.
- (2007), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, 5. Baskı, Adapazarı: Sakarya Kitabevi.
- Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 25168, 14 Temmuz 2003.
- Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26333, 1 Kasım 2006.
- Bayram, Nuran (2004), **Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi**, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Biçer, Ali Altuğ (2006), **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç denetimin Rolü ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bishop, W. G. ve diğerleri (2000), “The Year of The Audit Committee”, **The Internal Auditor**, Altamonte Springs, 57 (2), 47 – 51.
- Bou-Raad, Giselle (2000), “Internal Auditors and a Value-Added Approach: The New Business Regime”, **Manegerial Auditing Journal**, 15 (4), 182 – 186.
- Bragg, Steven M. (2006), **Outsourcing, A Guide to...Selecting the Correct Business Unit...Negotiating the Contract...Maintaining Control of the Process**, 2th. Edition, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Burns, Stephen (2000), “Reinforcing Internal Audit Value”, **Internal Auditor**, 57 (5), 80.

- Buttles, Vernon M. (1971), **Current Tecniques in The Internal Auditing of Construction Contracts for Public Utilities**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Western Michigan University.
- Caplan, Dennis H. ve Kirschenheiter Michael (2000), “Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services”, **Contemporary Accounting Research**, 17 (3), 387 – 428.
- Caplan Dennis ve diğerleri (2007), “Internal Audit Outsourcing: An Analysis of Self-Regulation by the Accounting Profession”, **Research in Accounting Regulation**, 19, 3 – 34.
- Carey, Peter ve diğerleri (2006), “Internal Audit Outsourcing in Australia”, **Accounting and Finance**, 46 (1), 11 – 30.
- Chadwick, William E. (2000), “Keeping Internal Auditing In-house”, **Internal Auditor**, 57 (3), 88.
- Corbett, Michael F. (2004), **The Outsourcing Revolution Why It Makes Sense and How to do it Right**, Chicago: Dearborn Trade Publishing.
- Cömert, Nuran (2008), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, **İç Denetim**, Kış (21), 24 – 27.
- Çakmak, Nezaket (2006), **İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetinoğlu, Tansel (2007), **Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği ve Türkiye’de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çirli, Yıldız (2006), **İnsan Kaynakları Yönetiminde Dış Kaynaklardan Yararlanma (Outsourcing): Türkiye’nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’na Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Dabbağoğlu, Kadir (2007), “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 82, Temmuz-Ağustos.
- Deloitte (2007), **Kurumsal Risk Hizmetleri, İç Denetim Hizmetleri**, www.denetimnet.net/.../Hizmetlerimiz%20Broşür/İç%20Denetim%20Hizmetleri.pdf – (10.05.2010)
- Dereli, Beliz (2003), “İnsan Kaynakları Yönetiminde Dış Kaynaklardan Yararlanma (Outsourcing)”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi**, 2 (4), 119 – 127.
- Dibo, Ferdi (2007), **Aracı Kurumlarda Risk Yönetim Aracı Olarak İç Denetim Sistemi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dittenhofer, Mort (2001), “Reengineering the Internal Auditing Organization”, **Managerial Auditing Journal**, 16 (8), 458 – 468.
- Doyrangöl, Nuran Cömert (2002), “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 60, Temmuz – Ağustos – Eylül, 33 – 42.
- Embleton, Peter R. ve Wright Phillip C. (1998), “A Practical Guide to Successful Outsourcing”, **Empowerment in Organizations**, 6 (3), 94 – 106.
- Emhan, Abdurrahim (2009), “Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetmekte Kullanılan Teknikler”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 23 (3), 209 – 220.
- Engle, Jerry T. (1996), “Revisiting Independence”, **Internal Auditor**, 53 (6), 66 – 70.
- Ergin, Hüseyin ve diğerleri (2008), “Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB’ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 8 (25), 1 – 21.
- Eroğlu, Abdullah (2008), “Faktör Analizi”, Şeref Kalaycı (Ed.), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 3. Baskı içinde (319 – 331), Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

- Gilley, K. Matthew ve Rasheed, Abdul (2000), "Making More by Doing Less: An Analysis of Outsourcing and Its Effects on Firm Performance", **Journal of Management**, 26 (4), 763 – 790.
- Goodwin, Jenny (2003), "The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand", **International Journal of Auditing**, 7 (3), 263 – 278.
- Guoming, Bao (1997), "The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing", **Managerial Auditing Journal**, 12 (4,5), 243 – 246.
- Güredin, Ersin (2007), **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 11. Bası, İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2005), **İç Denetim**, 2. Baskı, Araştırma, İnceleme Dizisi: 2005/2, Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği.
- Hass, Susan (2006), "The Americas Literature Review on Internal Auditing", **Managerial Auditing Journal**, 21 (8), 835 – 844.
- Hussey, David ve Jenster, Per (2003), "Outsourcing: The Supplier Viewpoint", **Strategic Change**, 12 (1), 7 – 20.
- IIA (2008), **Sarbanes – Oxley Section 404: A Guide for Management by Internal Controls Practitioners**, 2nd. Ed., The Institute of Internal Auditors.
- James, Kevin Lamont (2000), **The Effects of Internal Audit Outsourcing on Financial Statement Users' Confidence in Their Protection from Fraudulent Financial Reporting**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The University of Tennessee, Knoxville.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 25326, 24 Aralık 2003.
- Kırım, Arman (2007), **Türkiye Nasıl Zenginleşir?**, İstanbul: Remzi Kitabevi.
- (2005), **Mor İnek Nasıl Büyüsün? Kârlı Büyümenin Kitabı**, 2. Baskı, İstanbul: Sistem Yayıncılık.

- Koçel, Tamer (2001), **İşletme Yöneticiliği Yönetim ve Organizasyon, Organizasyonlarda Davranış, Klasik – Modern – Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar**, 8. Bası, İstanbul: Beta Yayınları
- Lapelosa, Michael (1997), “Outsourcing: A Vulnerability Checklist”, **The Internal Auditor**, 54 (6), 66 – 67.
- Lowe D. Jordan ve diğerleri (1999), The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 18 (Supplement), 7 – 26.
- Marks, Norman (2005), “Maintaining Control”, **Internal Auditor**, 62 (1), 36 – 38.
- McIvor, Ronan (2005), **The Outsourcing Process Strategies for Evaluation and Management**, New York: Cambridge University Press.
- Moeller, Robert R. (2005), **Brink’s Modern Internal Auditing**, 6th Ed., Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Muğal, Elif (2007), **Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Nagy, Albert L. ve Cenker, William J. (2002), “An Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function”, **Managerial Auditing Journal**, 17 (3), 130 – 137.
- Nakip, Mahir (2006), **Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar**, 2. Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Önder, Türkan (2001), “Amerika’da Yatırımcılar Nasıl Korunmaktadır? Bağımsız Denetimde Bağımsızlık İlkesinin SEC ve SPK Açısından İncelenmesi”, **5. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2 – 6 Mayıs 2001, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/22.%20TURKAN%20ONDER.doc> (28.04.2010)

- Özalp, Pınar (2006), **Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin Etkinliğinde Rolü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özbaltacı, Kamil Cenap (2008), **İşlem Maliyeti Yaklaşımı Açısından İnsan Kaynaklarında Dış Kaynaklardan Yararlanma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdoğan, Osman Nuri (2006), **Otel İşletmelerinde Faaliyet Alanları Açısından Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing) ve Finansal Performans Üzerine Etkileri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özeren, Baran (2000), **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Özkan, Bilgen (2007), “Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/bilgen/001/> (26.01.2010).
- Pickett, Spencer (2003), **The Internal Auditing Handbook**, 2th Ed., UK: John Wiley & Sons Ltd.
- (2004), **The Internal Auditor at Work a Practical Guide to Everyday Challenges**, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Prahalad C.K. ve Hamel Gary (1990), “The Core Competence of the Corporation”, **Harvard Business Review**, May – June, 79 – 91.
- Quinn, James Brian (1999), “Strategic Outsourcing: Leveraging Knowledge Capabilities”, **Sloan Management Review**, 40 (4), 9 – 21.
- Ragunandan, K. ve diğerleri (2001), “Audit Committee Composition, 'Gray Directors' and Interaction with Internal Auditing”, **American Accounting Association-Accounting Horizons**, 15 (2), 105 – 118.
- Raiborn, Cecily A. ve diğerleri (2009), “Outsourcing Support Functions: Identifying and Managing The Good, The Bad and The Ugly”, **Business Horizons**, 52 (4), 1 – 10.

- Rittenberg, Larry E. ve Covalleski, Mark A. (1997), **The Outsourcing Dilemma: What's Best For Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- (1999), “Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government Experience with Market Testing”, **International Journal of Auditing**, 3 (3), 225 – 235.
- Savčuk, Olga (2007), “Internal Audit Efficiency Evaluation Principles”, **Journal of Business Economics and Management**, 8 (4), 275 – 284.
- Scarborough, D. Paul ve diğerleri (1998), “Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence”, **Accounting Horizons**, 12 (1), 51 – 62.
- Selim, Georges ve Yiannakas, Aristodemos (2000), “Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors”, **International Journal of Auditing**, 4 (3), 213 – 226.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (2001), “İç Denetim Faaliyetlerinin Dışardan Sağlanması (Outsourcing) ve Bağımsızlık Olgusu”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, 3 (1), 47 – 54.
- Shields, Jeffrey Franklin (1991), **The Influence of Internal Auditing and Trust on Budgetary Slack**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Pittsburgh.
- Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (2004), **T.C. Resmi Gazete**, 25359, 27 Ocak 2004.
- Speklé, Ronald F. ve diğerleri (2007), “Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study”, **Management Accounting Research**, 18 (1), 102 – 124.
- SPK (2005), **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Sermaye Piyasası Kurulu.
- Sürmen, Yusuf (2009), **Muhasebe – 1**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Swanger Susan L. (1998), **The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence, Financial Statement Reliability and Investment Desirability**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The Darla Moore School of Business University of South Carolina.

Swanger Susan L. ve Chewing Jr., Eugene G. (2001), "The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 20 (2), (Practice Summary p.7), 115 – 129.

Şengür, Evren Dilek (2005), **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taş, Erol (2006), **Türkiye'de Kurumsal Yönetim ve Bankalar Üzerine Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TİDE (2008), **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki Değişikliklerle)**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

Tutar, Ahmet Erdinç ve diğerleri (2006), "Dış Kaynak Kullanımının (Outsourcing) Makroekonomik Etkileri", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, 8 (2), 279 – 296.

Türedi, Hasan (2007), **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Türk Ticaret Kanunu (1956), **T.C. Resmi Gazete**, 9353, 9 Temmuz 1956.

URL, <http://www.ey.com/TR/en/Services/Advisory/Risk/Internal-Audit> - (03.02.2010)

URL, <http://www.imkb.gov.tr> – (10.05.2010).

URL, http://www.kpmg.com.tr/index.shtml/tr/services/Danismanlik/Internal_Audit_Services/index.html – (07.02.2010)

URL, <http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf> - (07.05.2010)

URL, <http://www.pwc.com/tr/tr/service/spa/internal-audit.jhtml> - (05.02.2010)

URL, http://www.tbd.org.tr/resimler/ekler/bf1211fd4b7b945_ek.pdf – (14.09.2009).

Uyar, Süleyman (2004), “Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 4 (12), 109 – 127.

Uzay, Şaban (1999), **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 132.

————— (2003), “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 3 (7), 71 – 82.

————— (2004), “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), The 1st. Annual International Accounting Conferance**, 3 – 5 November, İstanbul, iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf – (03.05.2010).

————— (2006), “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 8 (4), 175 – 210.

Uzun, Ali Kamil, (1998), “Geleceğin Yönetiminde İç Denetim”, **Mali Çözüm**, 42, Ocak-Şubat-Mart, 29 – 30.

————— (2008), “İç Denetimin Etkinliğinde Başarı Faktörleri Uygulama İçin Yol Haritası”, <http://www.tusiad.org/FileArchive/AKUSunum2.pdf> - (10.05.2010).

Vanasco, Rocco R. (1996), “Auditor Independence: An International Perspective”, **Managerial Auditing Journal**, 11 (9), 4 – 48.

Van Peursem, Karen ve Jiang, Lehan (2008), “Internal Audit Outsourcing Practice and Rationales: SME Evidence from New Zealand”, **Asian Review of Accounting**, 16 (3), 219 – 245.

- Williams, Satina V. (2003), **An Empirical Investigation of Turnover Intentions of Internal Auditors**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Virginia Commonwealth University.
- Widener, Sally K. ve Selto, Frank H. (1999), “Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?”, **Journal of Management Accounting Research**, 11, 45 – 73.
- Xiangdong, Wang (1997), “Development Trends and Future Prospects of Internal Audit”, **Managerial Auditing Journal**, 12 (4,5), 200 – 204.
- Yenigün, Türkan (2008), **Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı – <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf> (20.03.2009)
- Yılandıcı, Münevver (2003), “Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 3 (7), 23 – 33.
- (2004), “İç Kontrol, Denetim Testleri ve Denetimin Planlanması”, Ferruh Çömlekçi (Ed.), **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Baskı içinde (57 – 78), Eskişehir: TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1585, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839.
- Yıldırım, Murat (2007), **Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve Şirketlerin Finansal Performansları Üzerine Etkileri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, Neşe Seda Ekici (2007), **Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing) ve Kamu Bankalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, Ayşe Küçük (2007), **Havaalanlarında Kurumsal Risk Yönetimi: Atatürk Havalimanı Terminalleri İşletmesi İçin Kurumsal Risk Yönetimi Model Önerisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Zanzig, Jeffrey Scott (1998), **Perceptual Gaps Between Internal Auditors and Audit Customers – Internal Auditor Image and the Nature of Internal Auditing**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The University of Mississippi.

Zhou, Nan (2000), **Two Essays On Contemporary Issues in Accounting**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The University of Minnesota.

EKLER

EK – 1: Anket Formu Örneği

Sayın Yetkili,

Bu anket formu Karadeniz Teknik Üniversitesi İşletme Bölümü'nde "İç Denetim Hizmetlerinin Dış Kaynaklardan Satın Alınması (Outsourcing): Türkiye Değerlendirmesi" adlı doktora tezi ile ilgili olarak hazırlanmıştır. Anketin amacı; ülkemizde *iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanmasına (outsourcing)* yönelik İMKB 100 endeksinde işlem gören işletmelerin algılamalarının ne olduğunu ortaya koymaktır.

Anketin amacına ulaşabilmesi için siz değerli katılımcıların cevaplarına ihtiyaç duyduğumuzu belirtmek isteriz. Sizden gelen cevaplarla teoriye, uygulama desteği sağlanmaya çalışılacaktır. Bu hassasiyeti göstererek elinizdeki anketi cevaplandırmanız bizim için son derece önemlidir.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular kesinlikle gizli tutulacak ve ulaşılan sonuçlar işletme adı belirtmeksizin genel ve ortalamalar şeklinde araştırmada kullanılacaktır. Anket sonucunda elde edilen bilgiler, anketimize katılan işletmelere, istemeleri halinde e-mail yolu ile gönderilecektir. Kıymetli zamanınızı ayırdığınızdan ötürü teşekkür eder çalışmalarınızda başarılar dileriz.

A. BİRİNCİ BÖLÜM

1. Cinsiyetiniz? () Bay () Bayan
2. Eğitim düzeyiniz? () Ortaöğretim () Önlisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
3. İşletmenizde kaç yıldır çalışıyorsunuz? yıl
4. İşletmedeki konumunuz? () Yönetim kurulu üyesi () Genel müdür veya yardımcısı () İç Denetim Birim Başkanı () Muhasebe Müdürü () Finans Müdürü () Diğer.....
5. Şirketinizin halka açıklık oranı? () %1-%9 () %10-%19 () %20-%29 () %30-%39 () %40-%49 () %50 ve üzeri
6. Faaliyetlerinizi yürütmek amacıyla dış kaynak (outsourcing) kullanımından faydalaniyor musunuz? () Evet () Hayır
7. Dış kaynak kullanımından (outsourcing) faydalaniyorsanız, hangi alanlarda olduğunu belirtiniz? () İnsan Kaynakları Yönetimi () Bilgi – İşlem () Muhasebe () Finansman () Halkla ilişkiler/Tanıtım/Reklam () Müşteri Hizmetleri () Diğer (belirtiniz).....
8. Sertifikalı İç Denetçiniz (CIA) var mı? () Evet () Hayır
9. İşletmenizde denetim komitesi var mıdır? () Evet () Hayır
10. Denetim komitesi toplantılarına iç denetçileriniz katılıyor mu? () Evet () Hayır

B. İKİNCİ BÖLÜM

1. İç denetim faaliyetlerinizi kendi bünyenizde çalışan iç denetim personelinizle mi yoksa dış kaynak (outsourcing) kullanımı yoluyla dışarıdan bir denetçi/denetçilerle mi yürütüyorsunuz? (Aşağıdaki seçeneklerden birini işaretleyiniz.)
() İç denetim faaliyetlerini yalnızca işletmenin kendi bünyesinde çalışan iç denetim personeli ile yürütüyoruz
() İç denetim faaliyetlerini yalnızca dışarıdan gelen denetçi/denetçilerle yürütüyoruz (iç denetim faaliyetlerini tamamen dışarıdan sağlıyoruz)
() İç denetim faaliyetlerini kısmen dışarıdan sağlıyoruz

2. İç denetim faaliyetlerini sadece içeriden yapan (iç denetim departmanına sahip ve kendi iç denetçileri ile iç denetim faaliyetlerini yürüten) bir işletme düşünün. Sizce bu iç denetim departmanı gerekli raporlamaları kime yapmalıdır?

() Yönetim kuruluna () Denetim komitesine () Genel Kurula

3. İç denetim faaliyetlerini sadece içeriden yapan (iç denetim departmanına sahip ve kendi iç denetçileri ile iç denetim faaliyetlerini yürüten) bir işletme düşünün. Sizce, söz konusu işletmede iç denetim müdürü ve iç denetim ekibinin işe alınması ve işten çıkarılması sorumluluğu kime ait olmalıdır?

() Yönetim kuruluna () Denetim komitesine () Genel kurula

4. İç denetim faaliyetlerini dışarıdan sağlayan bir işletme düşünün. Sizce, bu firma iç denetimini ve dış denetimini aynı denetim firmasına (sağlayıcıya) mı yoksa farklı denetim firmasına (sağlayıcıya) mı yaptırmalı?

() Aynı firmaya (sağlayıcıya) () Farklı firmaya (sağlayıcıya) () Fark etmez

5. İç denetim faaliyetlerini kısmen ya da tamamen dışarıdan sağlayan bir işletmenin, iç ve dış denetimini aynı denetim firmasına (veya sağlayıcıya) yaptırması sizce denetçinin bağımsızlığını ne yönde etkiler?

() Olumsuz Etkiler () Etkilemez () Olumlu Etkiler

6. İç denetim faaliyetlerini kısmen ya da tamamen dışarıdan sağlayan bir işletmenin, iç ve dış denetimini aynı denetim firmasına (veya sağlayıcıya) yaptırması sizce denetçinin tarafsızlığını ne yönde etkiler?

() Olumsuz Etkiler () Etkilemez () Olumlu Etkiler

7. Yukarıdaki sorularda (5. ve 6. sorularda) bağımsızlığı ve tarafsızlığı olumsuz etkileyeceği kanaatinde iseniz bu bağımsızlık ve tarafsızlığın sağlanması için denetim firmasının (veya sağlayıcının) iç ve dış denetimler için ayrı personel tahsis etmesi bu problemi çözmeye yeter mi?

() Çözmez () Kısmen çözer () Çözer

8. İç denetim hizmetlerinin işletme içinden sağlanması düşüncesinde etkili olan aşağıdaki faktörlere yönelik katılım düzeyinizi belirtiniz. (1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kısmen Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum)	1	2	3	4	5
İşletme faaliyetlerinin kalitesinin artacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İç ve dış denetim faaliyetleri arasındaki koordinasyonun artacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İç denetim biriminde çalışan personelin şirketi çok iyi tanınması sebebiyle iç denetim faaliyetlerinin daha etkin yapılacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İşletme yönetiminin iç denetçilerden sürekli yararlanma isteği, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İşletme yönetiminin iç denetim birimini kontrolü altında tutma isteği, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesinin daha kolay olacağı düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İşletmeye ait bilgilerin güvenliği ve gizliliği ile ilgili tereddütler, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İşletme dışında, profesyonel ve hizmet kalitesi yüksek sertifikalı denetçi bulamama düşüncesi, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İşletme yönetiminin güvenilirlik konusundaki tereddütleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İşletme yönetiminin maliyet konusundaki tereddütleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					
İşletme yönetiminin iç denetçilerin yetkinlikleri konusundaki istekleri, iç denetim faaliyetlerinin işletme içinden yapılması kararında etkilidir					

9. İşletmeleri iç denetimde dış kaynak (outsourcing) kullanmaya yönlendiren aşağıdaki beklentilere yönelik ifadelere katılım düzeyinizi belirtiniz. (1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kısmen Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum)

	1	2	3	4	5
İşletme faaliyetlerinde kalitenin artacağı beklentisi, iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur					
İç denetim faaliyetlerinde maliyetlerin azalacağı beklentisi, iç denetim hizmetlerinin dışarıdan					

sağlanması kararına neden olur					
İç denetimin etkinliğinin artma beklentisi , iç denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanması kararına neden olur					
Ana faaliyetlere daha fazla zaman ayırma beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					
İşletmenin finansal tablolarına daha fazla güven duyulacağı beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					
Konusunda uzman kişi ya da firmalardan yararlanma imkânı sağlayacağı beklentisi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					
Zaman ve hız kazanacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					
İç denetçilerin daha objektif (tarafsız) davranacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					
Gizlilik ilkesine daha fazla riayet edileceği düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					
Daha yetkin elemanlarla çalışma imkânı sağlayacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					
İşletmenin küçülerek örgütsel esneklik kazanacağı düşüncesi , iç denetimin dışarıdan satın alınması kararına neden olur					

C. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1. İç denetimde dış kaynak (outsourcing) kullanılması durumunda, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinde meydana gelebilecek değişmelerle ilgili aşağıda verilen düşüncelere katılım düzeyinizi belirtiniz. (1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kısmen Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum)					
İç denetimde dış kaynak kullanımı sonucunda;	1	2	3	4	5
İç denetim faaliyetleri daha etkin hale gelir					
İç denetçilerin denetim komitesi ile ilişkisi daha etkin hale gelir					
İç denetçilerin yönetim kurulu ile ilişkileri daha etkin hale gelir					
İç denetçilerin bölüm yöneticileri ile ilişkileri daha etkin hale gelir					
İşletmenin iç kontrol sistemi daha etkin bir şekilde işler					
İşletmenin iç kontrol sisteminde oluşabilecek aksaklıklar daha etkin bir şekilde giderilir					
İç denetçiler, yönetime daha etkin bir biçimde danışmanlık yapar					
İşletmede raporlama sistemi daha etkin hale gelir					
daha etkin bir denetim süreci oluşur					
İşletme kaynakları daha etkin kullanılır					

D. DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

(Bu Bölümdeki Soruları İç Denetim Faaliyetleri İşletmenizden Kısmen Veya Tamamen Dışarıdan Sağlanıyorsa Doldurunuz)

- İç denetim hizmetlerini kaç yıldır kısmen veya tamamen dışarıdan sağlıyorsunuz?Yıl
- İç denetim hizmetlerini kısmen veya tamamen dışarıdan sağlıyorsanız bunu gelecekte tamamen içeriden yani kendi iç denetim elemanlarınızla yapma düşünceniz var mı? ()Evet ()Hayır
- İç denetim hizmetini satın almış olduğunuz firmadan ne derece memnunsunuz?
()Hiç memnun değilim ()Memnun değilim ()Kısmen memnunum ()Memnunum ()Çok memnunum
- İç denetim hizmeti veren firmadan (veya sağlayıcıdan) memnun değilseniz, iç denetim faaliyetlerini dışarıdan satın almaktan vazgeçmeyi düşünür müsünüz? ()Evet ()Hayır
- İç denetim hizmeti veren firmadan (veya sağlayıcıdan) memnun olduğunuz halde iç denetim faaliyetlerini dışarıdan satın almaktan vazgeçmeyi düşünür müsünüz? ()Evet ()Hayır

ÖZGEÇMİŞ

Bilal GEREKAN, 17.05.1982 tarihinde Batman'da doğdu. İlköğretim ve lise eğitimini Batman'da tamamladı. 2000 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde lisans eğitimine başladı. 2004 yılında anılan Bölümden mezun oldu ve aynı yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında doktora eğitimine başladı. 2005 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Araştırma Görevlisi olarak atandı.

GEREKAN, evli ve bir çocuk babası olup, İngilizce bilmektedir.