

# İÇ DENETİMİN ETKİLİLİĞİNİN VE KALİTESİNİN ARTIRILMASI: PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜNDE BİR MODEL ÖNERİSİ

(TO INCREASE THE EFFECTIVENESS AND QUALITY OF INTERNAL AUDIT:  
A MODEL PROPOSAL FOR MEASURING THE PERFORMANCE)

Caner CENGİZ\*

## ÖZ

Organizasyon risklerine karşı “makul güvence” vermesi görevinin yanında, son yıllarda artan bir şekilde “yönetime değer katma” görevinin de önemli hale gelmesi, iç denetim işlevinin kalitesinin artırılmasını ve performansının ölçülmesini bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmıştır. İç denetim yöneticisine hazırlanan ve uygulamaya alınan kalite güvence ve geliştirme programlarının en önemli bileşeni ise performansın ölçülmesi ve izlenmesine yönelik oluşturulan sistemlerdir. Bu bakımdan, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde, performansın doğru göstergelerle ve hedeflere uygun şekilde ölçülmesine ilişkin modelin geliştirilmesiyle iç denetim sisteminin

etkinliğinin ve kalitesinin artırılmasına katkı sağlanabileceği öngörülmektedir. Bu çalışmada, iç denetim işlevinin kurumsallaşmaya olan katkısına ve önemine ait yazın incelenerek, kurumsallaşma yolundaki organizasyonlarda iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve kalitesinin artırılması amacıyla performansın ölçülmesine yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Denetimin Kalitesi, Etkin Denetim, Denetimin Performansı, Performans Modeli.

**JEL Kodları:** M40, M42

## ABSTRACT

In addition to the task of providing the “reasonable assurance” against organizational risks, the task of “adding value to management” has become increasingly important in recent years, making it a necessity to increase the quality of the internal audit function and measure its performance. The most important component of the quality assurance and improvement programs that prepared and implemented by the internal audit manager is the systems established for measuring and monitoring performance. In this regard, within the framework of the quality assurance and development program, it is anticipated that the development of a model for measuring performance with correct indicators and in accordance with the targets can contribute

to increasing the efficiency and quality of the internal audit system. In this study, a model proposal developed to measure performance in order to increase the efficiency and quality of internal audit activities in organizations on the way to institutionalization by examining the literature regarding the contribution and importance of the internal audit function to institutionalization.

**Keywords:** Internal Audit, Quality of Internal Audit, Effective Audit, Performance of Audit, Performance Model.

**JEL Classification:** M40, M42

\* İç Denetim Müdürü, Tarım Kredi Birlik Anonim Şirketi, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-4201-3008, ccengiz@tarimkredi.org.tr  
Yazı Gönderim Tarihi:10.02.2020, Yazı Kabul Tarihi: 27.03.2020.

## 1. GİRİŞ

Geleneksel aile işletmelerinin sahipleri, örgütlerin büyümesi ile birlikte işlerini, yanlarına aldıkları bir vekile devretmişler ve bu sorumlu müdür vasıtasıyla ticari işlerini takip etmeye başlamışlardır. Şirketlerin kurucu sahiplerinin tayin ettikleri ticari vekil ya da genel müdür, zamanla sadece kurucu sahiplerin değil tüm paydaşların çıkarlarını gözetmek ve şirketi kurallara bağlı olarak yönetmek zorunda kalmıştır. İşte geleneksel aile işletmelerinden kurumsal yönetime doğru evrilen bu süreç içerisinde “sahiplik” ile “yönetim” fonksiyonları birbirinden kaçınılmaz olarak ayrılmıştır. Yine bu süreç içerisinde sahipler, “denetim” işlevini kendi çıkarlarına hizmet edecek şekilde kullanmaya başlamışlar ve genel müdürlerin suiistimal etmemeleri amacıyla “denetim” işlevini, “yönetim” işlevinden ayırarak, kurumsal yönetimin bilimsel anlamda doğuşuna meşruiyet kazandırmışlardır (Aktan, 2005).

Aile işletmelerinin atadıkları müdür, işletme faaliyetlerin yönetirken ayrıca varlıkların korunmasından da sorumlu hale gelmiştir. Tüm'e göre, “*yönetim bu anlamdaki sorumluluklarını karşılamak için, işletmede kaliteli ve güvenilir finansal raporlama sistemi ile etkin bir iç kontrol sistemi kurmalı ve sürdürmelidir.*” (Tüm, 2013, s. 100). Bu amaçla üst yöneticiler operasyonel riskleri azaltacak kontrolleri uygulamaya almalıydılar. Ticari vekil ya da genel müdür, bu sorumluluklarını yerine getirmede iç denetimden istifade eder. İç denetçiler; şirket faaliyetlerinin geliştirilmesi, bu faaliyetlerin değerlendirilmesi ve verimliliğin artırılması konularında danışmanlık ve güvence hizmeti sunarak üst yönetimin ve hisse sahiplerinin beklentilerini karşılamaya çalışırlar (Tüm, 2013).

Operasyonel ve yönetsel faaliyetleri risk odaklı olarak denetleyen iç denetim birimleri, örgütün amaç ve hedefleri doğrultusunda yönetildiğine dair paydaşlara bir makul güvence verir. İç denetim birimleri, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri doğrultusunda varlığı ile bu ilkelerin sağlıklı olarak tesis edilmesine katkı sağlar (Yenigün, 2008).

İç denetim birimleri, işletmenin karşı karşıya bulunduğu suiistimal riskleri dâhil tüm operasyonel riskleri karşı makul güvence verecek şekilde yetkilendirilmiş

ve konumlandırılmıştır. Şirketlerin geçmişe dönük faaliyetlerinin denetlenmesi ve risklere ilişkin makul güvence vermenin yanında iç denetim işlevinden, günümüzde yönetime değer katması da beklenir hale gelmiştir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünce (IIA); “iş süreçlerine ilişkin analiz ve değerlendirmelerinden elde edilen anlayış ve yapılan tavsiyeler neticesinde, iç denetimin bir kurumun etkinlik ve veriminin geliştirilmesi için katalizör olduğu” vurgulanmaktadır (IAA, 2012).

Kurumsal yönetime yukarıda belirtilen katkılarının sağlanması için iç denetim fonksiyonunun belirli seviyede kalitesinin temin edilmesi ve bunun sürdürülebilir kılınması önemli bir gerekliliktir. Bu gerekliliğe uygun olarak IIA tarafından kalite güvence müessesesi, iç denetim standartlarına eklenmiş ve kalıcı bir zorunluluk haline getirilmiştir.

Denetimde kalite denilince, ilk akla gelen denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporlarının kalitesidir. Bununla birlikte denetim raporlarının kalitesini etkileyen tüm hususlar değerlendirmeye alınmalıdır. Bu bakımdan; tanımlanmış denetim prosedürleri, denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, risk odaklı denetim planlanmalarının yapılması, denetim uygulamaları, denetimin dönemsel olarak gözden geçirilmesi ve sürekli izlemesi, rapor sonuçlarının yerine getirilmesi, iletişimi gibi denetim süreçlerinin tamamında, kalite ve standartlara uygunluk sağlanmalıdır (Ünlü, 2013).

Denetim kalitesinin beklenen düzeyde olmaması; denetim kaynaklarının verimsiz kullanılması, denetim sonuçlarının beklenen etki ve yararı göstermemesi, denetim sürecine olan inancın kaybedilmesi, denetimde elde edilen bilgiler gerçekçiliği konusunda şüphe oluşması, varlıkların ve kaynakların iyi yönetilmemesi ve yolsuzlukların artması gibi sonuçlar doğurmaktadır (Özgül, 2011).

Bu bakımdan kalite ve geliştirme programları, iç denetim çalışmalarının etkililiğini değerlendirir ve işletmenin gelişmesi için fırsatları tanımlar; ayrıca iç denetim standartlara uygunluğunun ve iç denetçilerin etik kurallara uymaları için tasarlanır. Kalite güvence ve geliştirme programları çerçevesinde iç denetim faaliyetinin performansının izlenmesi gerekmektedir. Sürekli izleme, denetimin gözetim sorumluluğu kap-

samında yürütülen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu çalışmada, “sürekli izleme” kapsamında iç denetim faaliyetlerinin temel performans göstergeleri; alan yazınından ve uygulanan kalite güvence ve geliştirme programlarından taranacak ve hedeflerle bağlantısı olan spesifik, ölçülebilir, kabul edilebilir, zaman sınırlı olan performans göstergeleri belirlenerek bir model önerisi geliştirilmektedir. Çalışma kapsamında belirlenen hipotezler, model önerisinin içerdiği hedefler ve hedeflere bağlı olarak derlenen göstergeler, anket yöntemiyle deneysel olarak iç denetçilere yöneltilmiş ve test edilmiştir.

## 2. ALAN YAZINI TARAMASI

İç denetimin kurumsal yönetim içindeki yeri ve önemi ile etkinliğinin artırılmasına ilişkin literatürde rastlanan görüşlerin bir kısmı aşağıda başlıklar halinde açıklanmaktadır.

### 2.1. Kurumsal Yönetim, İç Denetimin Kurumsal Yönetime Katkısı

Son yıllarda yaşanan büyük şirket skandallarından sonra, şirketlerin finansal yönetim süreçlerine dair güven zedelenmiş, kurumsal yönetim kavramı ve önemi, alan yazınında çokça açıklanır hale gelmiştir. Günlük hayatta ise sık sık duyduğumuz “kurumsal şirket” kavramı belirli bir nitelik göstergesi kimliğine bürünmüştür. “Çalıştığın şirket kurumsal mı?” şekline dönüşen bu simgesel soru, en dar anlamda “Çalıştığın şirkette, kurallar tanımlı, çalışanın hakları gözetiliyor ve iş güvenceniz var mı?” gibi eşdeğer anlamlara getirilmektedir. Oysaki, “kurumsal yönetim” kavramı, bundan daha geniş bir anlamı ihtiva eder.

Şehirli’ye göre, “bir şirketin faaliyeti; şirket pay sahiplerinden, yatırımcılarından, şirketle ticari münasebette olan kişilerden, işçi ve memurlardan, vergi alacaklısı ve topluma daha iyi bir hayat sağlama yükümünü yüklenmiş devletten oluşan ve şirketin başarılı işleyişinden yararlanabildiği gibi, başarısızlığından ve kötü idaresinden de olumsuz yönde etkilenebilen ve zarar görebilen büyük bir sosyal topluluğu ilgilendirmektedir.” (Şehirli, 1999, s. 8). Kurumsal yönetim anlayışı,

şı, kar amacı taşıyan geleneksel yapılarının yanında, hisse sahipleri dâhil tüm ilgili menfaat sahiplerinin haklarını gözetilen ve bu menfaat sahipleriyle ilişkileri düzenleyen bir yönetim felsefesidir (Şehirli, 1999). Bu kapsamda örgütün iyi yönetilmesi açısından gerekli olan formel ve informal kuralların tamamı, geniş anlamda kurumsal yönetimin olgunluk seviyesine işaret etmektedir.

İşletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması açısından hayati önem taşıyan kurumsallaşma kavramı, genel olarak bir işletmenin kişilerden bağımsız olarak standartlara ve prosedürlere sahip olması; değişen çevre koşullarını takip edecek sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması; kendine özgü iş yapma yöntemlerini kültür haline getirmesi ve böylece diğer işletmelerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünme süreci olarak ifade edilebilir (Alkış & Temizkan, 2010).

Kurumsal yönetim anlayışının merkezinde, işletme faaliyetleriyle ilişkili tüm paydaşların hak ve çıkarlarını korunması ve ilgililere bu yönde bir güvence verilmesi esası bulunmaktadır (Tüm, 2013). Pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamuyu aydınlatma platformu ve devlet, son olarak da yönetim kurulunu işletme ile ilişkili paydaşlar olarak sıralamak mümkündür. Bilhassa yönetim kurulunda bağımsız üyelerin bulunması, işletme ile ilişkili paydaşların çıkarlarının gözetilmesi, yükümlülüklerine dikkat edilmesi konularında tarafsız olabilmelerine olanak sağlamaktadır.

Bu bilgiler çerçevesinde “Kurumsallaşma” ya da “**Kurumsal Yönetim**” kavramının gerekliliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Yeterli bir organizasyon yapısının kurulması,
- Operasyonel yönetimin belirli ölçüde profesyonelleşmesi,
- Örgüt kültürünün yazılı hale getirilmesi,
- Operasyonel faaliyetlerin mali olarak kaydedilmesi,
- Operasyonel faaliyetlerin takip ve izlenmesine ilişkin bilgi sistemlerinin kullanılması,
- Faaliyetlerin belli bir stratejik plan çerçevesinde ilerletilmesi,

- İş kurallarının tanımlanması, politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- İş süreçlerinin standartlaştırılması ve standartlaştırılan süreçlere uyumun takip edilmesi,
- Operasyonel faaliyetlerin sonuçlarının düzenli olarak paydaşlarla paylaşılması,
- Eğitim faaliyetlerine önem verilmesi,
- Personelin yeteneklerinin tespit edilmesi ve niteliklerinin geliştirilmesi,
- Mali kayıtlara ve faaliyetlere ilişkin hukuki yükümlülüklerin yerine getirilmesi,
- İç kontrol faaliyetlerinin sistematik hale getirilmesi,
- İç denetim sisteminin oluşturulması.

Dolayısı ile yukarıda kurumsallaşma gerekliliklerinin işletmeler için bir “yapılacaklar listesi” olarak benimsenmesi ile kurumsallaşmaya geçiş sürecine başlanabileceği söylemek mümkündür.

Kurumsallaşma süreci içerisinde operasyonel faaliyetler ve sonuçlarına ilişkin iç denetim birimlerinin güvence hizmeti sunmaları; kurumsal yönetim anlayışının güçlendirilmesine ve paydaşların çıkarlarının korunmasına katkı sağlayacaktır. Yiğit (2018), “*sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerinin güçlendirilmesi için iç denetim kapsamında işletme faaliyetlerinin risk esaslı denetlenmesi ve denetimler sonucunda amaçlardan sapma olmadığına dair güvence verilmesi gerektiğini*” vurgulamaktadır. Yiğite göre, “*İç denetim faaliyetleri sonucunda oluşan raporlar vasıtasıyla üst yönetim, kurumsal yönetim kavramının işletme içerisinde etkinliği hakkında bilgilendirilmekte ve üst yönetime makul güvence sunulmaktadır. Sunulan bu raporlar sayesinde üst yönetim gerekli uyarılar neticesinde kararlar alarak işletmedeki kurumsal yönetim kavramının sağlıklı bir şekilde işletilmesini sağlamaktadır.*” (Yiğit, 2018, s. 88).

İşletmelerde etkin olarak yürütülen iç denetim faaliyetleri ile iç taraftaki risk durumları ve iş süreçlerinin verimliliği ölçülmekte ve değerlendirilmektedir. Ayrıca işletmenin faaliyette bulunduğu sektör de, riskleri bakımından derecelendirilmektedir. Tüm bu ölçme ve değerlendirme süreçleri ile kurumsal yönetimin geli-

şimine önemli bir katkı sunulmaktadır (Yiğit, 2018).

Kurumsallaşmanın temel amacı, kurallara dayalı bir yönetim modeli ile organizasyonu kişilerden bağımsız hale getirilerek işletmenin sürdürülebilirliğini temin etmek ve tüm paydaşların hak ve çıkarlarını korumak şeklinde tanımlanabilir. Bu kapsamda, örgüt üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi veya kötüye kullanılmasının engellenmesi, paydaş gruplarının haklarının korunması ve risklerin kontrol altına alınması, kamunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması açılarından iç denetim fonksiyonu ile kurumsallaşmanın amaçlarının örtüştüğünü ifade etmek mümkündür.

## 2.2. İç Denetimin Etkinliği ve Kalite Güvence ve Geliştirme Programları

Etkinlik ya da etkililik kavramı, örgütlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda istediği amaçlara ulaşma düzeyi ve derecesini ifade eder, böylece mevcut kaynak ile bu kaynağa ait potansiyelin arasındaki ilişkiyi inceler (Yükçü & Atağan, 2009).

İç denetim birimleri kurumlarının faaliyetlerini geliştirme ve onlara değer katma görevini yerine getirirken, bir taraftan da kendi faaliyetlerinin etkinliğini sürekli olarak gözlemelidir. Kaya çalışmasında; iç denetim faaliyetinin etkinliğini değerlendirmek için, altı boyutta ele alınması ve analiz edilmesi gerektiğini ifade ederek; uluslararası standartlara uygunluk, örgüt içi konum, örgüt içi kabul ve farkındalık, yeterlilik ve kapasite, hedeflere ulaşma ve değer katma, kalite güvence sistemi boyutlarına vurgu yapmıştır (Kaya, 2009).

Alan yazınında, iç denetim hizmetinin kalitesini farklı boyutlarla değerlendiren çalışmalar mevcuttur. Bazı araştırmalarda teknik yeterlilik, bağımsızlık ve denetim çıktıları, hizmet kalitesinin boyutları olarak ele alınırken; bazı çalışmalarda ise iç denetimin etkinliği, bağımsızlık, kurumsallaşma, yetkinlik, mesleki gelişim gibi boyutlar üzerinden değerlendirilmiştir. İç denetimin etkinliğini değerlendiren Bertan KAYA tarafından oluşturulmuş “İç Denetim Faaliyeti Değerlendirme Modeli (KİDDM)” bu konuda oldukça yeterli bir çözüm sunmaktadır (Kaya, 2009). Bu mo-

delde yukarıda ifade edildiği üzere **İç denetiminin etkinliğinin değerlendirilmesinde 6 kıstas** ele alınmıştır.

### 1- Uluslararası Standartlara uygunluk

Uluslararası İç Denetim Standartları'nın denetim birimi tarafından özümsemesi ve iç denetim uygulamalarında esas alınması şüphesiz iç denetim fonksiyonunun etkililiğini artıracaktır. Ayrıca, standartlara uygun bir iç denetim yönetmeliğinin oluşturulması gereklidir. İç denetim yönetmeliğinin kullanılan metodoloji, araç ve teknikleri açıklayan ve iç denetçilere yol gösteren bir "İç Denetim Rehberi" ile desteklenmesi de önemlidir.

### 2- Örgüt içi konum

İç denetim faaliyetinin etkililiğinin artırılmasında diğer önemli bir konu, denetim biriminin örgütsel konumudur. Örgüt hiyerarşisinde idari ve fonksiyonel olarak bağlı olduğu pozisyon şüphesiz iç denetimin etkililiğini doğrudan etkileyecektir.

İdari açıdan en üst icra birimi olan yöneticiye bağlı iken, yaptığı raporlamalar ile fonksiyonel açıdan yönetim kuruluna bağlı olması ideal olandır. Uluslararası standartlarda "İç denetim faaliyetinin, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olması ve iç denetçilerin, tarafsız ve önyargısız bir şekilde her türlü çıkar çatışmasından kaçınması" gerektiği ilkesel bir karar olarak benimsenmiştir.

Bu durum, iç denetçilerin denetim görevleri dâhilinde, kurumun tüm bilgi sistemleri, raporlama faaliyetleri, veri tabanları ve insan kaynağına erişim yetkisi bulunmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca bağımsızlık ve tarafsızlığın teminatı olarak üst yönetime, yönetim kuruluna veya denetim komitesine gerekli olduğunda kolaylıkla erişebilmeleri, denetleyen-denetlenen veya danışman-danışan ilişkisi dışında farklı bir operasyonel ilişkinin söz konusu olmaması zaruridir.

### 3- Örgüt genelinde kabul ve farkındalık

İç denetim fonksiyonunun etkinliğinin artırılmasında diğer bir önemli husus ise örgüt genelinde iç denetim-

le ilgili kabul ve farkındalık düzeyidir. Daha çok örgüt kültürüne dayalı olan bu öge; iç denetim faaliyetinin vizyonunun, misyonunun, amaçları ve konumunun üst yönetim ve operasyonel yönetim tarafından bilinmesi ve anlamlandırılmasına ilişkindir. Bu noktada, iç denetimin misyonunun kurum amaç ve hedefleri ile örtüşmesi de son derece önemlidir. Ayrıca, operasyonel birim yöneticileri ile personelin iç denetim faaliyetine ilişkin doğru bilgi sahibi olmaları, iç denetçilerin bağımsız ve tarafsızlıklarından şüphe duymamaları, iç denetçilere güvenmeleri, iç denetçilerin ehliyet ve liyakatları hakkında tereddüt yaşamamaları gerekir. Bu hususlarla ilgili ortaya çıkan bir aksaklık ya da tereddüt, kurum genelinde iç denetime yönelik bir direnç oluşmasına sebep olacak ve iç denetim fonksiyonundan sağlanacak faydayı düşürecektir.

### 4- Yeterlilik ve kapasite

İç denetim fonksiyonunun etkinliğinin artırılmasında, iç denetçilerin yeterlilikleri ve iç denetim biriminin kapasitesi de son derece önemlidir. İç denetim ekibinde, çeşitli alanlarda (finans, muhasebe, hukuk, bilgi teknolojileri (BT), istatistik gibi) uzmanlığa ve tecrübeye sahip yeterli sayıda denetçi bulunması, iç denetçilerin risk yönetimi ve iç kontrol alanlarında yeterli bilgi ve deneyime sahip olması gereklidir. Bu kapsamda, risk odaklı (bazlı) iç denetim metodolojisi ve araçlarına hâkim olunmasına, bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanabilecek becerilere ihtiyaç duyulmaktadır. Sayıca yeterli bir ekibin, kurum içinde suistimal ve yolsuzluk belirtilerini tespit etmek ve önlemeye yönelik kontrolleri değerlendirebilecek düzeyde yetkinliğe sahip olması da iç denetimin etkinliğini artıracaktır.

### 5- Hedeflere ulaşma ve değer katma

Etkililikle ilgili bir diğer ölçüt ise örgütün hedeflere ulaşmasında oluşturulan katma değerdir. Denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve bunlara ilişkin önerilerin, üst ve operasyonel yönetim nezdinde kabul görmesi ve operasyonel iş birimlerinin çalışmalarına katkı sunarak, süreçlerde verimlilik artışının sağlanması da iç denetime olan inancı ve güveni sağlamlaştıracaktır.

Bu bakımdan, iç denetim faaliyetinin planlanması ve planlamaya sadık kalınması da son derece önemlidir. Kurum üst yönetimince talep edilen denetim ve inceleme görevlerinin denetim planlarını aksatmaması gerekir.

## 6- Kalite güvence sistemi

Şüphesiz, iç denetimin kalitesinin ve etkinliğinin bir diğer teminatı kalite güvence sistemleridir. İç denetim faaliyetinin bir kalite güvence ve geliştirme programının bulunması, program kapsamında iç ve dış değerlendirmeler yapılması, iç veya dış değerlendirmelerin iç denetimi bilen uzmanlarca yapılması, dış değerlendirmelerin kurum dışından en az beş yılda bir yetkin ve bağımsız bir gözden geçirme şeklinde yaptırılması son derece önemlidir. Ayrıca, iç ve dış değerlendirme sonuçlarının üst yönetime ve yönetim kuruluna sunulması etkinliğin artırılması amaç edinilmelidir.

Kaya, Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu olarak oluşturulduğunu belirttiği KİDDM değerlendirme modeli ile iç denetim birimlerinin; amaçlanan ideal durumdan fiili durumunun ne düzeyde farklı olduğunu tespitinde ve kendi durumlarını analiz etmelerinde kullanılabileceğini ifade etmektedir (Kaya, 2012).

Denetimin kalitesini etkileyen birçok faktör olmasından dolayı, **kalite düzeyinin ölçümüne** yönelik yapılan araştırmalarda da farklı farklı boyutlarla değerlendirme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yüzden denetim kalitesinin ölçümü yapılırken tek bir boyut üzerinden gitmek, tutarsız sonuçlara sebep olacaktır. Bu konudaki önemli çalışmalardan bir tanesi ise, 2004 tarihli Duff'ın çalışmasıdır. Duff, 56 maddeden oluşan bir anketi, denetçiler, finans direktörleri ve dış kullanıcı olarak da fon yöneticilerinden oluşan üç farklı gruba uygulamıştır. Bu anket sonucunda oluşturduğu "AUDITQUAL" isimli modelde, denetçinin itibar ve kapasitesinden oluşan "statü", "bağımsızlık" ve denetçinin uzmanlık ve tecrübesinden oluşan "bilgi", **teknik kaliteyi** oluşturmaktadır. Aynı zamanda "duyarlılık", "denetim dışı hizmetler", empati ve sunulan hizmetten oluşan "anlama" ise **hizmet kalitesini** oluşturmaktadır (Duff, 2004, s. 77; Serçe Işıklar, 2017, s. 70-72).

Bunun yanında iç denetim kalitesini, teknik yeterlilik, bağımsızlık, denetim çıktıları gibi başlıklar üzerinden değerlendiren çalışmaların yanında; iç denetim sürecini esas alarak, girdiler, süreç ve çıktılar üzerinden değerlendiren çalışmalar da mevcuttur. İç denetim hizmetinin kalitesini değerlendiren çalışmalarda belki de en önemli olgu ise hizmetin muhataplarının beklentilerine göre kalite algısının değiştiği hususudur.

Yönetim kurulu veya denetim komitelerinin bu anlamda odaklandığı nokta, iç denetim sürecinin çıktılarıdır. Dolayısı ile denetim ekibinin ortaya koyduğu raporlarda, denetlenen konunun öneminin, odaklanılan risklerin, bulguları destekleyen kanıtların belirtilmesinin önemi oldukça fazladır. Operasyonel ve üst yönetim seviyesinin beklenti algısı, kuruma katılan değerle orantılı olarak değişmektedir. Bu anlamda iş süreçlerinin iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi, verimliliğin artırılması ve tasarruf sağlanması konusundaki bulgu ve öneriler önemli hale gelmektedir.

Bu çerçevede iç denetimin etkinliğinin artırılmasında ve kalitesinin sürdürülebilir kılınmasında kalite güvence sistemleri, şüphesiz en önemli bileşenlerdendir. *"Kalite Güvence ve Geliştirme Programı'nın (KGGP) oluşturulması ve uygulaması ile iç denetim faaliyetlerinde etkinliğin ve standartlara uyumun güvencesi sağlanmaktadır."* (Akçıl; 2009, s. 108).

Kalite Güvence ve Geliştirme Programları (KGGP); iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlar ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve kalitesinin geliştirilmesine ilişkin hazırlanan programlar olarak tanımlanabilir. İlke odaklı ve iç denetimin uygulanmasına dair bir çerçeve belirleyen IIA Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre; *"iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyeti için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve tüm yönleriyle bu programı sürdürmek zorundadır. Ayrıca bu standartların hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermesi gerektiği de standartlarda ifade edilmektedir."*

İç değerlendirme, denetim faaliyetinin sürekli izlenmesi ve dönemsel olarak gözden geçirilmesi faaliyetleridir. Standartlara göre; iç denetim faaliyetinin performansının izlenmesi, iç denetim alanında yetkin kişilerce yapılan dönemsel değerlendirmeleri ve öz değerlendirmeleri kapsar. İç değerlendirme faaliyet-

lerinin bir parçası olan sürekli izleme ise denetim ve danışmanlık görevlerinde denetim süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine dair yürütülen faaliyetlerdir. Bu bakımdan sürekli izleme faaliyetleri, iç denetim süreçlerin en önemli parçasıdır.

Kamu kesimi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından hazırlanan ve Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe alınan Kalite Güvence ve Geliştirme Programında, sürekli izlemenin genel itibariyle şu faaliyetleri kapsadığı belirtilmektedir:

- İç denetim görevlerinin planlanması ve gözetimi,
- Saha çalışmasından önce görev iş programının gözden geçirilmesi,
- İç denetim görevlerinin, belirlenen politika ve mevzuata uygunluğu,
- Denetlenen birimlerden ve diğer birimlerden geri bildirimler alınması,
- İç denetim görevlerinde yer almayan denetçiler tarafından çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,
- Yürütülen faaliyetlerin performans kriterleri çerçevesinde analizi,
- Düzenlenen raporların iç denetim yöneticisi tarafından gözden geçirilmesi.

Temelde denetimin gözetim sorumluluğu kapsamında olan sürekli izleme, kalite güvence ve geliştirme programlarının en önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır (Aydın, 2013). Dönemsel gözden geçirme olarak ifade edilen faaliyet ise; iç denetimin standartları, mesleki kurallar ve iç denetim yönetmeliğine uyumu sağlama amaçlı olarak yılda bir veya birkaç kez yapılan değerlendirmelerdir.

Anlaşıldığı üzere, KGGP’nin iç değerlendirmeler kapsamındaki en önemli unsuru, iç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesi ve gözetim sorumluluğudur. Denetim performansının en önemli göstergesi ise iç denetim faaliyetleri ile yönetime değer katılmasıdır (Akçıl, 2009).

### 2.3. Performans Ölçüm Modelleri ve Performans Göstergeleri

Performans ölçümü, işletme/kurum faaliyetlerinin başarısının ölçüldüğü bir süreç olarak tanımlanabil-

mektedir. İş süreçlerinin performans ölçümü ile faaliyetlerin durumu ve gelecekte bulunulmak istenen durum doğru biçimde değerlendirilebilir. Böylelikle etkili yönetim için gerekli bilgiler elde edilebilir. Zira ölçülemeyen şey yönetilemez. Buradan hareketle işletmelerin süreçlerini yönetebilmeleri için doğru bir performans ölçümüne ihtiyaç duyulduğu aşikârdır (Çınaroğlu, 2012). Genellikle performans ölçüm modellerinde bireysel olarak belirlenen ölçütler bir araya getirilerek bir sistem oluşturulmaktadır.

İşletmelerde **performans ölçüm modelleri** incelendiğinde bunlar içerisinde farklı öncelikleri ön plana çıkaran, farklı alt başlıklara yer veren modellerin bulunduğu görülmektedir. Bunlar arasında müşterileri ön planda tutan müşteri değer analizi (customer value analysis), işletmenin sahip olduğu marka değerini ön planda tutan marka değeri analizi (brand value analysis), kalite unsurunu ön planda tutan kalite mükemmellik modeli (EFQM), muhasebe uygulamalarına dayalı olan faaliyet tabanlı maliyetleme (activity based costing), işletmenin yarattığı ekonomik değere odaklı olan ekonomik katma değer (economic value added) gibi yaklaşımlar bulunmaktadır. Görüldüğü gibi bu modellerin öncelikleri ve odak noktaları birbirinden oldukça farklıdır. Modellerin bir kısmında yalnızca müşterilere, bir kısmında kalite unsuruna, bir kısmında ekonomik unsurlara vurgu yapılmaktadır. Bu noktada işletme yöneticilerinin bu farklı odak noktalarını bir araya getirerek daha sistematik bir bakış açısı ile bütüncül resmi görmelerini sağlayacak yaklaşımlara ihtiyaçları vardır (Çınaroğlu, 2012, s. 122).

Geleneksel ve sadece finansal sonuçlar üzerinden performansın ölçülmesine ilişkin yöntemlerin eleştirilmesi ve yetersiz bulunması sonrasında Kaplan ve Norton (1996), **Dengeli Sonuç Kartı** (Balanced Scorecard) yöntemini literatüre kazandırmışlardır. Stratejik yönetim ve performans ölçümde sistemli bir yaklaşım olan Dengeli Sonuç Kartı yöntemi; misyonun, vizyonun ve stratejilerin, finansal ve finansal olmayan göstergelere indirildiği bir çerçeve sunmaktadır. Kaplan ve Norton’a göre, “*Bu yöntemde geleneksel olarak performans değerlendirmede kullanılan finansal ölçüler; müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ile öğrenme ve gelişme boyutundaki finansal olmayan performans*

ölçütlerinin kullanımı ile desteklenmektedir.” (Kaplan & Norton, 1996, s. 56) Dengeli Sonuç Kartı, stratejik amaçlar ile performans ölçütleri arasında bir bağ kurar ve bu ilişkiyi ön plana çıkaran yapı sunmaktadır (Güner, 2008).

Performans ölçümü konusunda alan yazınına yansımış modellerden; finansal göstergeler ile finansal olmayan göstergeleri aynı potada eriten, performans yönetimi ile işletmenin stratejilerini birlikte kurgulayan bu yöntem, kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmede en önemli yöntemdir. Dengeli Sonuç Kartı yönteminde göstergelerin, gerçekleşen sonuçlar ve değişen iş koşulları doğrultusunda sürekli olarak gözden geçirilmesi son derece önemlidir (Güran v.dğr., 2015).

Performans yönetim sisteminin işletmelerde kurulmasında, performans ölçüm yöntemleri kadar bir diğer önemli konu ise **performans göstergelerinin belirlenmesidir**. “Göstergelerin strateji ile ilişkili olması, dengeli sonuç kartının dört boyutu arasındaki neden sonuç ilişkilerini yansıtması, sürekli olarak güncellenmesi, rakamsal olarak ifade edilebiliyor olması, ulaşılabilir ve kolay anlaşılır olması, ortalamalardan çok performansın gerçek durumunu yansıtacak verilerden oluşması, belli faaliyetlerin belli zamanlarda tamamlanması kriterine değil bu faaliyetin tamamlanması sonucu elde edilecek faydanın ölçülmesi kriterine dayanması, istenmeyen davranışların ortaya çıkmasına neden olmaması ve kıyaslamalara olanak vermesi gerekmektedir.” (Güran v.dğr., 2015, s. 71). Performans göstergelerinin bugüne kadarki seyri, sektör ortalamaları, çalışanların, müşterilerin ve paydaşların geri bildirimleri, performans hedeflerinin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır (Güran v.dğr., 2015).

Kritik performans faktörlerinin doğru saptanması ve sayısal olarak gereğinden fazla olmaması, dengeli sonuç kartı yönteminin temel odak noktasını oluşturur. Aksi takdirde yöneticilerin bu göstergeleri anlamaları ve analiz etmeleri zorlaşarak sistemin etkinliği azalabilecektir. Tüm bunlarla birlikte performans hedeflerinin gerçekçi olması, hedeflere göre göstergelerin ağırlıklandırılabilmesi ve performanstan sorumlu tutulan birimin takip ve izlemesinde olması gerekmektedir (Güran v.dğr., 2015).

### 3. İÇ DENETİM PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜNE İLİŞKİN MODELLER

Kurumsallaşma yolunda iç denetimin etkinliğinin artırılmasında önemli bir kaynak olan iç denetim standartlarında, “iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayacak bir kalite güvence geliştirme programı hazırlama görevi”nin iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olduğu belirtilmektedir (IIA, Erişim Tarihi: 24.12.2019). Dolayısıyla iç denetimin etkinliğini belirlemeye yönelik performans ölçüm modelini KGGP çerçevesinde belirlemek iç denetim yöneticisine yerine getirilmesi gereken bir eylemdir. Bu konuda -özellikle Türk kamu yönetimi iç denetiminde- yerleşmiş bir model bulunmamaktadır. Aşağıdaki bölümlerde daha önceki çalışmalara konu olan bazı modeller ile tarafımızca geliştirilen model önerisi hakkında bilgi verilmektedir.

#### 3.1. Alan Yazınında Geçen (Bilinen) Ölçüm Modelleri

İç denetim faaliyetinin performansının ölçümüne ilişkin konuyla ilgili yapılan belki de en önemli çalışma Ziegenfuss’a aittir. Ziegenfuss performans ölçütlerini; personel deneyimi; denetim komitesi tarafından izlenen denetim faaliyetleri, iç denetimden yönetimin beklentileri, uygulamaya alınan denetim önerilerinin yüzdesi ve denetçinin eğitim seviyeleri olmak üzere beş boyutta değerlendiren bir model sunmuştur (Ziegenfuss, 2000). Sonrasında Rupšys ve Boguslauskas performans ölçütlerini, iç denetimin tanımlanmış üç boyutuna makul şekilde entegre edilebileceğini öne sürerek, girdi-süreç-çıkı ekseninde açıklamaya çalışmışlardır (Rupšys & Boguslauskas, 2007).

Uluslararası alan yazınında bu konuda birçok çalışma mevcuttur, bununla birlikte Türkçe alan yazını incelendiğinde iç denetim birimlerinin performanslarını ölçmeye yönelik oluşturulan sadece bir çalışmaya rastlanılmıştır. Görmen (2017), çalışmasında; iç denetim fonksiyonunun performansının ölçülmesine ilişkin bir model önerisi sunularak alan yazınına çok önemli bir katkı sağlamıştır.

Görmen’in model önerisinin, hem içerdiği göstergelerin sadece kamu kurumları uygulamalarına ilişkin



olması hem de göstergelerin örgüt kültürü ve yönetsel amaçlarına göre revize edilmesini gerektirmesi bakımından bir takım kısıtlara sahip olduğu ifade edilmektedir. Buna rağmen Görmen'in model önerisi, geliştirilecek olan modeller için de bir kaynak olması açısından son derece değerlidir. Kamu kurumlarının uygulamalarına yönelik olmakla beraber, kamu kurumları tarafından uygulamaya alınan bazı Kalite Güvence ve Geliştirme Programları incelendiğinde, performans ölçümü için kullanılan göstergelerin neredeyse tamamının Görmen'in model önerisine de "Performans Göstergesi" olarak dâhil edildiği anlaşılmaktadır. Bu yüzden Görmen'in çalışmasının oldukça kapsamlı bir çalışma olduğunu kabul etmek gereklidir.

Bununla birlikte geliştirilecek modellerin, hedefler ile göstergelerin ilişkili olup olmadığını, yani göstergelerin hedefleri etkileyebilme ve hedefe hizmet edebilme bağlantısını ortaya koyması; göstergelerin iç denetçilerin çalışma performansına doğrudan bağlı ve spesifik olması, yani iç denetçiler üstün bir çalışma performansı gösterdiklerinde hedeflerin gerçekleşmesini etkileyebilmeleri ve göstergelerin sayısının gereğinden fazla olmaması açısından kısıtları bulunmamalıdır.

### 3.2. Önerilen Ölçüm Modeli

Yapılan çalışma ile yazında yer alan performans hedefleri ve göstergeler irdelenmiş, SMART<sup>1</sup> metodolojisine uygun olarak tekrar değerlendirilmiş, genel geçer kabul edilebilecek ve farklı organizasyonlar tarafından da uygulanabilecek şekilde sadeleştirilerek Dengeli Sonuç Kartı yöntemiyle dört farklı boyutta sunulmuştur. Kullanılan **SMART metodolojisi** bir kısaltma olup, açılımı şu şekildedir:

**Spesifik (Specific):** Hedefin net ve spesifik olmasına işaret eder. Tam olarak ne elde etmek istendiği tanımlanırken; ne, neden, kim, ne için, nerede sorularının karşılanması gereklidir.

**Ölçülebilir (Measurable):** Ölçülebilir ve sayısal hedefler olması önemlidir. Böylece ilerleme takip edebilir ve motivasyon korunabilir.

**Ulaşılabilir (Accepted):** Hedefin ayrıca gerçekçi olması ve elde edilebilir olabilmesi gerekir. Başka bir deyişle, yetenekleri zorlamalı fakat yine de mümkün olmalıdır.

**İlgili (Realistic/Relevant):** Bu adım, göstergelerin hedeflere, hedeflerin de stratejilere bağlı olduğundan emin olmak içindir. "Gerçekten istenen bu mu?" ve "Neden bunu yapıyoruz?" soruları bu aşamada önem arz eder. İlgili olması halinde bu sorulara "evet" cevabı verilmelidir.

**Zaman Sınırlı (Timely):** Odaklanacak bir son tarihin olması gerekir. Günlük görevlerin, uzun vadeli hedeflere göre önceliklendirilmesinde yardımcı olur.

Bu metodolojik ilkeler çerçevesinde, genellikle kullanılan hedef/performance göstergesi eşleştirmeleri yeniden değerlendirilmiştir. Örneğin, "iç denetimin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını geliştirmek" şeklinde belirtilen bir hedefin, iç denetçilerin çalışma performansı ile doğrudan bir ilgisinin bulunmadığı, ancak iç denetim faaliyetinin etkinliğinin artırılması açısından önemli bir boyut olduğu, ancak "bağımsızlık ve tarafsızlığın geliştirilmesi" konusunun örgüt kültürü, üst yöneticilerin tutumları ve iç denetim birimlerinin statüsüne de bağlı olması nedeniyle iç denetçilerin başarısının ya da performansının değerlendirilmesi için spesifik bir hedef olamayacağı düşünüldüğü için kapsam dışına çıkarılmıştır.

Örgütten örgüte değişen tanımlanmış vizyon, misyon, strateji, amaç ve hedefler olmasına karşın, iç denetim birimi için uluslararası standartlardan yola çıkarak Dengeli Sonuç Kartı'nın boyutları, hem kamu kesimine hem de özel sektöre uygulanabilecek şekilde değerlendirilmiş ve geliştirilen model önerisinde ele alınmıştır.

Bu minvalde araştırma kapsamında oluşturulan **hipotezler şu şekildedir:**

1 Ken Blanchard'ın 1985'de yayınlanan "Leadership and the One Minute Manager" adlı eserinde "SMART" teriminin ilk defa kullanıldığı ifade edilmektedir. Ancak, Blanchard'dan daha önce George T. Doran'ın (1981) proje ve program yönetimi disiplininde SMART hedefler kavramını geliştirdiği de iddia edilmektedir. Doran'ın makalesi, Blanchard'ın kitabından önce 1981'de yayınlandığından dolayı SMART hedeflerini belgeleyen ilk makale olarak görünmektedir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Morrison, M. (2010). History of SMART objectives, Rapid Business Improvement, <https://rapidbi.com/history-of-smart-objectives/> (Erişim Tarihi, 21.10.2019).

**Hipotez 1:** İç denetim birimlerince iç denetim faaliyetleri, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmekte ve faaliyetlerin kalitesi geliştirilmektedir.

**Hipotez 2:** İç denetim birimlerinde iç denetim faaliyetleri için hazırlanmış ve uygulamada bulunan yeterli bir kalite güvence ve geliştirme programı vardır.

**Hipotez 3:** Denetimin kalitesi, kalite güvence ve geliştirme programının varlığına doğrudan bağlıdır.

**Hipotez 4:** Denetimin kalitesi için, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının mutlaka izlenmesi ve ölçülmesi gereklidir.

Yukarıda ifade edilen hipotezlerle birlikte, yapılan sadeleştirmeler neticesinde belirlenen hedeflere uygun performans göstergeleri, anket uygulaması yoluyla “iç denetim” alanında çalışanlara önermeler şeklinde yöneltilmiş ve derecelendirilmiş, 5’li likert ölçeği ile göstergelerin güvenilirliği teyit edilmeye çalışılmıştır.

Ampirik açıdan test edilmek üzere ankete dâhil edilen **hedefler** ve SMART metodolojisiyle hedeflere uygun haldeki **performans göstergeleri (PG)** şu şekildedir:

#### ❖ Müşteri Perspektifi

**Hedef 1:** Paydaşların beklentilerini dikkate alan bir anlayış içinde faaliyet göstermesi.

PG. 1.1. Denetlenen birim memnuniyetinin oranı.

PG. 1.2. Denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı.

**Hedef 2:** İç denetçilerin, hem üst yönetimle hem de denetlenen birim yöneticileriyle etkin bir iletişim içerisinde bulunması.

PG. 2.1. Denetlenen birim tarafından kabul edilen öneri oranı.

**Hedef 3:** İç denetimin üst yöneticiler tarafından anlaşılması ve sahiplenilmesinin sağlanması.

PG. 3.1. İç denetim yöneticisi tarafından denetlenen birim ya da sürecin üst düzey yöneticilerine yapılan tekliflerin kabul oranı.

**Hedef 4:** Üst yönetim ve denetlenen birimler nezdinde katma değer yaratılması.

PG. 4.1. Öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı.

**Hedef 5:** Denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistem ve süreçlerinin oluşturulması ve geliştirilmesinin desteklenmesi.

PG. 5.1. Denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı.

#### ❖ İş Süreçleri Perspektifi

**Hedef 6:** İç denetim bulgularının izlenmesine yönelik etkili bir sistemin kurulması.

PG. 6.1. Denetim önerilerinin yerine getirilme oranı.

**Hedef 7:** İç denetçilerin birbirleri ile uyum içerisinde ekip ruhuyla çalışmasının sağlanması.

PG. 7.1. İç denetçilerin iş memnuniyeti oranı.

**Hedef 8:** İç denetimin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanmasının sağlanması.

PG. 8.1. Denetim programına göre denetimlerin, gerçekleşen denetimlere oranı.

PG. 8.2. Tamamlanan denetim sayısının iç denetçi sayısına oranı.

**Hedef 9:** KGGP olumlu sonuçlarını idame ettirilmesi.

PG. 9.1. Denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme çalışmalarında elde edilen bulgulara yönelik yapılan düzeltici işlemlerin tamamlanma oranı.

**Hedef 10:** Denetim raporlarının; yazışma kurları ve denetim mevzuatına uygun, bulguların ise sebep-sonuç ilişkisini ortaya koyan, doğru, tarafsız, güvenilir, açık, kısa, yapıcı ve tam olması.

PG. 10.1. Düzenlenen raporların İç Denetim Yöneticisince tetkik edilmesi ve reddedilmemesi.

PG. 10.2. Denetlenen birim tarafından kabul edilen bulgu sayısı.

### ❖ Yenilik-Öğrenme Perspektifi

**Hedef 11:** İç denetçilerin yetkinliğini artırmak amacıyla, ihtiyaç duyulan meslek içi eğitim ve sertifikasyon sayısının ve çeşitliliğinin artırılması.

PG. 11.1. İç denetçilerin yetkinlik seviyesinin artırılmasına yönelik planlanan eğitim sayısı ve bu eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı.

PG. 11.2. Uluslararası geçerliliği olan sertifika sahibi iç denetçilerin oranı.

### ❖ Finansal Perspektifi

**Hedef 12:** Harcama yetkililiğinin etkin bir şekilde kullanılması

PG. 12.1. Tahsis edilen denetim bütçesinin yıl içerisinde planlandığı şekilde harcanma oranı.

Model önerisindeki performans göstergelerinin geçerliliği, farklı iş kollarında çalışan 47 İç Denetçi nezdinde yapılan ampirik çalışma ile test edilmiştir. Bu katılım sayısının, iç denetçilerin hem kamu kesimi hem de özel sektör çalışanı oldukları düşünüldüğünde yeterli olduğu kabul edilmiştir.

**İç denetçilere uygulanan anket** iki kısımdan oluşmaktadır (Ek 1). İlk 4 önerme, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programlarının iç denetim birimlerinde var olup olmadığı, yeterliliği, kaliteye katkısı, performansın izlenmesi ve ölçülmesini içerip içermediğine ilişkin olarak katılımcılara yöneltilmiştir. Devam eden önermelerde ise, “İç denetim faaliyetlerinin performansının ölçülmesinde temel göstergeler neler olmalıdır?” sorusunun cevabı aranmıştır.

Ankete verilen cevapların (Ek 2) değerlendirmesi “Sonuç” bölümünde yapılmıştır.

## 4. SONUÇ

İç denetim faaliyetinin performansının ölçümüne ilişkin Türkçe yazınındaki çalışmaların az ve yetersiz olduğu görülmektedir. Yapılan çalışma ile; iç denetimin performansını ölçmeye yönelik kalitatif ve kantitatif göstergeleri bir araya getiren bir model geliştirilmesinin yanı sıra uluslararası standartlara uygun olarak

belirlenen hedefler ve bu hedeflere bağlı göstergeler deneysel olarak test edilmiş ve hem kamu kesimi hem de özel sektör için uygulanabilir ve sadeleştirilmiş bir çerçeve sunulmaya çalışılmıştır.

İç denetim faaliyetleri ile gözetilen “Hedefler”; “Müşteri Perspektifi”, “İş Süreçleri Perspektifi”, “Yenilik-Öğrenme Perspektifi” ve “Finansal Perspektif” olmak üzere dört boyutta ele alınarak bu hedeflerle ilgili performans göstergeleri, alan yazınından ve uygulamalardan taranarak belirlenmiştir. Böylelikle, dört farklı hedef boyutunda, iç denetim birimlerinin görev ve sorumlulukları ile doğrudan bağlantılı ve uluslararası standartlarda iç denetim işlevinin stratejik amaçları ile ilişkilendirilmiş bir yapı oluşturulmuştur.

Hedefler ve hedeflere hizmet eden performans göstergeleri, sınırlı bir ampirik çalışmayla test edilmiş ve elde edilen sonuçlar makale ekinde istatistiki verilerle birlikte sunulmuştur. **Anket sonuçlarına göre**, araştırmada kurulan hipotezlerin ve teyide sunulan 12 hedefe bağlı 16 göstergenin güvenilirliği ve geçerliliği güçlü bir şekilde kabul görmektedir (Ek 2).

Ankette, iç denetim çalışanlarının görüşüne sunulan performans göstergelerine “Katılıyorum” veya “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verenlerin yüzde (%) oranları toplandığında 16 performans göstergesi için % 53,33 ile % 84,78 arasında değişen oranlarda “Katılıyorum” yönünde görüş bildirilmiştir.

Benzer şekilde oluşturulan hipotezlere de % 61,70 ile % 87,23 arasında değişen oranlarda “Katılıyorum” yönünde görüş bildirilmiştir. Böylece hipotezlerin güvenilirliği teyit edilmiş; iç denetim faaliyetlerinin kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmesi gerektiği, denetimin kalitesi ile kalite güvence ve geliştirme programları arasında pozitif bir ilişki olduğu, kalite güvence ve geliştirme programları çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesi ve ölçülmesinin elzem olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

**En güçlü oranda teyit edilen performans göstergesi** % 84,78 ile “Öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı” olmuştur. Bu sonuca göre denetimin başarı-

sının ölçümündeki “kaynak tasarrufu sağlanması ve gelir miktarının artırılması” şeklindeki göstergenin denetçiler için en öncelikli ve önemli konulardan olduğu anlaşılmaktadır.

“Denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı” ve “Denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı” şeklindeki performans göstergeleri ise, diğer performans göstergelerine göre iç denetçiler tarafından %53,33 ile en düşük oranda teyit edilen performans göstergeleri olmuştur. Bu sonuç, denetimle ilgili alınan şikâyetlerin denetçilerin başarısının ölçümü için bir gösterge olamayacağına dair iç denetçiler nezdinde tereddüt oluşturduğuna işaret etmektedir. Benzer şekilde, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi konularında tespit ve önerilerde bulunulmasına da iç denetçiler diğer göstergelere kıyasla tereddütlü yaklaşmışlar ve bunun iç denetçiler için açık ve objektif bir gösterge olmadığına dair bir yaklaşım sergilemişlerdir.

Çalışmanın en önemli sınırlılığı ise hedeflere bağlı olarak sunulan göstergelerin daha geniş örneklem gruplarında test edilememiş olmasıdır. Bu sebeple ileriki çalışmalarda, bu modelin kullanımı sonrasında elde edilen sonuçlar yanında üst yönetici ve paydaşlardan alınacak geri bildirimlerden oluşan bilgiler de göz önüne alınarak modelin geliştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Önerilen modelin kullanımıyla birlikte modelde iyileştirme yapılması ve kurumsal gelişimi tetikleyecek yanlar ortaya konulabilmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca modelin uygulanması sırasında iç denetim yöneticisine her bir göstergenin yüzdesel olarak ağırlıkları belirlenmelidir. Gerçekleşen performans sonuçları, belirlenen ağırlıklar ile çarpılarak “nihai başarı puanı” hesaplanabilecektir. Bu modelin uygulanması ile birlikte, uluslararası standartlara ve kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin hedeflere ne düzeyde ulaşıldığına yönelik ölçümler yapılabilecek ve iç denetim hizmetinin etkinliği ve kalitesinin artırılmasına katkı sağlanmış olacaktır.

EK-1

Tablo 1. İç Denetim Faaliyetlerinin Performans Göstergeleri Anketi

İÇ DENEYİM FAALİYETLERİNİN PERFORMANS GÖSTERGELERİ ANKETİ						
<p><b>Bu anket, sadece İç Denetim alanında çalışanlara yönelik olarak hazırlanmıştır. Mesleğiniz 'İç Denetçi' değilse ya da iç denetim alanında çalışmıyorsanız lütfen ankete katılmayınız.</b></p>						
İletişim Bilgileri*						
Adı Soyadı	:					
Mesleği	:					
Kurumu	:					
E-Posta	:					
*Kimlik bilgilerinin verilmesi zorunlu değildir. Sadece iletişim amaçlıdır.						
<p><b>İlk 4 önerme, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programlarının iç denetim birimlerinde var olup olmadığı, yeterliliği, kaliteye katkısı, performansın izlenmesi ve ölçülmesini içerip içermediğine ilişkindir.</b></p>						
Soru 1	İç denetim birimimizce iç denetim faaliyetleri, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmekte ve faaliyetlerin kalitesi geliştirilmektedir.	1-Kesinlikle Katılmıyorum (Kesinlikle Yetersizdir)	2-Katılmıyorum (Yetersizdir)	3-Fikrim Yok (Bilğim Yok)	4-Katılıyorum (Yeterlidir)	5-Kesinlikle Katılıyorum (Kesinlikle Yeterlidir)
Soru 2	İç denetim faaliyetleri için hazırlanmış ve uygulamada bulunan yeterli bir kalite güvence ve geliştirme programımız vardır.					
Soru 3	Denetimin kalitesi, kalite güvence ve geliştirme programının varlığına doğrudan bağlıdır.					
Soru 4	Denetimin kalitesi için, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının mutlaka izlenmesi ve ölçülmesi gereklidir.					
<p><b>Devam eden önermeler, İç Denetim Faaliyetlerinin Performans Göstergeleri'nin araştırılmasına ilişkindir.</b></p>						
<b>A. Müşteri perspektifi açısından:</b>						
Soru 5	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim memnuniyetinin oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 6	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 7	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim tarafından kabul edilen öneri oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 8	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetim yöneticisi tarafından denetlenen birim ya da sürecin üst düzey yöneticilerine yapılan tekliflerin kabul oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 9	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, artırılan gelir miktarı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 10	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı' performans göstergesi olmalıdır.					
<b>B. İş süreçleri perspektifi açısından:</b>						
Soru 11	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim önerilerinin yerine getirilme oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 12	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin iş memnuniyeti oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 13	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim programına göre denetimlerin, gerçekleşen denetimlere oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 14	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tamamlanan denetim sayısının iç denetçi sayısına oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 15	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme çalışmalarında elde edilen bulgulara yönelik yapılan düzeltici işlemlerin tamamlanma oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 16	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'düzenlenen raporların İç Denetim Yöneticisince tetkik edilmesi ve reddedilmemesi' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 17	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim tarafından kabul edilen bulgu sayısı' performans göstergesi olmalıdır.					
<b>C. Yenilik-öğrenme perspektifi açısından:</b>						
Soru 18	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin yetkinlik seviyesinin artırılmasına yönelik planlanan eğitim sayısı ve bu eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
Soru 19	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'uluslararası geçerliliği olan sertifika sahibi iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
<b>D. Finansal perspektif açısından:</b>						
Soru 20	İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tahsis edilen denetim bütçesinin yıl içerisinde planlandığı şekilde harcanma oranı' performans göstergesi olmalıdır.					
<p><b>Bu anketi talep ederek online olarak da katılım sağlayabilirsiniz. Online talepler ve iletişim için: <a href="http://www.linkedin.com/in/canercengiz-80317016a">www.linkedin.com/in/canercengiz-80317016a</a> (LinkedIn) ve <a href="mailto:ccengiz@tarimkredi.org.tr">ccengiz@tarimkredi.org.tr</a></b></p>						

## EK-2

Tablo 2. Anket Sonuçları

ANKET SONUÇLARI	Kesinlikle Katılmıyorum (Kesinlikle 'Yetersizdir')	Katılmıyorum (Yetersizdir)	Fikrim Yok (Bilğim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum (Kesinlikle 'Yeterlidir')	TOPLAM	1	2	3	4	5	Yantların Dağılımı (Grafiksel Gösterim)
1- İç denetim birimimizde iç denetim faaliyetleri, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmekte ve faaliyetlerin kalitesi geliştirilmektedir.	1	13	1	19	13	47	2,13%	27,66%	2,13%	40,43%	27,66%	
2- İç denetimin faaliyetleri için hazırlanmış ve uygulamada bulunan yeterli bir kalite güvence ve geliştirme programımız vardır.	4	12	2	21	8	47	8,51%	25,53%	4,26%	44,68%	17,02%	
3- Denetimin kalitesi, kalite güvence ve geliştirme programının varlığına doğrudan bağlıdır.	2	10	2	24	9	47	4,26%	21,28%	4,26%	51,06%	19,15%	
4- Denetimin kalitesi için, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının muttaka izlenmesi ve ölçülmesi gereklidir.	3	2	1	25	16	47	6,38%	4,26%	2,13%	53,19%	34,04%	
<b>Müşteri Perspektifi</b>												
<b>Hedef 1. Paydaşların beklentilerini dikkate alan bir anlayış içinde faaliyet göstermesi.</b>												
1.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim memnuniyetinin oranı' performans göstergesi olmalıdır.	3	12	3	19	9	46	6,52%	26,09%	6,52%	41,30%	19,57%	
1.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı' performans göstergesi olmalıdır.	1	16	4	21	3	45	2,22%	35,56%	8,89%	46,67%	6,67%	
<b>Hedef 2. İç denetçilerin, hem üst yönetimle hem de denetlenen birim yöneticileriyle etkin bir iletişim içerisinde bulunması.</b>												
2.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı' performans göstergesi olmalıdır.	3	6	1	25	10	45	6,67%	13,33%	2,22%	55,56%	22,22%	
<b>Hedef 3. İç denetimin üst yöneticiler tarafından anlaşılması ve sahiplenilmesinin sağlanması.</b>												
3.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetim yöneticisi tarafından denetlenen birim ya da süreç üst düzey yöneticilerine yapılan tekliflerin kabul oranı' performans göstergesi olmalıdır.	3	7	5	24	7	46	6,52%	15,22%	10,87%	52,17%	15,22%	
<b>Hedef 4. Üst yönetim ve denetlenen birimler nezdinde katma değer yaratılması.</b>												
4.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı' performans göstergesi olmalıdır.	0	4	3	22	17	46	0,00%	8,70%	6,52%	47,83%	36,96%	
<b>Hedef 5. Denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistem ve süreçlerinin oluşturulması ve geliştirilmesinin desteklenmesi.</b>												
5.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı' performans göstergesi olmalıdır.	3	11	7	20	4	45	6,67%	24,44%	15,56%	44,44%	8,89%	
<b>İş Süreçleri Perspektifi</b>												
<b>Hedef 6. İç denetim bulgularının izlenmesine yönelik etkili bir sistemin kurulması.</b>												
6.1. İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması amacıyla 'denetim önerilerinin yerine getirilme oranı' performans göstergesi olmalıdır.	4	8	2	18	12	44	9,09%	18,18%	4,55%	40,91%	27,27%	

ANKET SONUÇLARI	Kesinlikle Katılmıyorum (Kesinlikle Yetersizdir)	Katılmıyorum (Yetersizdir)	Fikrim Yok (Bilğim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum (Kesinlikle Yeterlidir)	TOPLAM	1	2	3	4	5	Yanıtların Dağılımı (Grafiksel Gösterim)
<b>Hedef 7. İç denetçilerin birbirleri ile uyum içerisinde ekip ruhuyla çalışmasının sağlanması.</b>												
7.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin iş memnuniyeti oranı' performans göstergesi olmalıdır.	2	14	3	24	3	46	4,35%	30,43%	6,52%	52,17%	6,52%	
<b>Hedef 8. İç denetimin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanmasının sağlanması.</b>												
8.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim programına göre denetimlerin, gerçekleştirilen denetimlere oranı' performans göstergesi olmalıdır.	1	8	1	21	15	46	2,17%	17,39%	2,17%	45,65%	32,61%	
8.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tamamlanan denetim sayısının iç denetçi sayısına oranı' performans göstergesi olmalıdır.	1	12	5	22	6	46	2,17%	26,09%	10,87%	47,83%	13,04%	
<b>Hedef 9. KGGP olumlu sonuçlarının idame ettirilmesi.</b>												
9.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme çalışmalarında elde edilen bulgulara yönelik yapılan düzeltici işlemlerin tamamlanma oranı' performans göstergesi olmalıdır.	3	7	2	21	11	44	6,82%	15,91%	4,55%	47,73%	25,00%	
<b>Hedef 10. Denetim raporlarının; yazışma kuralları ve denetim mevzuatına uygun, bulguların ise sebep-sonuç ilişkisini ortaya koyan, doğru, tarafsız, güvenilir, açık, kısa, yapıcı ve tam olması.</b>												
10.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'düzenlenen raporların İç Denetim Yöneticisince tetkik edilmesi ve reddedilmemesi' performans göstergesi olmalıdır.	2	14	3	18	9	46	4,35%	30,43%	6,52%	39,13%	19,57%	
10.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim tarafından kabul edilen bulgu sayısı' performans göstergesi olmalıdır.	3	12	2	21	7	45	6,67%	26,67%	4,44%	46,67%	15,56%	
<b>Yenilik-Öğrenme Perspektifi</b>												
<b>Hedef 11. İç denetçilerin yetkinliğini artırmak amacıyla, ihtiyaç duyulan meslek içi eğitim ve sertifikasyon sayısının ve çeşitliliğinin artırılması.</b>												
11.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin yetkinlik seviyesinin artırılmasına yönelik planlanan eğitim sayısı ve bu eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.	2	3	4	24	13	46	4,35%	6,52%	8,70%	52,17%	28,26%	
11.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'uluslararası geçerliliği olan sertifika sahibi iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.	1	10	4	17	13	45	2,22%	22,22%	8,89%	37,78%	28,89%	
<b>Finansal Perspektifi</b>												
<b>Hedef 12. Harcama yetkililiğinin etkin bir şekilde kullanılması.</b>												
12.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tahsis edilen denetim bütçesinin yıl içerisinde planlandığı şekilde harcanma oranı' performans göstergesi olmalıdır.	3	11	3	20	8	45	6,67%	24,44%	6,67%	44,44%	17,78%	

## Kaynakça

- Akçıl, M. (2009). İç denetimde kalite güvence ve geliştirme programı. *Denetisim Dergisi*, 108-113.
- Aktan, C. C. (2005). *Geleneksel şirket yönetimi ve kurumsal şirket yönetimi*. <http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/geleneksel.htm> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 17.10.2019).
- Alkış, H. & Temizkan V. (2010). İşletmelerin kurumsallaşma düzeyinin belirlenmesi: (Haddehaneler) Karabük Demir-Çelik örneği. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 21(76), 73-92.
- Aydın, F. (2013). İç denetim birimi yöneticilerinin kalite güvence ve geliştirme programındaki rolü. *Denetisim Dergisi*, (11), 21-24.
- Çınaroğlu, S. (2012). İşletmelerde performans ölçüm modelleri. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(2), 119-134.
- Duff, A., (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*. Edinburgh: University of Paisley, Published by The Institute Of Chartered Accountants Of Scotland.
- Görmen, M. (2017). Kamuda iç denetim performansının ölçümünde bir model önerisi: Dengeli başarı göstergesi (DBG) yaklaşımı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3), 975 – 997.
- Güner, M. F. (2008). Bir stratejik yönetim modeli olarak balanced scorecard. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 247-265.
- Güran, M. C. & Kahveci, E. & Oyman, S. (2015). Performans ölçümünde dengeli sonuç kartı uygulaması. *Verimlilik Dergisi*, 0(1), 55-85.
- Kaplan, R. S. & Norton D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39(1), 53-79.
- Kaya, B. (2009). İç denetim faaliyetiniz etkin mi?, [http://bertan-kaya.net/11/c-denetim-faaliyetiniz-etkin-mi-kddm-c-denetim-deerlendirme-modeli/\\_adresinden](http://bertan-kaya.net/11/c-denetim-faaliyetiniz-etkin-mi-kddm-c-denetim-deerlendirme-modeli/_adresinden) alındı. (Erişim Tarihi, 19.10.2019).
- Rupšys R., Boguslauskas V. (2007). *Measuring performance of internal auditing: Empirical evidence*, Kauno Technologijos Universitetas, ISSN 1392-2785, (5), 9-15.
- Özgül, A. (2011). İç denetimde kalite güvence geliştirme programı ve bir uygulama (Basılmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Serçe Işıklar, A. (2017). İç denetim hizmet kalitesi ölçümü (Basılmamış doktora tezi). Yaşar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Şehirli, K. (1999). *Kurumsal Yönetim Araştırma Raporu (Yeterlik etüdü)*, SPK Denetleme Dairesi, <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/477> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 24.12.2019).
- Tüm, K. (2013). Kurumsal yönetim, iç denetim ve iç denetimin kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(2), 93-112.
- Ünlü, V. (2013). Denetiminde kalite için dönemsel gözden geçirme faaliyeti. *Denetisim Dergisi*, (11), 32-40.
- Yiğit, C. (2018). İç denetimin kurumsal yönetime etkisi ve banka uygulaması (Basılmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yenigün, T. (2008) *Kurumsal yönetim ve işletme içi denetim* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yükçü, S. & Ataçan, G. (2009). Etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramlarının yarattığı karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.
- Ziegenfuss, D. E. (2000). Developing an internal auditing department balanced scorecard. *Managerial Auditing Journal*, 15( ½), 12-19.

## İnternet Kaynakları

- IIA, (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 24.12.2019).
- TIDE, (2012). İç denetimin katma değerine ve iç denetim kapasite modeli (Ek Rehber). [https://www.tide.org.tr/uploads/SG\\_Ic\\_Denetimin\\_Katma\\_Degeri.pdf](https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Ic_Denetimin_Katma_Degeri.pdf), (Erişim Tarihi, 24.12.2019).
- IIA, (2012). İç denetimin katma değerine ve iç denetim kapasite modeli (Ek Rehber). [https://www.tide.org.tr/uploads/SG\\_Ic\\_Denetimin\\_Katma\\_Degeri.pdf](https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Ic_Denetimin_Katma_Degeri.pdf), (Erişim Tarihi, 19.10.2019).
- Resmi Gazete, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, T.C. Resmi Gazete. Tarih/Sayı: 5 Nisan 2016/ 29675, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/04/20160405-5.htm> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 19.10.2019).