

İKİ FARKLI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI:
BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ

ESRA YILDIRIM

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEMMUZ 2018

Bu tezin Yüksek Lisans derecesi için gereken tüm koşulları yerine getirdiğini onaylarım.

Prof. Dr. Serdar SAYAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü
Müdürü

Bu çalışmayı okuduğumu ve çalışmanın kapsam ve içerik olarak Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı'nda bir Yüksek Lisans tezi olabilecek yeterlilikte olduğuna kanaat getirdiğimi onaylıyorum.

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

(TOBB ETÜ, İşletme)

Tez Jürisi Üyeleri

Prof. Dr. Yavuz ERCİL

(Başkent Üniversitesi, Halkla İlişkiler ve Tanıtım Programı)

Prof. Dr. Demet VAROĞLU

(TOBB ETÜ, İşletme)



Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını bildiririm.

Esra YILDIRIM

ÖZ

İKİ FARKLI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI:

BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

YILDIRIM, Esra

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Örgütler misyon ve vizyonları doğrultusunda stratejik hedeflerini belirler ve bu hedefleri gerçekleştirmek için kendi iç süreçlerini oluşturarak bu süreçlere uygun çalışmalarını gerçekleştirirler. Ancak bu süreçlere uygun ilerlenip ilerlenmediğinin denetlenmesi gerekmektedir. Firmaların bu stratejik planlara göre belirlenen hedeflere ulaşmasında iç denetim sisteminin oldukça önemli olduğu görülmüştür. Yapılan bu çalışma ile farklı iç denetim sistemlerinin stratejik planlama üzerine olan etkisi ortaya koyulmuştur. Bu kapsamda bir savunma sanayi firmasının Proje Yönetimine ait bağımsız bir iç denetim sürecinin olduğu dönemlerdeki denetim çıktıları ile organik iç denetimin olduğu dönemlerdeki çıktılara ait veriler toplanmış ve karşılaştırılmıştır. Bağımsız denetim işlemi sonuçlarına göre yapılan iyileştirmeler de incelenerek, örgütü stratejik hedeflerine ulaşması konusunda hangi denetim sürecinin daha etkili olduğu araştırılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda bağımsız iç denetim sürecine dahil olan dönemdeki stratejik hedeflere ulaşma oranlarının, sadece dahili bir iç denetim sisteminin olduğu döneme göre daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Dolayısıyla bağımsız bir kuruluş tarafından gerçekleştirilen iç denetim sistemi, savunma sanayi firmalarının stratejik hedeflerine ulaşması konusunda daha etkilidir. Bu çalışma, stratejik hedeflere ulaşma konusunda bağımsız bir kuruluş tarafından gerçekleştirilen iç denetim sisteminin, örgüt organizasyon şemasında yer alan iç denetim birimine göre etkisini ortaya koyması nedeniyle önemlidir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Bağımsız İç Denetim, Stratejik Planlamada İç Denetim

ABSTRACT

A COMPARISON OF THE EFFECTS OF TWO DIFFERENT INTERNAL AUDIT SYSTEMS ON STRATEGIC PLANNING: A CASE STUDY

YILDIRIM, Esra

Master of Arts, Business Administration

Supervisor: Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

The organizations make their strategic plans for the future in accordance with their mission and vision. For these plans the strategic targets are identified. Then, the firms constitute and use their internal processes to realize these targets. However, it must be controlled that whether the firms make their activities accordingly. Moreover, it is seen that internal audit is so important for the firms to attain the targets based on the strategic plans. Thus, in this study, the effects of the different internal audit systems on the strategic planning were presented. In this scope, the rates of the strategic target attainments for a defence company in a time that independent internal audit had been performed for the Project Management were analysed. These data was compared with the data acquired during the time which only organic internal audit had been made again for the Project Management. Also the improvements had been made after the independent were analysed. Therefore, according to results, it was shown that the rates of the independent audit were more valuable than the rates of the organic internal audit. Therefore, the independent audit system has a positive effect on the company for reaching their goals. Besides, this study is important as it has shown the effects of the independent audit system in terms of the internal audit.

Key Words: Internal Audit, Independent Internal Audit, Internal Audit for Strategic Planning

TEŞEKKÜR

Bu alıőmanın ortaya ıkarılmasında ok büyük emeği olan ve kendisinden birçok Őey ğrendiğim saygıdeğer hocam Prof. Dr. Yavuz ERCİL'e, alıőmam boyunca tm zorlukları benimle gğsleyen ve hayatımın her evresinde bana destek olan değerli eőim Ahmet YILDIRIM'a sonsuz teőekkrlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

İNTİHAL SAYFASI	iii
ÖZ	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
1. BÖLÜM I.....	1
2. BÖLÜM II.....	3
2.1.Denetim	3
2.1.a. Denetimin Özellikleri	3
2.1.b. Denetimin Türleri	4
2.1.b.i. Amacına Göre Denetimler	5
2.1.b.ii. Niteliğine Göre Denetimler	6
2.1.b.iii. Denetçinin Durumuna Göre Denetimler	6
2.1.b.iv. Yapılış Nedenine Göre Denetimler	8
2.1.c. Dış Denetim	8
2.1.c.i. Dış Denetleme Kurumunun Sahip Olması Gereken Özellikleri .	9
2.1.c.ii. Türkiye’de Dış Denetim: Sayıştay Denetimi	10
2.1.d. İç Denetim	12
2.1.d.i. İç Denetimin ve İç Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikleri	14
2.1.d.ii. İç Denetimin Amacı	15
2.1.d.iii. İç Denetimin Önemi	16
2.1.d.iv. Dünyada Uygulanan İç Denetim Modelleri	17
2.1.d.v. Türkiye’de Uygulanan İç Denetim Modeli	22
3. BÖLÜM III	41
3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi	41
3.2. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları	41
3.3. Çalışmanın Yöntemi	42
3.3.a. Nitel Veri Toplama Teknikleri	43

3.3.b. Örnek Olay Çalışması Desenleri	44
3.3.b.i. Bütüncül Tek Durum Deseni	44
3.3.b.ii. İç İç Geçmiş Tek Durum Deseni	44
3.3.b.iii. Bütüncül Çoklu Durum Deseni	45
3.3.b.iv. İç İç Geçmiş Çoklu Durum Deseni	45
3.3.c. Örnek Olay Çalışmasının Planlanması.....	45
3.3.c.i. Verilerin Azaltılması	46
3.3.c.ii. Verilerin Görselleştirilmesi.....	46
3.3.c.iii. Sonuca Ulaşma ve Teyit Etme.....	47
3.3.d. Kurumun Stratejik Hedefleri	48
3.3.e. Çalışma Kapsamında İncelenen Denetim Türleri	49
3.3.e.i. CMMI İç Denetim Süreci.....	49
3.3.e.ii. KYS İç Denetim Süreci	57
4. BÖLÜM IV	61
4.1. CMMI Denetimi Sonrasında Yapılan İyileştirmeler	61
4.1.a. İş Kalem, Kaynak ve Maliyet Tahminlemesi.....	61
4.1.b. Proje Yönetim Prosedürüne Uygunluk	61
4.1.c. Proje Planının Yayınlanması	62
4.1.d. Kilometre Taşlarının Belirlenmesi.....	62
4.1.e. Süreç Tanımlama	62
4.1.f. Dokümantasyon Kontrolü	63
4.2. Örgütün Satış Performansı Değerleri.....	64
4.3. Örgütün İstihdam Oranındaki Değişimler	67
4.4. Örgütün İhracat Oranındaki Değişimler	68
4.5. Örgütün ISO500 Sıralamasındaki Değişimler	68
5. BÖLÜM V	71
KAYNAKÇA	73

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. İç ve Dış Denetimin Farklılaştığı Noktalar.....	8
Tablo 2.2. Savunma Sanayi Firmalarının Sahip Olduğu İç Denetim Sertifikaları	34
Tablo 3.1. Nitel ve Nicel Araştırma Yöntemleri Arasındaki Farklar.....	42
Tablo 3.2. CMMI Olgunluk Seviyeleri ve İlgili Süreç Alanları	51
Tablo 3.3. Proje Planlama Denetim Sonuçları	56
Tablo 3.4. Proje İzleme ve Takip Denetim Sonuçları	57
Tablo 3.5. İç Tetkik ve CMMI Sonuçlarının Karşılaştırılması	59
Tablo 4.1. Gözden Geçirme Toplantıları Sayısı	62
Tablo 4.2. 2011-2016 Yılları Arası Savunma Sektörü Ciro Tablosu.....	66
Tablo 4.3. Sanayi Ciro Endeksi, Toplam 2011 – 2016	67
Tablo 4.4. 2013-2016 Yılları Arası Örgüt Çalışan Sayısındaki Artış Oranları.....	67

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Denetim Türleri	5
Şekil 2.2. Sayıştay Denetimi uygulaması	11
Şekil 2.3. Sayıştay Denetim Alanları	12
Şekil 2.4. Kamu İç Denetim Rehberinde Tariflenen İç Denetim Süreci	28
Şekil 2.5. TBMM’de Uygulanan İç Denetim Süreci	30
Şekil 2.6. 2011-2016 Yılları Arası Üretimden Net Satış Oranları	36
Şekil 3.1. Nitel Araştırmada Veri Analizi Süreci	46
Şekil 3.2. Mühendislik Maliyeti Dağılımı	50
Şekil 3.3. CMMI Olgunluk Seviyelerine Göre Maliyet Dağılımları	51
Şekil 3.4. Model Yapısı	54
Şekil 3.5. Değerlendirme Skalası	55
Şekil 3.6. Proje Planlama Karakteristiği	56
Şekil 3.7. Proje İzleme ve Takip Karakteristiği	57
Şekil 3.8. İç Denetim Konularındaki Farklılık Oranı	59
Şekil 4.1. Kaynak Planlamasında Kadro Dağılımı	61
Şekil 4.2. Örgüt Prosedürlerinin Genel Durumu	63
Şekil 4.3. Proje Kapsamında Oluşturulan Doküman Oranları	64
Şekil 4.4. Örgütün 2002-2016 Yılları Arasındaki Üretimden Satış Oranlarındaki Artış Miktarı	65
Şekil 4.5. 2013-2016 Yılları Arası İhracat Oranlarındaki Artış Miktarı	68
Şekil 4.6. Önceki Yıla Göre İSO500 Sıralamasındaki Artış Miktarları	69

KISALTMALAR LİSTESİ

AQAP	:	Allied Quality Assurance Publications
CMMI	:	Capability Maturity Model Integration
DSK	:	Denetimden Sorumlu Komite
GG	:	Gözden Geçirme
İDB	:	İç Denetim Başkanlığı
İDDK	:	İç Denetçiler Denetleme Kurulu
ISO	:	International Organization for Standardization
KYS	:	Kalite Yönetim Sistemi
PMC	:	Project Monitoring and Control
PP	:	Proje Planlama
SASAD	:	Savunma Sanayi İmalatçılar Derneği
UD	:	Uygulanabilir Değil

BÖLÜM I

GİRİŞ

Günümüz piyasasında ortaya çıkan çeşitli ekonomik krizler ve örgütlerin pazar alanlarında tutunabilme çabalarının bir sonucu olarak denetim sistemi, yönetim fonksiyonları arasında öne çıkan unsurlardan biri haline gelmiştir. Bu kapsamda örgütlerin, gerçekleştirdikleri faaliyetler dahilinde kanunlarla belirlenen kurallara ne ölçüde uyum sağladıkları, kendilerine verilen görevleri ne şekilde gerçekleştirdikleri, stratejik planlarda verilen hedeflerle faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin karşılaştırılması ve finansal raporlamaların doğruluğu gibi konular için denetim sisteminin önemi giderek artmaktadır (Baykara 2014). Bu kapsamda örgütlerin misyon ve vizyonlarını gerçekleştirmek için işletme kurallarını uygulamaları ve bir kontrol mekanizması ile denetlenmeleri gerekmektedir (Akyel 2010).

Çalışmanın amacı bir savunma sanayi firması tarafından uygulanan iki farklı iç denetim sisteminden hangisinin kurumun stratejik hedeflerine ulaşması konusunda daha etkili olduğunu ortaya koymaktır. İç denetimin bağımsız bir kuruluş tarafından gerçekleştirilmesi durumunun savunma sanayi firmalarının stratejik hedeflerine ulaşması konusunda daha iyi bir etkiye sahip olduğu değerlendirilmektedir. Bu bağlamda çalışma konusunun stratejik hedeflere ulaşma konusunda bağımsız bir kuruluş tarafından gerçekleştirilen iç denetim sistemi etkisinin, örgüt organizasyon şemasında yer alan organik iç denetim birimine göre etkisini ortaya koyması nedeniyle önemlidir.

Çalışmanın Bölüm 2 kısmında çalışma konusu dahilindeki literatür araştırmasına yer verilmiştir. Bu kapsamda denetim, denetimin özellikleri, denetim türleri, dış denetim, Türkiye’de uygulanan dış denetim uygulaması, iç denetim, iç denetim ve denetçinin sahip olması gereken özellikler, iç denetimin amacı, önemi gibi konulara değinilmiştir. Ayrıca dünyada uygulanan iç denetim modelleri, Türkiye’de uygulanan iç denetim modeli ve çeşitli sektörlerde uygulanan iç denetim sistemleri hakkında bilgi verilmektedir.

Bölüm 3 dahilinde çalışmanın amacı, önemi, kapsamı ve çalışmada kullanılan yöntem hakkında bilgi verilmektedir. Bu kapsamda bağımsız iç denetim sistemi olan CMMI ile kurum organizasyonunda yer alan iç denetim sistemi (KYS) hakkında bilgi verilmiş olup ve denetim sonucunda elde edilen bulgular ele alınmıştır.

Bölüm 4 kapsamında denetim sonucunda elde edilen verilere göre kurum tarafından gerçekleştirilen iyileştirme faaliyetleri ele alınmıştır. Bu iyileştirmeler sonucunda örgütün Satış performansındaki, istihdam oranındaki, ihracat oranındaki ve İSO500 sıralamasındaki değişimler incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise Bölüm 4'te yer alan verilere göre örgütün hedeflerine ulaşmasında CMMI ve Kalite Yönetim Sisteminin hangisinin daha etkili konusunda değerlendirme yapılmıştır. Son olarak çalışmanın sonunda Kaynakça verisine ulaşılabilir.

BÖLÜM II

LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

2.1. Denetim

Kurumların misyon ve vizyonlarına ulaşmada dış denetim, iç denetim ve iç kontrolün büyük rolü bulunmaktadır. Bu anlamda örgütlerin kurumsal yapılarının olgunlaşması için bu denetim türlerinin birbirleri ile uyumlu ve tamamlayıcı nitelikte kurgulanması gerekmektedir. Dolayısıyla iç denetim ve iç kontrol sisteminin sağlıklı ve etkin bir şekilde yürütülmesi ve sürdürülmesi için aynı şekilde sağlıklı ve verimli bir dış denetim yapısına ihtiyaç vardır.

Denetim örgüt içerisinde oluşabilecek hataların engellenmesine yardımcı olmak, kontrol sistemi ve yönetimin doğru ve güvenilir olmasını sağlamak, kurumun performans ve mali hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla kurum içerisindeki süreç ve uygulamaların önceden belirlenen prosedür ve standartlara göre tarafsız bir şekilde analiz etmek, ölçmek, kanıtlara dayanarak değerlendirme yapmak ve bu sonuçları raporlandırmak olarak tanımlanabilir (E. Özdemir 2015).

Denetim işlemi kurum ve kuruluşların farklı bir göz tarafından denetlenmesi ve incelenmesidir. Denetim kapsamında örgüt içerisindeki iç kontrol ve mali sistemler incelenerek ilgili denetim sonuçları oluşturulur. Böylece örgüt kendi içerisindeki eksiklikleri ve yetersizlikleri görme şansına sahip olmaktadır. Bu durumda onun belirtilen bu eksiklikleri düzeltmesine imkan vermektedir (Başpınar 2006).

Denetim uygulamalarının türleri incelendiğinde aslında temelde beş unsurdan oluştuğu görülmektedir; uygunluk denetimi, sistem denetimi, performans denetimi, mali denetim ve bilgi teknolojileri denetimi (Polat 2014).

2.1.a. Denetimin Özellikleri

Denetim işlemi olaylara yönelik bulguların belirlenen ölçütlere göre uygunluğunu araştıran ve elde edilen sonuçları ilgili birimlere kanıtları ile birlikte ileten bir süreçtir.

Bu durumda bu sistemin sahip olması gereken bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Güredin 2010);

- Denetim aktif bir süreçtir: Denetim işlemi temelde bilgilerin toplanması, değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların ilgili birimlere iletilmesi şeklinde ilerleyen bir süreçtir.

- İddiaların güvenilirliği ve doğruluğu araştırılmalıdır: Denetçi tarafından incelenen finansal tabloların iddia edildiği şekilde olup olmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu anlamda bu verilerin doğruluğu ve güvenilirliği araştırılmalıdır.

- Önceden saptanmış ölçütlere göre yapılır: Denetim işleminde denetçiler ve elde edilen sonuçları inceleyen birimler arasında görüş ayrılığının olmaması adına önceden belirlenen kıstaslar kullanılmalıdır. Bu ölçütler yasal zorunluluklar, genel kabul görmüş standartlar, yönetim tarafından belirlenen başarı kriterleri olabilmektedir.

- Denetim tarafsız olmalıdır: Denetim işleminde toplanan kanıtlar tarafsız bir şekilde derlenmeli ve değerlendirilmelidir. Denetçi görevini bağımsız bir şekilde herhangi bir önyargıya sahip olmadan gerçekleştirmelidir.

- Denetime başkaları tarafından ilgi duyulmaktadır: Denetim sonucunda elde edilen veriler, bankalar, kamu kurumları, paydaşlar ve kurum yöneticileri tarafından kullanılabilir.

- Sonuçlar bildirilir: Denetim işlemi sonunda yapılan iddiaların doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda denetçi görüşünü oluşturur ve bir rapor haline getirilir ve ilgili birimlerle paylaşılır.

2.1.b. Denetimin Türleri

Denetim türleri denetimin niteliğine, amacına, yapılış nedenine ve denetçinin durumuna göre dört farklı gruba ayrılmaktadır. Bu kapsamda Şekil 2.1’de bu denetim türlerinin detayları görülmektedir.

Şekil 2.1. Denetim Türleri



2.1.b.i. Amacına Göre Denetimler

Denetim işlemi yapılma amacına göre üç gruba ayrılmaktadır.

- **Finansal Denetim:** Kuruma ait mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu kontrol edilmektedir. Bu kapsamda kurum tarafından hazırlanan mali tablolar önceden belirlenen kriterlere göre uygunlukları değerlendirilmektedir (Kaval 2005).

Finansal tablolar farklı gruplar tarafından kullanılabilir olması nedeniyle denetim işlemi tüm ekipler için yapılan bir işlemdir. Bu nedenle denetim kapsamında her ekip için ayrı bir denetim yapılamamaktadır (Güredin 2010).

- **Faaliyet Denetimi:** Kurum içerisindeki bölümlerin uyguladığı yöntemlerin etkinliğinin ve verimliliğinin incelenmesi hususudur (Güredin 2010). Faaliyet denetimleri oldukça detaylı bir şekilde yapılmakta olup denetçi tarafından kurumun başarısının iyileştirilmesi için bazı öneri ve tedbirler sunmaktadır. Uygunluk ve finansal denetime göre daha zor bir denetim olması nedeniyle bu denetim türü daha çok iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır (Güredin 2010).

- **Uygunluk Denetimi:** Kurum hedeflerine ulaşmada işletme içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin bu amaç için uygun olup olmadığı, ilgili mevzuata ve prosedürlere uygunluğunun değerlendirilmesidir (Kaya 2016).

Kurum içerisinde belirlenen ve kurum içerisinde yayımlanan kurallara, yönergelere uygun olarak işletmenin faaliyetlerini yürütüp yürütmediği kontrol edilmektedir (Bozkurt 2012).

2.1.b.ii. Niteliğine Göre Denetimler

- Sürekli Denetim: Finansal tablolara yönelik uygun görüş verilebilmesi amacıyla denetim için gerekli olan elektronik kanıtların toplanmasıdır. Bu kapsamda finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu için analitik prosedürler ve bilgisayar destekli denetleme teknikleri kullanılmaktadır. Böylece toplanan elektronik kanıtlar derlenerek bir denetleme raporu oluşturulur. Denetim işlemi kuruma ait faaliyet ve fonksiyonların tamamını kapsamaktadır (Kaya 2016).

- Ara Denetim: İşletmenin aylık, üç aylık ya da altı aylık periyotlarla olan faaliyetlerinin denetlenmesidir. Bu denetimin temel amacı ara dönemlerdeki kar, zarar ve finansal durum hakkında bilgi toplamaktadır (Dalak 2011).

2.1.b.iii. Denetçinin Durumuna Göre Denetimler

Denetçinin durumuna göre yapılan denetim türleri iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

- İç Denetim: Bu denetim yapısında kurum içerisindeki faaliyetler ve uygulamaların kurumun hedeflerine ulaşması anlamında etkili ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığının kontrolüdür. Ayrıca iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi konularında gerekli planlamalar yapılarak oluşabilecek risklere karşı tedbirlerin alınmasını sağlayan bir danışmanlık hizmetidir (Türedi, Zor ve Gürbüz 2015).

- Dış Denetim: Bağımsız bir denetçi tarafından kuruma ait tüm finansal tablolar ve belgeler önceden belirlenen ölçütlere uygunlukları ve güvenilirlikleri anlamında incelenmektedir. Bu kapsamda kurum faaliyetlerinin yasal zorunluluklar çerçevesinde yürütülüp yürütülmediği kontrol edilir ve gerekli düzeltmeler yapılmaktadır. Bağımsız

denetçi denetlenen kurum ile herhangi bir organik bağ içerisinde olmamalıdır (Çelikay 2012).

Denetleyicinin durumuna göre ikiye ayrılan iç denetim ve dış denetim arasındaki temel fark her ne kadar denetimi kimin yapacağı konusu olmasına rağmen esasta başka konularda da farklılık göstermektedirler. Bu anlamda iç denetim ve dış denetim arasındaki farklar aşağıda belirtildiği şekildedir.

Farklılaşan Noktalar	Dış Denetim	İç Denetim
İçeriği	Mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğinin raporlanması için yapılır.	Önceden belirlenen kurallara bağlılığı kontrol etmek ve kurum varlıklarını korumak için yapılır.
Şartları	Bağımsız bir dış denetçi olunabilmesi için yasal olarak tariflenen özelliklere sahip olunması gerekir.	Denetçinin sahip olması gereken belirgin bir özelliği yoktur.
Çalışma Alanı	Yönetim çalışma alanına herhangi bir kısıtlama getiremez.	Çalışma alanı genelde yönetim tarafından belirlenmektedir.
Amacı	İşletme ve diğer paydaşların çıkarlarını korumak.	İşletme performansını, karlılığını ve verimliliğini korumak.
Denetçinin Atanması	Dış denetçiler işletme sahibi, devlet ya da yönetim tarafından atanabilmektedir.	İç denetçiler yönetim tarafından belirlenmektedir.
Denetçinin Konumu	Dış denetçi bağımsızdır ve örgüt dışından birisidir. Ayrıca örgüt düzenlemelerine ve kurallarına uyma zorunluluğu yoktur.	Örgüt çalışanıdır. Örgütteki kurallara ve düzenlemelere uyma zorunluluğu vardır.

Süreklilik	Periyodik ya da sürekli	Sürekli
Tavsiyeler	Dış denetçi finansal tablolarla ilgili rapor yazar ve aksaklıklar konusunda tavsiye vermez.	İç denetçi eksiklikleri gidermek amacıyla tavsiyelerde bulunabilir.

Tablo 2.1. İç ve Dış Denetimin Farklılaştığı Noktalar (Basu 2009)

2.1.b.iv. Yapılış Nedenine Göre Denetimler

Denetim faaliyetleri yapılış nedenine göre zorunlu denetimler ve isteğe bağlı denetimler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

- Zorunlu Denetimler: İlgili kanunlar nedeniyle yapılan ve yasal zorunlulukları olan bir denetim türüdür. Bu kapsamsa çalışmanın nasıl olacağı konusuna kanun, yönetmelik ve genelgeler bulunmaktadır (Aksoy 2002).
- İsteğe Bağlı Denetimler: Kurumların herhangi bir yasal zorunluluğu olmadan tamamen kendilerinin aldığı iç kararlar doğrultusunda yapılan denetimlerdir (Aksoy 2002).

2.1.c. Dış Denetim

Dış Denetim ifadesi uluslararası literatürde Yüksek Denetim olarak isimlendirilmekte olup bu denetim türünün bağımsızlığı anayasal olarak sağlanmaktadır. Dış denetim; denetlenecek olan kurumdan bağımsız olan denetçiler tarafından kurumun mali tablolarının ve finansal hesaplamalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadıklarının kontrolünün yapılmasıdır. Bu kapsamda dış denetim yapma görevi yeminli mali müşavirlere verilmiştir (Ayrancı 2010).

Dış denetim işlemini bağımsız olarak gerçekleştiren Yüksek Denetim Kurumu yasa koruyucu organ ya da anayasal düzenleme ile kurulan bir kamu kurumudur (Akyel 2010). Bu kapsamda Viyana'da 2010 yılında gerçekleştirilen kamu dış denetiminin güçlendirilmesi konferansında yayınlanan sonuç bildirgesine göre dış denetim sisteminin temel amacı şu şekilde sıralanabilir (Akyel 2010);

- Mali yönetimin sağlıklı olmasını sağlamak
- Kamu yönetimini desteklemek ve bu yönetimlerin performanslarında iyileştirme yapmak
- Saydamlığı arttırarak hesap verilebilirliği sağlamak
- Yolsuzlukla mücadele ederek güvenilirliği sağlamak
- Kamu fonlarının verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak
- Halkın kamu yönetimine olan güvenini güçlendirmek
- Ulusal ve uluslararası hedeflere ulaşılmasını sağlamak

2.1.c.i. Dış Denetleme Kurumunun Sahip Olması Gereken Özellikleri

Tüm bu amaçlar doğrultusunda temelde Uygunluk, Mali, Performans ve Bilişim Sistemlerinin denetimi konularından sorumludur. Bu kapsamda kurumun hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarına ait hesaplamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol eder. Ayrıca gelir, gider ve diğer işlemlerin hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını değerlendirir (Okumuş ve Ünal 2017). Dolayısıyla dış denetim işlemini gerçekleştirecek kurumlarının sahip olması gereken bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu anlamda dış denetleme kurumlarının tarafından taşınması gereken nitelikler Meksiko Deklarasyonunda şu şekilde yer almaktadır (Akyel 2010);

- Dış denetleme kurumunun anayasal ve hukuki bir kapsamda bulunması gerekmektedir ve yapılacak hukuki düzenlemelerin uygulanması sağlanmalıdır.
- Dış denetleme kurumu başkan ve üyelerinin görevlerini yerine getirmeleri konusunda tam bağımsız olmaları gerekmektedir.
- Dış denetleme kurumu tarafından talep edilen bilgiler sınırsız erişilebilir olmalıdır.
- Mali ve idari anlamda özerkliğe sahip olmalı ve yeterli miktarda parasal ve insan kaynağına sahip olmalıdır.
- Dış denetleme kurumunun yaptığı denetleme işlemlerine yönelik rapor verme yükümlülüğü olmalıdır.

- Dış denetleme kurumlarının gerçekleştirdiği denetim işlemlerine ait raporların içeriklerini ve zamanlamasını belirleyebilmeli ve bu raporları yayınlama ve dağıtma yetkisine sahip olmalıdır.

Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması çalışmasında yazar tarafından Türkiye’deki bağımsız dış denetim sisteminin açıklanabilmesi için bir firmaya ait ilk altı aylık mali tablolar incelenmiş ve bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru, güvenilir, muhasebe ilke ve standartlara uygun olup olmadığı kontrol edilmiştir. Bu kapsamda denetim yapan denetçiler arasında rekabet sorunu olması ve denetçi ücretlerinin kurum tarafından ödenmesinin denetleme işleminin tam bağımsız olmasını engellediği vurgulanmaktadır (Ayrancı 2010). Bu durumda denetçinin sahip olması gereken bağımsızlık özelliği ile ters düşen bir durum olduğu görülmektedir.

Aynı çalışmada Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları arasında kanunlarda tanımlandığı gibi mali hesapların ve beyanların doğruluğunu ve güvenilirliğini muhasebe ve denetim standartlarına göre kontrol etmek, tasdiklemek olduğu ancak tasdiklenen konuların daha çok vergi mevzuatı ile ilgili olduğu belirtilmiştir (Ayrancı 2010).

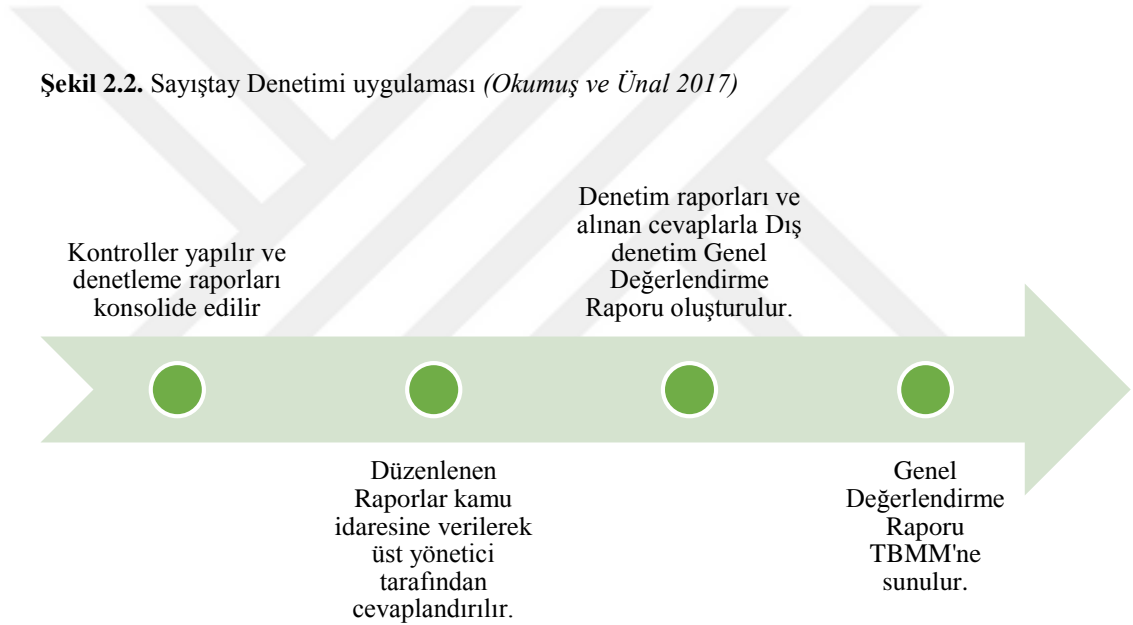
2.1.c.ii. Türkiye’de Dış Denetim: Sayıştay Denetimi

Dış denetim kurumuna ait yetki unsurlar her ulusun kendi koşullarına ve ihtiyaçlarına bağlıdır (Akyel 2010). Bu kapsamda ülkemizde dış denetim işlemleri temelde Sayıştay ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri gibi kurumlar tarafından gerçekleştirilmektedir. 5018 Sayılı Kanununun 11 inci maddesinde; “Üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri” hükme bağlanmıştır (İDKK 2017). Bu nedenle Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimde kurum yönetiminin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal hedef ve planlarına uygunluğu değerlendirilmekte olup sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmaktadır

(Okumuş ve Ünal 2017). Ülkemizde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim işlemi bu konudaki uluslararası denetim standartları referans alınarak yapılmakta olup aşağıdaki kontroller yapılmaktadır (Okumuş ve Ünal 2017);

- Kamu idarelerine ait mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının kontrol edilmesi
- Kamu idaresine ait belgeler ve hesaplar dikkate alınarak ilgili mali tabloların güvenilirliklerinin ve doğruluklarının kontrol edilmesi
- Kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının kontrol edilmesi
- Faaliyet sonuçlarının ölçülerek performansların değerlendirilmesi

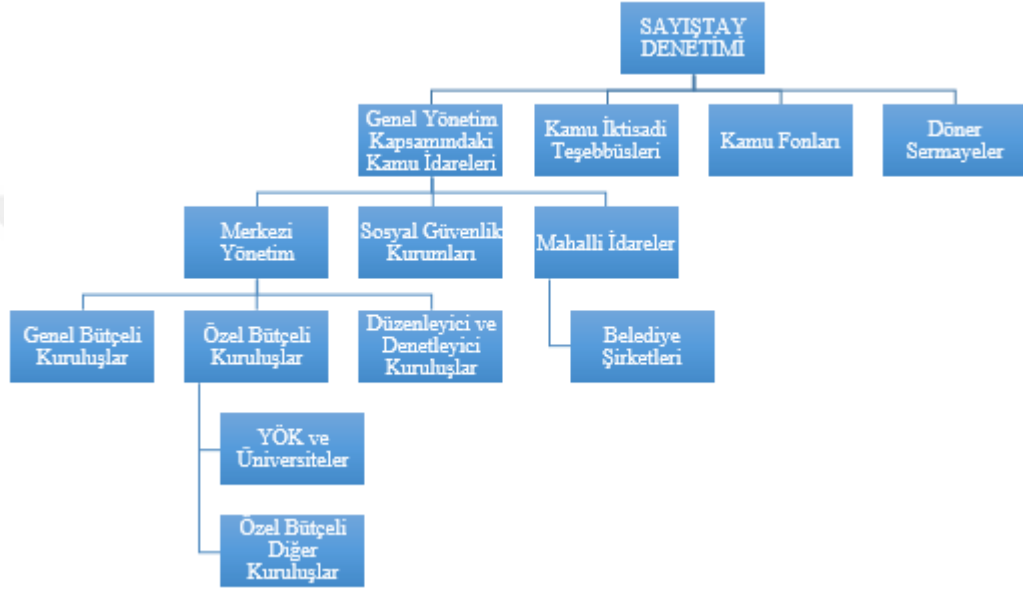
Şekil 2.2. Sayıştay Denetimi uygulaması (Okumuş ve Ünal 2017)



Şekil 2.2 Sayıştay denetim sürecinin işleyişi hakkında bilgi vermektedir. Bu kapsamda denetim dahilinde ilgili kontroller yapılır ve konsolide edilen raporlar kamu idaresindeki üst yöneticiye cevaplandırması için iletilir. Bu kapsamda bulunan eksikliklere yönelik denetçi ile aynı görüşte olup olmamasına göre yönetici tarafından cevapların oluşturulur. Alınan bu cevaplar ve denetim raporları kullanılarak denetim çıktısı olan Genel Değerlendirme raporu oluşturulur ve TBMM'ye sunulur.

Sayıştay denetim işleminin sonunda dış denetim işlemi ile hem hukuka uygunluk kontrol edilmiş olunur hem de harcamaların kurumsal hedef ve amaçlar uğruna olup olmadığı kontrol edilir. Sayıştay denetime dahil olan kurumlar incelendiğinde aşağıdaki gibi olduğu görülmektedir (Okumuş ve Ünal 2017);

Şekil 2.3. Sayıştay Denetim Alanları



Dış denetim kurumları sahip oldukları bilgi ve deneyimi paylaşabilmek ayrıca denetime karşılıklı biçimde katkıda bulunabilmek ve onu tamamlayabilmek adına iç denetim birimleriyle olan ilişkilerine önem vermektedirler.

2.1.d. İç Denetim

İç kontrol, örgütlerin stratejik hedeflerine ulaşmalarını sağlamak amacıyla kurum yönetimi tarafından kurulan ve işletilen sürekli bir süreçtir. Bu kapsamda Amerika’da yer alan AICPA-Committe on Auditing Prosedure tarafından iç kontrol işleminin, kuruma ait finansal bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak, işletme aktiflerini korumak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, belirlenen yönetim politikalarına olan bağlılığa özendirilebilmek amacıyla uygulanan ve kabul gören tüm yöntem ve tedbirler olarak tanımlanmaktadır (Dabbağoğlu 2006).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise iç kontrol sisteminin “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü” olduğu belirtilmiştir (Akyel 2010).

İç kontrol süreci kurum yapısı, prosedürler, metotlar ve iç denetim dahil olmak üzere kontrol sistemlerinin tamamını kapsamaktadır (Hepworth 2003). İç Denetim işlemi ise bu iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının ölçülmesi ve değerlendirilmesini sağlayan, sonuçlarının ise kurum yönetime sunulduğu bir denetim hizmetidir (Akyel 2010). Yönetimin ana işletme fonksiyonu olduğu ve iç denetimin ise direkt olarak bu fonksiyona bağlı olduğu değerlendirilmektedir.

İç denetim, iç kontrol sistemine ait işlemin ve güvenilirliğin sağlanmasında önemli bir etkidir. İç denetim kurum içerisinde uzun süren deneyimler sonrasında oluşturulan standartlar topluluğu olması nedeniyle kuruma ışık tutan bir rehber niteliğindedir. Günümüz modern iç denetim yöntemlerinin uygulandığı bir denetim sistemi, kurum hedef ve amaçlarına ulaşmasında bir pusula görevi görecektir (Koçak ve Kavakoğlu 2010).

İç denetim işlemleri uluslararası standartlara uygun olarak yapılmalıdır. Bu kapsamda ülkemizde Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlarda öncelikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol kanunu esas alınmış olup, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) tarafından tanımlanan “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” da kullanılmaktadır. Bu Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir (İDKK 2017).

Standartlar kapsamında iç denetim faaliyetlerinin bağımsız olmak zorunda olduğu ve iç denetçilerin görevlerini yaparken tamamen tarafsız davranmaları gerektiği belirtilmektedir (International Internal Audit Standards Board 2017).

2.1.d.i. İç Denetimin ve İç Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikleri

Denetim işleminin başarılı bir şekilde yapılabilmesi için iç denetim sisteminin bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (TC Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2006);

- İç denetim işlemi, bu konuda sertifika sahibi denetçiler tarafından gerçekleştirilmelidir.
- Uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmelidir.
- İç denetim birimi tarafından risk odaklı bir plan ve program hazırlanmalı ve denetim bunlar esas alınarak yapılmalıdır.
- Denetim işlemi disiplinli ve sistematik bir şekilde gerçekleştirilmelidir.
- Denetim işlemi tamamen tarafsız olmalıdır. Denetime yönelik plan, program, uygulama ve raporlama işlemleri tamamen bağımsız bir şekilde yapılmalıdır.
- İç denetim sadece mali konuları değil aynı zamanda mali olmayan diğer tüm konuları da kapsamaktadır.

İç denetim işlemini gerçekleştiren denetçilerin ise görevlerini tam olarak yerine getirebilmeleri için sahip olmaları gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Kapoor ve Brozzetti 2012);

- Bütünlük ve karakter
- İletişim becerileri
- Teknik beceriler ve uzmanlık
- Zekâ
- İş sezgisi
- Mesleki kuşkuculuk
- Meraklılık

- Enerjik kişi becerileri
- Bilgi teknolojileri bilgisi
- Kişilik

2.1.d.ii. İç Denetimin Amacı

İç denetim işleminin yapılmasına yönelik temel amaçlar aşağıdaki gibidir (Ocaklı 2010);

- İşletmeye ait varlıkları korumak: İç denetim sisteminin amacı kurum varlıklarının korunabilmesi için kurum içerisinde kabul görmüş yöntemlerin uyumlaştırılmasını sağlamaktır.

- Bilgi güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlanmak: Kurum içerisindeki yöneticilere i raporlama yapabilmek, diğer paydaşlara ise dış raporlama yapabilmek adına muhasebe ve finansal verilerin doğruluklarının ve güvenilirliklerinin sağlanması iç kontrol sisteminin amaçları arasındadır.

İç kontrol sistemi sadece bilgilerin güvenilir ve doğru olmasını sağlamaz aynı zamanda bu bilgilerin karar alınacak zamanında hazır olmasını sağlamaktadır.

- Kurum içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ilgili yasalara ve şirket prosedürlerine uygunluğunu sağlamak: Kurum içerisinde yapılan faaliyetlerin işletmenin belirlenen amaçlarına ve politikalarına ulaşmasını sağlayacak yöntem ve usullere uygun yapılmasını sağlar. İç denetim sisteminin yapılan plan dahilinde uygulanması, sistemin etkinliğini ifade etmektedir.
- Ekonomik ve verimli kaynak kullanımını sağlamak: Kurum yöneticilerinin bir faaliyete yönelik kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının kontrol edebilmesi için öncelikle faaliyet standartlarını belirlemelidir. Ayrıca bu standartlardan oluşan sapmalar belirlenerek analiz edilmeli ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır. İç kontrol sistemi bu işlemin yerine getirilmesini sağlar.
- şirket yönetiminin belirlediği hedeflere ve amaçlara ulaşılmasını sağlamak: Faaliyetlerin belirlenen hedefler ve amaçlara uygun olarak ilerlediğinin kontrol edilmesini sağlar.

2.1.d.iii. İç Denetimin Önemi

Kurum yöneticileri tarafından şirketlerin daha iyi yönetilebilmesi amacıyla farklı yöntemler uygulanmaktadır. Şirket karlılığının artırılması, risklerin en aza indirilmesi ve şirket misyonunun gerçekleştirilebilmesi amacıyla iç kontrol sistemleri kullanılmaktadır. Uygulanan iç kontrol sistemi şirketin rekabetçi ortamlardaki müşteri istek ve önceliklerinin hızlı bir şekilde ele alınabilmesini ve şirket büyümesini doğru bir yeniden yapılandırma ile gerçekleştirmesini sağlar (Ocaklı 2010).

İç denetim sistemi ile kurumlar daha iyi nitelikteki ve daha uygun olan bilgi ile müşterilerinin güvenini kazanır. Ayrıca kurumların mevcut yasal düzenlemeler ve kanunlara uygun olarak daha iyi kararlar almasını sağlar (Ocaklı 2010).

İç denetim sistemi yalnızca büyük kurumlar için değil aynı zaman da küçük firmalar için de oldukça önemlidir. Küçük aile firmalarında yönetim tarzı tamamen şirketi yöneten kişilerin güvenilirliğine bağlı olmakla birlikte yöneticiler bazı durumlarda esneklik sağlayabilmektedirler. Bu durum ise küçük firmalarda kurumsal yönetişimin anlayışından daha farklı olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla kurumsal yönetim anlayışının bu küçük firmalar tarafından kazanılması için yönetim yapısında birtakım farklılaşmaların yapılması gerekmektedir. Bu değişimin planlanan hedeflere ulaşmada doğru bir şekilde işleyip işlemediğinin bir gözlemci tarafından kontrol edilmesi gerekir. Dolayısıyla bu noktada iç denetim sistemi yalnızca büyük firmalar için değil küçük firmalar için de önemli hale gelmektedir (Yıldız 2008).

2.1.d.iv. Dünyada Uygulanan İç Denetim Modelleri

Dünyada uygulanan iç denetim yöntemlerine bakıldığında farklı farklı modellerin uygulandığı görülmektedir. Bu kapsamda *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü* çalışmasında bahsedilen iç denetim modelleri şu şekildedir (Alagöz 2008);

- **COSO (Committe of Sponsoring Organizations) Modeli:** Sistem tüm işletme alanını kapsamaktadır. Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA), İç

Denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA) tarafından oluşturulan komite iç kontrol sisteminin etkili çalıştırma sorumluluğunun yalnızca yöneticilere ait olduğunu, sistemin tesis sorumluluğunun ise Yönetim Kurulu ve yöneticilere ait olduğunu savunmaktadır.

- **COBIT (Control Objectives for Information Technology) Modeli:** Sistem kurumun bilgi işlem teknolojisi ile tüm kurumu kapsamaktadır. ve Kurumlarda kullanılan yazımlar nedeniyle oluşabilecek risklerin kontrol edilmesini amaçlamaktadır. Bu modele göre hem sistemin tesisi hem de etkin çalıştırılma sorumluluğu yöneticilere aittir. Bu model kapsamında iç denetçilerde işletmeden sorumludur.

- **eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli:** Sistem kurumun bilgi işlem teknolojisini kapsamaktadır. Bu model kapsamında etkin çalıştırılma sorumluluğu iç denetçilere ait olup, sistemin tesisi sorumluluğu yöneticilere aittir. Bu model online ticaret konusunda oluşabilecek riskler nedeniyle oluşturulmuştur.

- **SysTrust (System Trust) Modeli:** Bu modelin oluşturulma amacı dijital ortamlardaki bilgi güvenliğinin sağlanmasıdır. Bu kapsamda sistemin tesisi yöneticilere ait olmakla birlikte, etkin çalıştırılması dış denetçilere aittir.

İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları ile Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması çalışmasında ise dünyada uygulanan iç denetim modellerinin üç ana gruptan oluştuğu belirtilmektedir (Mallı 2014);

- **Kuzey (Angola Sakson) Modeli:** İngiltere'nin önderliğinde oluşturulmuş olan bu modelin temel ilkesi yönetim sorumluluğudur. Bu kapsamda sadece kişisel boyutta değil kurumsal seviyede de hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu modele göre kamu idareleri kendi tüzel kişiliklerine sahip olup bütçelerini kendileri oluşturmaktadırlar. Yetkiler yerel yönetimlere devredilmiş olup bakanlıklar ve diğer

kamu idareleri standartları belirleyip koordinasyonu sağlamaktadır. İngiltere, Hollanda, Finlandiya, İrlanda gibi ülkeler tarafından uygulanmaktadır.

İngiltere’de kamu sektöründeki iç denetim işlemi Bakanlıklardaki iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetim birimi başkanı, Bakanlık Mali Görevlisine bir komite aracılığı ile rapor vermektedir. Ayrıca yönetimdeki iç denetimin yeterliliğini ve etkinliğini kontrol etmek, performans denetimi için gereken genel düzenlemeleri gözden geçiren ve mali hesaplamaların doğruluğunu raporlayan dış denetçiler bulunmaktadır. Bu dış denetçiler raporlarını yasama organlarına sunmaktadır (Mallı 2014).

Angola Sakson modeline sahip olan Finlandiya tarafından uygulanan iç denetim modeli incelendiğinde Maliye Bakanlığı’nın iç kontrol sistemlerinin kurulmasından sorumlu olduğu görülmektedir. Kamu kurumları iç kontrol konusunda yönetim sorumluluğu ilkesine dayanmaktadır. Bu kapsamda Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı dışındaki bakanlıklarda iç denetçiler bulunmaktadır. Bu iki kurumda ise denetim birimi bulunmamaktadır (Mallı 2014).

- **Güney (Üç Taraflı Kontrol) Modeli:** Bu model başta Fransa olmak üzere birçok ülke tarafından kullanılmaktadır. Bu model kapsamında mali kontroller harcama öncesinde kurum içerisindeki iç denetçiler tarafından değil ayrı bir birim tarafından gerçekleştirilmektedir. Fransa, İtalya, İspanya ve Malta gibi ülkeler tarafından uygulanmaktadır.

Fransa tarafından uygulanmakta olan Güney Modeline göre Bakanlıklar ve Kamu kuruluşlarında salt bir “iç denetçi” kadrosu bulunmamaktadır. İç denetim işlemi bir misyon olarak görülmekte ve müfettişler tarafından gerçekleştirilmektedir. Fransa’da kamu kurumlarına ait iç denetim muhasebe ve finansal işlemleri kapsamakta olup, bu işlemlerine yönelik yapılan denetimler Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığına bağlı müfettişler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu müfettişlerin dışında teftiş kurullarına bağlı olarak çalışan ve bazı bakanlıklarda yer alan müfettişler bulunmaktadır. Bu kişiler kurum faaliyetlerini bir bütün olarak incelemekte ve kurumun idari ve mali işlemlerini denetlemektedir (Mallı 2014).

İtalya tarafından uygulanan model incelendiğinde her kurum ve kuruluş kapsamında iç denetim müfettişlerinin bulunduğu görülmektedir. Bu müfettişler kurum ve kuruluş içerisinde yer alan hiyerarşik yapıya uygun olarak görev yapmaktadır. Ancak bu hiyerarşik yapı haricinde Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak görev yapan ve Sayıştaydan farklı olarak Kamu Mali Denetim Birimi bulunmaktadır. İlgili denetim işlemleri bu birim tarafından da gerçekleştirilmektedir (Mallı 2014).

- **Karma Model:** İç denetime yönelik fonksiyonların birleştirildiği model türüdür. Almanya ve İsveç gibi ülkelerde uygulanmaktadır.

Almanya'da uygulanan iç denetim modeli incelendiğinde iç denetimin kamu kuruluşlarının kendi kontrol sistemlerinin bir parçası değil aksine dış denetim sisteminin bir parçası olduğu görülmektedir. Bu kapsamda iç denetçiler kamu kurumu çalışanları olmakla birlikte çalıştıkları kurumları Federal Denetim Mahkemesi gözetiminde ve onun önderliğinde denetleyerek yine bu mahkemeye sonuç raporlarını sunmaktadır (Mallı 2014).

Belirtilen bu iç denetim modelleri temelde uygulanan modeller olup, tüm dünya ülkelerinin aynı modelleri uygulaması ve tek bir çatı altında toplanması mümkün olmamaktadır. Ülkelerin kendi iç etnik yapıları, siyasi düzenleri ve yönetim anlayışlarına göre farklı iç denetim modelleri de uygulanabilmektedir. Bu kapsamda Afrika Ülkelerinde, Uzak Doğu Ülkelerinde, Latin ve Kuzey Amerika Ülkelerinde uygulanan farklı iç denetim modelleri olmakla birlikte bu modelleri geleneksel bir uygulama yöntemi haline gelmemiştir.

ABD'de İç Denetim

ABD'de uygulanan iç denetim sistemi, temelde denetçi bağımsızlığına önem vermekte olup iç denetim standartlarını referans alarak etkinlik ve verimliliği dikkate alan bir uygulama yöntemidir. Bu yöntemde bağımsız denetçi kişiler meslek olarak da denetçi olarak görev almakta olup bu kişiler arasındaki koordinasyon merkezi bir denetim

birimi tarafından sağlanmaktadır. İç denetim konusunda hazine bakanlığı da dahil olmak üzere tüm kurumlarda bir Genel Müfettişlik oluşturulmuştur (Baykara 2014). Bu yapı içerisinde Genel Müfettişler istedikleri konuda denetim yapma hakkına sahiptirler ve kurum üst yöneticileri bu durumu reddedemezler. İlgili denetim raporları bu durumda üst yöneticiye sunulmakta ve Kongre konu hakkına bilgilendirilmektedir. Kurum üst yöneticileri ilgili raporlara belirtilen hususlara yönelik Kongre'yi otuz gün içerisinde bilgilendirir (Baykara 2014). Böylece ABD'de uygulanan iç denetim sistemine bakıldığında raporların kurum yöneticilerine sunulması nedeniyle iç denetimin merkeziyetçi bir yapıda olmadığı görülmektedir.

Çin'de İç Denetim

Çin'de bulunan İç Denetim Tüzüğü'nde iç denetçilerin sahip olması gereken yetiler ve özellikleri tanımlanmaktadır. Bu kapsamda denetçiler (Mallı 2014);

- kamu maliyesindeki hareketliliği ve gelir/gider durumlarını denetlemelidir.
- bütçe dahilindeki ve dışındaki sermaye uygulamasını denetlemelidir.
- yöneticilerin sorumluluklarını denetlemelidir.
- iç kontrol sistemi ve risk yönetimi konusunda doğruluk ve verimlilik değerlendirmesi yapmalıdır.
- işlevsel ve performans denetimi yapmalıdır.
- belirli yasalar ve tüzükler tarafından tanımlanan diğer denetim işlemlerini de yapmalıdır.

Çin'deki iç denetim sistemi incelendiğinde daha çok mali ve uygunluk denetimi konularına önem verildiği görülmektedir. Bu anlamda kurum yöneticilerinin karar vermelerinde ya da yönetimin güçlenmesi hususunda bir girdi yapmamaktadır (Mallı 2014).

Uygulanan iç denetim yapısında kamu kurumlarına ait iç denetim birimleri yerel yönetimlerin gözetimindedir. Dolayısıyla bu durum denetleme biriminin iki kez denetlenmesini sağlamaktadır. Yani bu durum birimin hem kurum içerisindeki

yönetimin gözetlemede hem de devlet kuruluşlarının denetiminde olmasını sağlamaktadır (Mallı 2014).

Estonya'da İç Denetim

Estonya'da uygulanan iç denetim faaliyetleri incelendiğinde kamu kurumlarının iç denetim işlemlerinden Maliye Bakanlığı'nın sorumlu olduğu görülmektedir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı, kamu kurumlarının organizasyonlarını ve iç denetçilerin almaları gereken eğitimleri desteklemektedir (Baykara 2014).

Norveç'te İç Denetim

Norveç'te uygulana iç denetim sisteminde iç denetçiler yaptıkları denetimin kalitesinden ve bağımsızlığından tamamen kendileri sorumludur. Yani bu anlamda denetçileri denetleyen bir yapı bulunmamaktadır. Yapılan denetimin kalitesinden iç denetçiler olduğu kadar onların amirleri de sorumludur. Denetimlerin planlanması, uygulanması, ilgili raporların oluşturularak dokümante edilmesi konusunda oldukça katı kurallar bulunmaktadır (Mallı 2014)

İç Kontrol Sistemi adlı çalışmada iç denetim işleminin fayda sağlayabilmesi için izlenmesi gereken yöntem şu şekilde belirtilmektedir (Dabbağoğlu 2006);

- a. Faaliyet alanları ve iç denetimi gerçekleştirecek iç denetçinin sorumluluklarının belirlenmiş olması gerekmektedir.
- b. Denetimin çerçevesi ve risk modeli belirlemelidir.
- c. Belirlenen çerçeveye ve risk modeline uygun bir denetim planının geliştirilmesi gerekmektedir.
- d. Denetime yönelik test programları detaylı olacak şekilde geliştirilmelidir.
- e. Ortaya çıkan iç denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması gerekmektedir.
- f. Elde edilen sonuçların dağıtımının sağlanması ve izlenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda yukarıda belirtilen faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanabilmesi için yönetim desteğinin sağlanması ve kurum fonksiyonlarının birbirinden kesin çizgilerle ayrılması gerektiği belirtilmektedir. İç denetim birimlerinin tarafsız bir şekilde görevlerini yerine getirmeleri için denetçi birimler yönetime bağlı olmalı ve yönetim kuruluna rapor verir pozisyonda olmalıdır. Ancak tarafsızlığını koruyabilmesi adına denetçi birimler kurum içerisinde yürütme fonksiyonlarında ya da kurumun ana faaliyetlerine yönelik direkt olarak görev almamalıdır (Dabbağoğlu 2006). Firmanın amaçları uğruna belirlediği hedefleri ile bu hedeflere ulaşması için nelere ihtiyaç duyduğunu gösteren iç kontrol sistemi arasında bir bağlantı bulunmaktadır (Tümer, 2010). Bu durumda iç kontrol sisteminin belirlenen riskler karşısında sağlıklı bir şekilde çalıştığını göstermek ve yönetimi desteklemek amacıyla iç denetim sistemine ihtiyaç bulunmaktadır (Akyel, 2010).

2.1.d.v. Türkiye’de Uygulanan İç Denetim Modeli

Türkiye’de yer alan kamu kurum kuruluşlar tarafından uygulanan iç denetim sisteminde uluslararası standartlar referans alınmaktadır. İlk olarak özel sektör tarafından uygulanmaya başlanan iç denetim sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk kamu kurumları tarafından da uygulanmaya başlamıştır. Kanun kapsamında iç denetim işleminin direkt olarak iç denetçiler tarafından uluslararası standartlara göre gerçekleştirileceği belirtilmektedir. Ayrıca kamu kurumları içerisinde üst yöneticiye bağlı bir yapıda İç Denetim Birimi Başkanlıklarının görev alacağı belirtilmektedir.

Türkiye’deki İç Denetimi Yönlendiren Faktörler

Ülkemizdeki iç denetim sistemi incelendiğinde ilgili kanun ve düzenlemelerde kısmi olarak yer aldığı görülmektedir. Bu anlamda özel sektör alanında Türk Ticaret Kanunu, BDDK kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu iç denetim konusunda sınırlı oranda da olsa bir düzenleme getiren kaynaklardır. Yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen ülkemizde iç denetim konusunda uluslararası standartlar referans

alınmaktadır. Kamu sektöründe ise 5018 sayılı kanun ve ilgili yönetmelikler kamu sektöründeki iç denetim sistemine ışık tutmaktadır.

İç Denetimde Uluslararası Standartlar

Bu standartlar iç denetim işleminin tanımına ve amacına uygun bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, iç denetimin sağlayacağı katma değeri ifade etmek ve performansını değerlendirebilmek amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından oluşturulmuştur.

Uluslararası İç Denetim Standartları ilk olarak 1999 yılında kullanılan “Kırmızı Kitap (Red Book)” Mesleki Uygulama Çerçevesinin bir parçasıdır. Bu çerçeve günümüze kadar belli dönemlerde güncellenerek iki adet rehber halini almıştır (Çelikay 2012).

1. Zorunlu Rehber: Bu rehber iç denetimin tanımı, etik kuralları ve Uluslararası İç Denetim Standartları olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. İç denetçilerin buralarda tanımlanan kavramlara uyması gerekmektedir.
2. Tavsiye Edilen Rehber: Bu rehber ise pozisyon raporları, uygulama önerileri ve uygulama rehberlerinden oluşmaktadır. Bu rehber zorunlu olmamakla birlikte zorunlu rehberde belirtilen gereklerin karşılanmasını sağlayacak çözümler üretilebilmesi için Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulmuştur.

Ülkemizde iç denetim konusunda uluslararası standartlar yasal olarak zorunlu değildir. Ancak bu faaliyetlere yön verecek önemli kaynaklardan bir tanesidir. Bu nedenle Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü olarak Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) üyedir. Dolayısıyla bu durum ülkemizde iç denetçi olarak görev yapan tüm kişileri kapsamaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması çalışmasında, Türkiye’de faaliyet gösteren bir denetim şirketi ile Azerbaycan’da faaliyet gösteren bir denetim şirketinin uygulamış oldukları denetim yöntemlerinin uluslararası denetim standartlarını ne ölçüde karşıladığı konusuna değinilmiştir. Bu kapsamda yapılan mülakatlar neticesinde daha kaliteli ve güvenilir

bir iç denetim yapabilmek için bağımsız denetçilerin standartlara ve uygulamalara sadık kalması gerektiği ve bunları doğru bir şekilde uygulaması gerektiği sonucuna varılmıştır (Babayeva 2011).

Türk Ticaret Kanunu

13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen Türk Ticaret Kanununda geçen denetim işlemleri daha çok bağımsız dış denetimi kapsamakta olup, iç denetim ile ilgili faaliyetler üst seviyede yer almaktadır. Bu Türk Ticaret Kanununa göre;

- Kurumlarda denetim işlemlerinin yapılması için bir denetim komitesi kurulması gerektiği belirtilmekte ve bu konuda Yönetim Kurulu görevlendirilmektedir (Cömert 2008).
- Şirket büyüklüğü ne olursa olsun tamamen bağımsız kişilerden oluşan bir iç denetim sistemine ihtiyaç olduğu belirtilmektedir. Bu işlemin sadece dış denetçiler tarafından yapılamayacağı belirtilmiştir (Cömert 2008).
- Kanun içerisinde yine açık bir şekilde yer almasa da finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre bağımsız denetçiler tarafından iç denetiminin yapılması gerektiği belirtilmektedir (Çelikay 2012).
- Kanun kapsamında risk yönetimi konusunda da önem verilmekte olup kurumlar içerisinde risk yönetim bölümlerinin kurulması zorunlu hale getirilmiştir. Risk yönetimi ise iç denetim kapsamında kontrol edilen bir unsur olması nedeniyle de yine dolaylı bir şekilde iç denetim vurgulanmaktadır (Cömert 2008).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun temel görevi piyasanın belirli bir güven, şeffaflık ve kararlılık içerisinde yürütülmesine imkan vermek ve yatırımcıların haklarını korumaktır (Çelikay 2012).

Kurul tarafından yapılan düzenlemeler daha çok bağımsız denetimi içerse de, iç denetim ve iç kontrol gibi kavramlar da bu düzenlemeler içerisinde yer almaktadır.

Yayımlanan tebliğlerde iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk değerlemesi gibi konulara da değinilmektedir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

BDDK isminden de anlaşılacağı gibi temelde bankacılık sektörü için hizmet etmekte olsa da ülkemizde iç denetim konusunda öncülük etmiş bir kuruluştur. BDDK tarafından bankacılık sektöründeki iç denetim sistemi ile ilgili birçok düzenleme yapılmıştır. Bunlardan bir tanesi Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik'tir. Bu yönetmelik dahilinde bankalarda kurulması gereken iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerine yönelik usul ve esasları tariflenmektedir (Yurtsever 2009).

BDDK tarafından yapılan bir diğer düzenleme ise Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporlarının Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'i yayımlamasıdır. Bu kapsamda denetim komiteleri ile ilgili esaslara yer verilmiş olup denetim komitelerinin iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri konusundaki görüşleri, bağımsızlıkları gibi konulara değinilmiştir. Ayrıca ilgili faaliyet raporlarının bağımsız bir denetçi tarafından onaylandıktan sonra yayımlanması zorunlu hale getirilmiştir (Pehlivanlı 2010).

BDDK tarafından bilgi sistemleri konusunda yayımlanan yönetmelik ile yönetim beyanının uygulamasına yönelik çerçevesi belirlenmiş olup ilgili usul ve esaslar tanımlanmıştır. Bu kapsamda bankaların bankacılığa ait süreçler ve bilgi sistemleri ile ilgili yapılan iç kontrollerde oluşturulan yönetim beyanının bağımsız denetçiye sunulması zorunlu hale getirilmiştir (Yurtsever 2009).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kontrol sistemimizin AB uygulamalarına ve uluslararası standartlara uygun olması sağlanmıştır. Ayrıca kanun ile çağdaş mali yönetimin temel unsurlarından olan iç denetim, iç kontrol, hesap

verebilirlik, mali şeffaflık, performans esaslı bütçeleme gibi konular kontrol sistemimizin bir unsuru haline getirilmiştir (Başpınar 2006).

5018 sayılı kanunun ülkemizdeki kamu sektörüne aşağıdaki gibi birçok faydası bulunmaktadır (Çelikay 2012);

- Yönetim sorumluluğu ilkesinin başarılı bir şekilde uygulanması sağlanmaktadır.
- Kamu kaynaklarının mali şeffaflık ve hesap verebilirlik çerçevesinde daha etkili ve verimli kullanılması sağlanmaktadır.
- Sadece mevzuata uygunluk yerine uluslararası uygulamalara benzer yönde bir denetim sistemi uygulanmaktadır.
- Avrupa Birliği uygulamalarının referans alınmasıyla uluslararası standartlara yaklaşılmıştır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı kanunla birlikte idarelerin iç kontrollerine yönelik merkezi uyumlaştırma Maliye Bakanlığı, bu idarelerin iç denetimlerine yönelik merkezi uyumlaştırma ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yürütülmektedir. Bu kurulun temel sorumluluğu kamu kurumlarındaki iç denetim sisteminin uluslararası standartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamaktır. Bu kapsamda iç denetim görevinin kapsamını oluşturmuştur. İDDK kuruluşunun görevleri incelendiğinde aşağıdaki gibi olduğu görülmektedir (İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik 2005);

- İç denetimde denetlemeye ve raporlamaya yönelik standartları belirlemek,
- Risk odaklı denetleme usullerini geliştirmek,
- Kamu kurumlarındaki iç denetim ve diğer denetim birimlerinin birlikte çalışabilmesini sağlamak,
- Yolsuzluk, hırsızlık ve usulsüzlükler konusunda alınması gereken tedbirlere yönelik kamu kurumlarına gerekli önerilerde bulunmak,
- İç denetçilerin değişen ihtiyaçlara göre gelişmesini sağlamak,

- Kurum içerisindeki yönetim ile iç denetçiler arasındaki anlaşmazlıkların giderilmesini sağlamak,
- İç denetim konusundaki etik kuralları belirlemek,
- Kurumların iç denetimlerine yönelik raporlarını Maliye Bakanlığı'na ve diğer paydaşlara sunmak,
- Dış denetim sistemi ile birlikte çalışmak,
- İDDK tarafından gerçekleştirilen düzenlemelerin iç denetçiler tarafından uygulandığını kontrol etmek.

Kamu Sektöründe İç Denetim

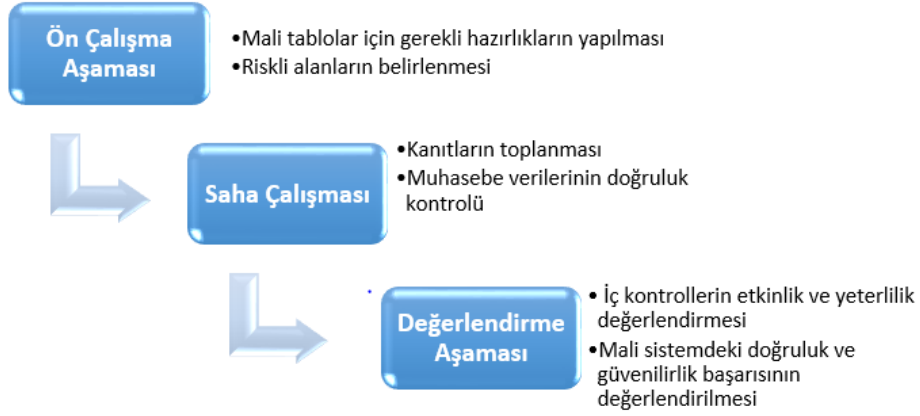
Ülkemizde uygulanan iç denetim sistemi incelendiğinde kamu kurum ve bakanlıklarda iç denetim birimlerinin bulunduğu görülmektedir. Bu iç denetçiler temel olarak iç kontrol sisteminin çalıştıkları kurumda etkin ve verimli kullanılmasını değerlendirmekten sorumludurlar. Ancak bu denetim işlemlerinin fonksiyonel bağımsızlığına yönelik olarak bir denetleme komitesi bulunmamaktadır.

İç denetim işlemleri diğer bazı ülkelerden farklı olarak sadece mali ve sistem denetimi değil, aynı zamanda bunlara ek olarak performans, bilgi teknolojisi ve uygunluk denetimi de yapılmaktadır. Kamu kurumlarında uygulanan iç denetim sistemi incelendiğinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskli alanlar tespit edilerek daha çok bu durumlar üzerine bir denetim faaliyetinin yapıldığı görülmektedir (Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi 2018).

Ülkemizde teftiş ve soruşturma işlemleri müfettişler gerçekleştirmekte olup iç denetçilerin bu anlamda bir görev ve sorumlulukları bulunmamaktadır.

Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre iç denetim işleminin 3 aşamalı olarak yapılacağı değerlendirilmektedir (Polat 2014).

Şekil 2.4. Kamu İç Denetim Rehberinde Tariflenen İç Denetim Süreci



İç Denetim sonucunda ortaya çıkan bulgular bir rapor halinde derlenmektedir. Türkiye’de Almanya’da uygulanan modelden farklı olarak iç denetçiler hazırladıkları raporları yüksek bir kuruluşa değil, kendi kurum ve kuruluşlarındaki üst yöneticilerine sunmaktadırlar.

Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması çalışmada, kamu kurumlarındaki iç denetim sistemlerinin incelenmesi adına bir anket çalışması yapılmış olup iç denetimde üst yönetim desteğinin önemli olduğu, ancak bu şekilde denetim işleminin dikkate alınarak raporların önemsendiği belirtilmiştir (Kaya 2016).

Kamu Sektöründe İç Denetim: Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelere Yönelik Bir Araştırma çalışmada, genel bütçeli kurumlarda çalışan iç denetçilere bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışma kapsamında iç denetçilerin denetlenen birim başkanları ve personelleri ile ilişkileri nedeniyle bağımsız bir şekilde görev yapamadıkları görülmüştür. Ayrıca iç denetçilerin uzun zamandır kurum içerisinde çalışıyor olmasının denetimin bağımsız hareketini engellediği savunulmaktadır (E. Özdemir 2015).

ÖZDEMİR çalışmasında üst yönetimin denetleme faaliyetleri ve denetim biriminin takibi konularında yetersiz bilgiye sahip olduğunu ve ilgili birimlerle iletişimin sağlanmadığını belirtmektedir. Ayrıca denetim sonrası oluşturulan raporlara yönelik gerekli önlemlerin alınmadığı belirtilmiştir (E. Özdemir 2015).

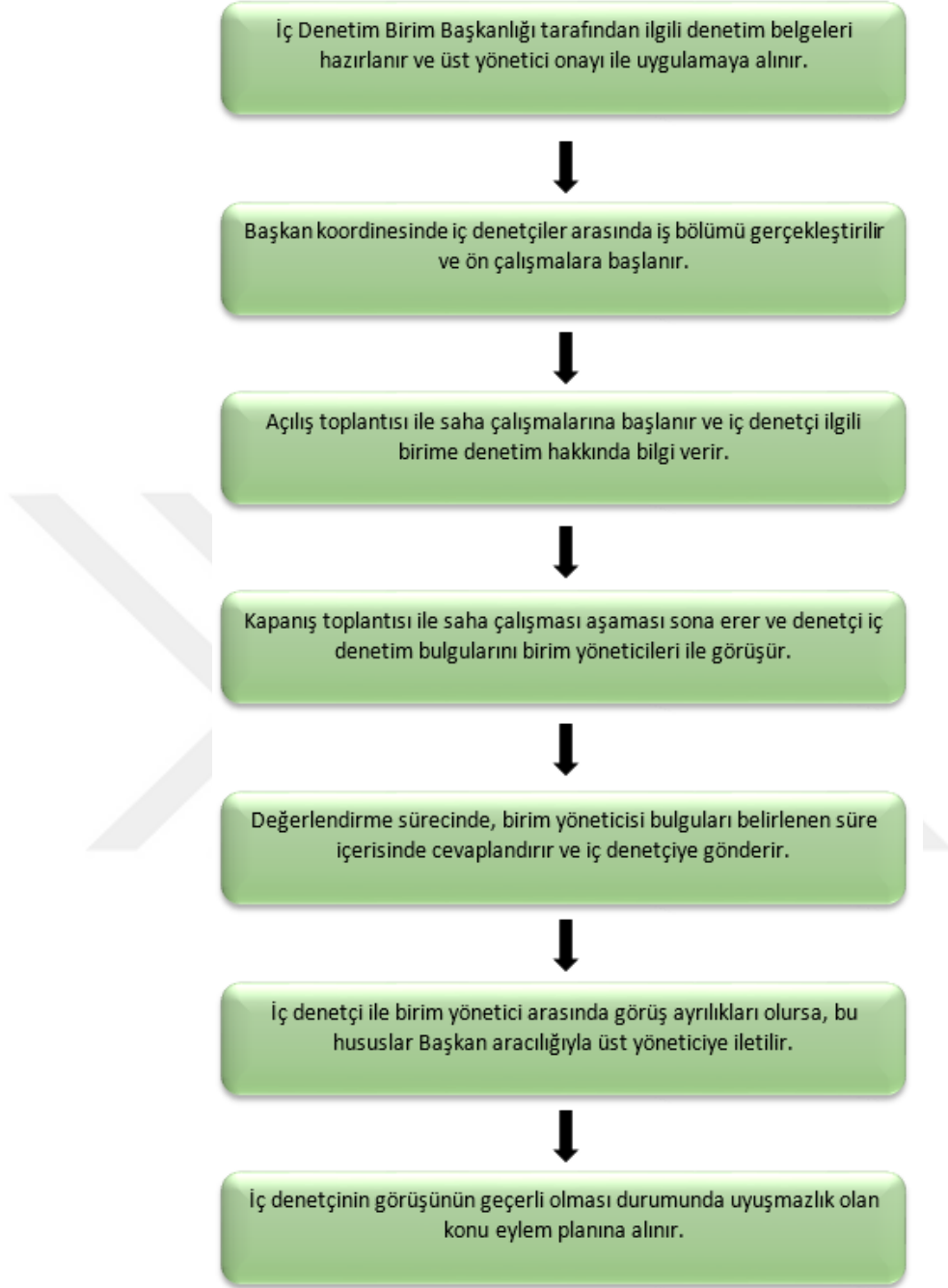
Türkiye’de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması çalışmasında yapılan anket çalışması ile varılan sonuca göre iç denetçilerin kurumlar içerisindeki bağımsızlıklarının artırılabilmesi amacıyla İç Denetim Denetleme Kurulunun (İDDK) Maliye Bakanlığı’ndan ayrılıp bağımsız bir yapı haline gelmesinin önemli olduğu vurgulanmaktadır (Çelikay 2012).

TBMM’de İç Denetim

TBMM’deki İç Denetim Birim Başkanlığı’nın *Türkiye Büyük Millet Meclisinde İç Denetim Faaliyetleri* çalışmasında belirtildiği üzere, TBMM’de iç denetim faaliyetleri Türkiye Büyük Millet Meclis Başkanlığı İç Denetim Yönergesi çerçevesinde yürütülmektedir. Bu kapsamda uygulanan iç denetim işlemi iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bu iç denetçiler TBMM Genel Sekreterliğinde uzman olarak görev yapan çalışanlardan oluşmaktadır. Bu iç denetçiler tarafından hazırlanan iç denetim raporları İç Denetim Koordinasyon Kurulu yerine, TBMM Genel Sekretere sunulmaktadır (Polat 2014).

TBMM İç Denetim Birim Başkanlığı direkt olarak üst yöneticiye bağlıdır. İç denetçiler ise bağımsız ve tarafsız olup, bu kişilere faaliyetleri dışında herhangi bir görev verilmemektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisinde iç denetim faaliyetleri risk odaklı yürütülmektedir (Polat 2014). TBMM’de uygulanan iç denetim sistemi incelendiğinde uygulama yönteminin Şekil 2.5’te gösterildiği gibi olduğu görülmektedir (Polat 2014).

Şekil 2.5. TBMM’de Uygulanan İç Denetim Süreci



Özel Sektörde İç Denetim

Ülkemizde özel sektör alanında iç denetim konusunda uygulanan tam bir standart olmamakla birlikte 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol kanunu

uygulanmaktadır. Ayrıca yasal bir zorunluluk olmamakla beraber uluslararası standartlar ve genel kabul görmüş düzenlemeler referans alınmaktadır.

Perakende sektörüne yönelik yapılan *Perakendecilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Stokların Denetimine İlişkin Bir Uygulama* çalışmasında stok ve stok denetimi ile iç kontrol sisteminin etkinliği konusu araştırılmış ve bunun için işletmedeki ilgili bölümlerde görev alan personel ve yöneticilerle görüşmeler yapılmıştır. Bu kapsamda iç kontrol sisteminde yaşanacak bir eksikliğin şirketin varlık kaybına, yöneticilerin şirkete yönelik hatalı kararlar almasına ve dolayısıyla amaçlarına ulaşamamasına sebep olabileceği vurgulanmıştır. Bu nedenle şirketlerin kurumsallaşmasında iç denetim sisteminin büyük öneme sahip olduğu belirtilmiştir (Yıldız 2008).

Bir sanayi işletmesinin iç kontrol süreçlerinin ne kadar etkin olduğunun belirlenmesi amacıyla yapılan *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama* çalışmasında işletmenin iç denetim kapsamındaki raporları incelenmiş ve yöneticiler ile görüşmeler yapılmıştır. İç kontrol prosedürleri yapılan bu görüşmeler neticesinde değerlendirilerek iç denetim kapsamında sadece belirli noktalara odaklanmak yerine tüm sürece odaklanılması gerektiği, bu süreçlerin de etkin bir şekilde ilerleyebilmesi için yeterli özeni göstermesi gerektiği vurgulanmıştır (Adiloğlu 2010).

Savunma Sektöründe İç Denetim

Savunma sektöründe iç denetim işleminin detaylarına bakıldığında bu anlamda genel kabul görmüş uluslararası standartların kullanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda savunma sanayi firmaları tarafından kullanılan ölçekler şu şekilde sıralanabilir;

- **ISO 9001:** Bir örgütün müşteri şartlarını ve uygulanabilir mevzuat şartlarını karşılayan ürünleri sağlama yeteneği olduğunu kanıtlaması gerektiğinde ve müşteri memnuniyetini artırmayı amaçladığında uyacağı kalite yönetim sisteminin şartlarını belirtir. Belgelendirmesi yapılan standarttır (CTR 2018).

- **ISO 14001:** İşletmelerin çevreye verdikleri veya verebilecekleri zararların sistematik bir şekilde azaltılması ve mümkün olduğu durumlarda ortadan kaldırılması için geliştirilen bir yönetim sistemidir (CTR 2018).

- **ISO 27001:** Kurumsal bilgi güvenliğinin sağlanmasında insanları, süreçleri ve bilgi sistemlerini içine alan ve üst yönetim tarafından desteklenen bir yönetim sistemidir. Bilgi varlıklarını korumak ve ilgili taraflara güven veren, yeterli ve orantılı güvenlik kontrollerini sağlamak için tasarlanmıştır. ISO 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi, kurumsal yapıyı, politikaları, planlama faaliyetlerini, sorumlulukları, uygulamaları, prosedürleri, prosesleri ve kaynakları içerir (CTR 2018).

- **AQAP 160:** Bir yazılım kalite (yönetimi) sistemi için gereklilikleri içerir. Bu kapsamda süreçle ilgili gereksinimleri, kalite sistemi gereksinimlerini ve NATO spesifik gereksinimleri tanımlamaktadır (OAİB 2018).

- **AQAP 2110:** Yüklenicinin Kalite Yönetimi Sistemi gereklerini ve sözleşmede tasarım faaliyetleri içerildiğinde, bununla ilişkili Konfigürasyon Yönetimi için gerekleri tanımlar (OAİB 2018).

- **OHSAS 18001:** Her türde sektöre ve faaliyetleri tüm organizasyonlara uygulanabilen, iş sağlığı ve güvenliği faaliyetlerinin kuruluşların genel stratejileri ile uyumlu olarak sistematik bir şekilde ele alınıp sürekli iyileştirme yaklaşımı çerçevesinde çözümlenmesi için kullanılan etkin bir araçtır. Bu standart yardımıyla iş sağlığı ve güvenliği risklerinin belirlendiği, analiz edildiği ve önlemlerle asgari seviyeye indirildiği, yasal mevzuata uyumlu, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili hedeflerin bulunduğu ve bunların gerçekleştirilmesi için uygulamaların hayata geçirildiği bir yönetim sistemi kurmak mümkündür (CTR 2018).

- **AS 9100:** Havacılık ve uzay alanlarında kabul edilen ve bu endüstri için standartlaşmayı amaçlayan bir kalite yönetim sistemidir. Temelde ISO 9001 gereklerini kapsamakta olup, havacılık ve uzay çalışmalarının getirdiği özgün talepleri içermektedir (ICT Sert 2018).

- **CMMI:** Örgütlerin yazılım süreçlerinin, geliştirme, yapılandırma gibi olgunluk seviyelerini belirleyen bir süreç modelidir (Antauen Consulting 2017).

Örgütler hedeflerine ulaşmak için denetim standartlarında belirtilen yolları kullanarak daha kaliteli sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bu kapsamda örgütler farklı standartları seçerek ölçüm yöntemini değiştirirler bile, tüm standartlar temelde aynı yargıyı ölçtüğü için ölçüm sonucu değişmeyecektir. Dolayısıyla örgütler kendi içlerinde CMMI, ISO, AQAP vb gibi farklı ölçüm yöntemlerini kullanmış olsalar bile, her bir ölçüm yöntemi örgütün iç yapısı ile ilgili ölçüm yaptığı için aynı sonuçları vereceği varsayılmıştır. Bu durumda ölçüm sonuçları arasında fark yoktur. Bu nedenle çalışma kapsamında incelenen denetim yöntemleri yerine diğer ölçüm yöntemlerinin kullanılması durumunda dahi incelenen örgütler için aynı sonuçların çıkacağı değerlendirilmiştir. Ülkemiz savunma sanayi firmaları tarafından iç denetim amacıyla kullanılan ölçüm yöntemleri aşağıdaki gibidir;

ÖRGÜT	DİĞER STANDARTLAR
ASELSAN	ISO 9001, ISO 27001, ISO 18001, ISO 17025, ISO 14001 AQAP 160, AQAP 2210, AQAP 2310, AQAP 2110 AS 9100 CMMI3
HAVELSAN	ISO 9001, ISO 27001 ISO/TS 22301 TS EN ISO 14001 TS ISO/IEC 20000, ISO/TS 22301 AS 9100, ISG OHSAS TS 18001 CMMI3

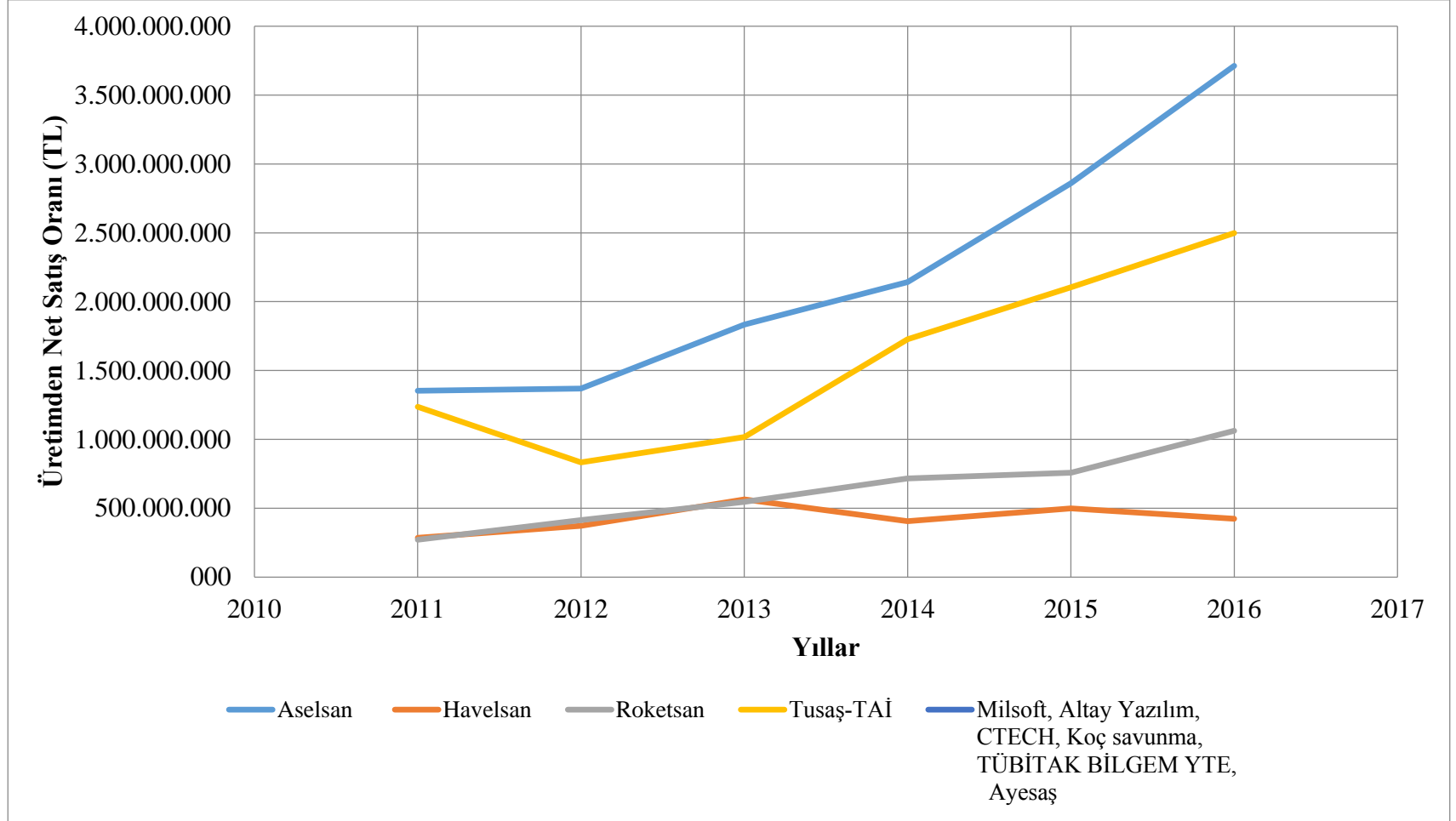
ROKETSAN	ISO 9001, ISO 2015, ISO 14001, ISO 27001 AQAP 2110 OHSAS 18001 CMMI3
TAİ-TUSAŞ	AQAP 2110 ISO 9001, ISO/IEC 27001 AS EN 9100 OHSAS 18001
MİLSOFT	NATO AQAP 2110, NATO AQAP 2210 NATO AQAP 160 TSE EN ISO 9001 TSE ISO/IEC CMMI5
ALTAY YAZILIM	ISO 9001 AQAP 160 CMMI3
CTECH	ISO 9001 CMMI3
KOÇ SAVUNMA	ISO 9001 CMMI3
TÜBİTAK BİLGEM YTE,	ISO 9001 ISO/IEC 27001 AQAP 160, AQAP 2110
AYESAŞ	ISO 9001 AS/EN 9100

Tablo 2.2. Savunma Sanayi Firmalarının Sahip Olduğu İç Denetim Sertifikaları

Savunma sanayi firmaları tarafından kullanılan ve Tablo 2.2. 'de yer alan iç denetim yöntemleri incelendiğinde bazı firmaların sadece tek bir alan ile ilgili bağımsız iç denetimi desteklediği görülürken, diğer firmaların ise birden fazla alanda birden fazla bağımsız iç denetim yöntemlerini kullandığı görülmektedir. Örgütlerin bünyelerindeki

her bir farklı alan için bağımsız bir iç denetim yöntemini işletmesi, örgütün stratejik hedefine ulaşması için gerekli olan tüm adımları doğru bir şekilde atmasını sağlayacaktır. Ancak tek bir alan ile ilgili iç denetim konusuna odaklanılırsa bu durum hedefe ulaşmaktan çok ilgili adımda başarılı olunmasını sağlamaktadır. Fakat bu durumda stratejik hedefe ulaşamayabilir. ISO 500 kapsamında her yıl Türkiye'nin ilk 500'e giren büyük sanayi kuruluşları belirlenmektedir. **Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.** Şekil 2.6.'da gösterildiği gibi bağımsız denetim konusuna önem veren firmaların pazar paylarındaki büyüme oranlarının çok daha büyük olduğu ve üretimden net satış oranlarının giderek arttığı görülmektedir. Bu durumda bağımsız iç denetime önem veren ve bunu birden fazla alan için uygulanabilir hale getiren örgütlerin Türkiye'deki ilk 500 firma arasına girebildiği ancak bütün resimden ziyade belirli alanlara odaklanan örgütlerin ise ilk 500 firma arasında olmadığı görülmektedir. Bu kapsamda stratejik hedefe ulaşma konusunda bağımsız iç denetim süreçlerinin kullanılmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu denetim süreçlerinin sadece belirli alanlarda değil, örgütün tüm iç süreçlerine uygulanması gerekmektedir.

Şekil 2.6. 2011-2016 Yılları Arası Üretimden Net Satış Oranları (ISO 2018)



Örgütler sahip oldukları misyon ve vizyon kapsamında çeşitli stratejik planlar yaparlar. Bu stratejik planlar kapsamında örgütün mevcut durumu ve yetenekleri belirlenerek örgütün geleceğe yönelik amaçları ve hedefleri ortaya koyulur. Bu amaç ve hedefler doğrultusunda örgütün nasıl bir yol izlemesi gerektiği belirlenir ve hedeflere ve amaçlara ulaşmak için gerekli işlemlerin yapılması durumunda gerçekten bu hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının ne şekilde ölçüleceği tanımlanır (Kırdı 2011). Bu stratejik planlama işlemi aslında örgütün yol haritasını ortaya koymaktadır. Yapılan bu stratejik planlamaya uygun olarak ilerlenip ilerlenmediğin kontrol edilmesi işlemi, örgütün yol haritasına uygun ilerlemesi ve amaçlarına ulaşması anlamında büyük önem arz etmektedir. Örgüt çalışanlarının ve örgütün performansının ölçülmesi, çalışmaların örgüt hedeflerinde belirlenen doğrultuda ilerlenip ilerlenmediğinin kontrolü iç denetimler ile gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda başarımların kriterleri belirlenmeli ve bu başarımların kriterleri kullanılarak amaca yönelik performans denetimi yapılmalıdır (Güner 2004).

İç Denetim kapsamında uygunluk, sistem, performans, mali ve bilgi teknolojisi türlerinde denetim gerçekleştirilebilmektedir. Bu çalışma kapsamında Sistem Denetiminin bağımsız bir iç denetim birimi tarafından yapılması üzerine durulmuş olup diğer denetim türleri ile ilgili olan konular çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

Stratejik yönetim anlayışında dönem sonlarında başarı ya da başarısızlıkların ölçülmesi değil sürekli izleme, toplam kalite uygulamaları ve hataları öngörüp meydana gelmeden önce giderme çabaları ön plana çıkmaktadır (Söyler 2007). Dolayısıyla birçok firma için iç denetim sistemi yönetim kontrol sisteminin önemli bir parçası haline gelmiştir. Ancak günümüzde artık birçok firmanın, iç denetim sistemini kendisinin yaptığı içsel bir prosedürden çıkararak, bu sistemin 3. Parti başka firmalar tarafından yapılan bir uygulama haline getirdiği görülmektedir (Widener ve Selto 1999). Özellikle yenilikçi ürünler geliştiren Ar-Ge firmaları incelendiğinde bu firmaların inovasyon süreçlerinin aslında oldukça kompleks olduğu ancak farklı birden çok aktivitenin verimli bir şekilde yönetildiği görülmektedir. Ancak iç denetimlere örgütler tarafından yeteri kadar önem verilmemekte ve yapılan işin biran önce bitirilmesi öncelikli olmaktadır. Bu durumun sonucu olarak stratejik planlarda belirlenen hedeflere ulaşamamaktadır (Kırdı 2011). İç denetim işleminin başarılı bir

şekilde yapılabilmesi için firmanın denetim kapsamında ölçülebilir ve iyi tanımlanmış kriterleri sağlayarak denetim işleminin sertifikalandırılması gerekmektedir. 1. Parti sertifikalandırma firmanın kendisi tarafından yapılan denetim işlemlerinin sonucudur. Ancak bu endüstride güvenilir kabul edilmemektedir. 2. Parti sertifikalandırma ise gözlem işinin kullanıcıya yaptırılmasıdır. Bu durum ise çelişkiler yaratabilmektedir. 3. Parti sertifikalandırma işlemi ise bağımsız denetçilerin kullanılmasıdır (Wältring 2001). Bu durum da iç denetim sisteminin bağımsız kuruluşlar tarafından yapılması gerektiği savunulmaktadır.

Savunma sanayi firmalarına bakıldığında bu firmaların yenilikçi firmalar olduğu görülmektedir. Bu sektör Araştırma-Geliştirme faaliyetlerinin yoğun olarak yapıldığı bir alandır. Bu kapsamda savunma sanayine dahil olan kurumlarda hammadde tedarikinden başlayıp en son ürünün çıkmasına kadar arada bir çok süreç tanımlanmaktadır. Üretilen ürünlerin karmaşık ve detaylı bir yapıya sahip olması nedeniyle bu süreçler de aynı oranda karmaşıklaşmıştır. Dolayısıyla uluslararası pazarda da yer edinen bu kurumların bu karmaşık süreçleri kullanarak belirlenen hedeflerine ve politikalarına ulaşabilmeleri, karlılık oranlarını sağlayabilmeleri ve ürün kalitesinin sürdürülebilir olması için iç kontrol ve iç denetim kritik hale gelmektedir. Yenilikçi tasarım çalışmalarının yoğun bir şekilde yapıldığı bu alanda iç denetim sisteminin de uluslararası standartlara uygun olarak yapılması önem arz etmektedir.

Bu kapsamda bu firmalar iç denetim sistemlerini geliştirmek adına iç denetim bölümleri ve iç denetçiler bulundurmaktadır. Örnek olarak Aselsan firması incelendiğinde finansal alanda denetim yapması amacıyla İç Denetim Başkanlığı (İDB) ve Denetimden Sorumlu Komite (DSK) üyeleri bulunmaktadır. Bu üyeler birbirlerinden bağımsız olarak ancak aynı amaç uğruna ilerlemektedirler (Sıvacı 2016). Ancak bu denetim mekanizması daha çok finans odaklı olduğu ve firmanın stratejik hedeflerine ulaşip ulaşmadığı ile ilgili tam bir denetimin yapılmadığı görülmektedir. Bu kapsamda bu örgütlerin milli amaçlar doğrultusunda gelişen misyon ve vizyonlarına uygun olarak belirlenen stratejik hedeflerine ulaşmaları için verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik açısından tıpkı özel kuruluşlar gibi davranmaları gerekmektedir. Bu nedenle bu örgütlerin de iç kontrol sistemlerinin bir denetçi

tarafından denetlenmesi ancak bu iç denetçinin örgüt içerisinde yer alan organik bir birim olmasından ziyade bağımsız bir kuruluş tarafından gerçekleştirilmesi denetimin başarılı olması ve amacına ulaşması adına önem arz etmektedir. İç denetimin tarafsız yapılabilmesi ve örgüt için faydalı olması adına bu işlemin bağımsız kuruluşlar tarafından yapılması ve devlet tarafından zorunlu hale getirilmesi gerekmektedir (Dabbağoğlu 2006).





BÖLÜM III

ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Savunma sanayi firmalarında yenilikçi tasarım çalışmalarının ve üretim işlemlerinin diğer sektörlere oranla daha çok yapılması nedeniyle iç kontrol sisteminin bu alanda daha önemli olduğu değerlendirilmiş ve bu nedenle çalışma kapsamında bir savunma sanayi firması incelenmiştir.

Çalışmanın bu kısmında organik iç denetim sistemine sahip olan ve bağımsız bir iç denetim işlemi geçiren bir savunma sanayi firmasına ait bu iki denetim sonuçları karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda öncelikle firma tarafından gerçekleştirilen bu iki denetim sistemi hakkında bilgi verilmiş, devam eden kısımlarında ise bu iki denetim sonuçlarının çıktıları karşılaştırılmıştır.

3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı bir savunma sanayi firması tarafından uygulanan iki farklı iç denetim sisteminden hangisinin kurumun stratejik hedeflerine ulaşması konusunda daha etkili olduğunu ortaya koymaktır. Bu kapsamda kurum içerisinde yapılan iç kontrollerin etkili bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının tespit edilmesi sağlanacaktır.

3.2. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Firma tarafından uygulanan denetim sistemlerinde kurum içerisinde kullanılan tüm süreçler denetlenmektedir. Bu durum ortaya incelenmesi gereken çok fazla alan çıkarmakta ve gizlilik nedeniyle tüm süreçlere yönelik verilere erişilememektedir. Dolayısıyla 2014 yılında bir projede gerçekleştirilen CMMI denetiminde elde edilen sonuçlardan örgütün stratejik hedefine ulaşmasında etkili olan alanlar incelenmiş ve bu evrensel küme içerisinde Proje Yönetimi alanı örneklem olarak seçilmiştir. Bu kapsamda bu alanın şirketin mali hedeflerine ulaşmasında önemli rol oynadığı değerlendirilmektedir.

Kaynak, zaman ve bilgi kısıtlılığı nedeniyle diğer birimler ele alınmamıştır. Proje yönetiminden elde edilen sonuçların tüm evrensel kümeyi temsil ettiği varsayılmaktadır. Ayrıca yine benzer sebeplerden ötürü bir savunma sanayi firması üzerinden inceleme yapılmış olup bağımsız ve KYS denetimlerine yönelik bir denetim sonucu incelenmiştir.

3.3. Çalışmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında nitel bir araştırma yapılmıştır. Bu kapsamda “*Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*” kitabında Yıldırım ve Şimşek, nitel araştırmanın doğası gereği nicel araştırmada olduğu gibi sayılar üzerinden bir değerlendirme yapılamayacağını belirtmektedir (Yıldırım ve Şimşek 1999). Ayrıca kitapta nitel araştırmada kullanılan sayısal verilerin sonuca ulaşmak için değil, araştırılan konuya yönelik okuyucunun daha iyi anlayabilmesi amacıyla birtakım betimlemeler ve resimler oluşturmak amacıyla kullanıldığı belirtilmiştir (Yıldırım ve Şimşek 1999). Wolcott tarafından da nitel araştırmada, nicel araştırmada olduğu gibi kuramdan türetilen bir denencenin sınanmasına dayanan analiz yöntemlerinin kullanılamayacağı, nitel ve nicel araştırma yöntemleri arasındaki temel farkın veri analizi olduğu öne sürülmektedir (Wolcott 1994).

Nitel araştırma yöntemi kişi ve örgütlerin davranışlarını, örgütsel yapılarını ve toplumsal değişmeyi anlamak amacıyla bilgi üretme sürecidir (M. Özdemir 2001).

Nitel ve nicel araştırma yöntemleri arasındaki temel farklar aşağıdaki gibidir;

	NİCEL ARAŞTIRMA	NİTEL ARAŞTIRMA
Varsayım	Nesnel bir gerçeklik vardır. Yöntem esastır.	Gerçeklik oluşturulur. Çalışılan durum esastır.
Amaç	Genelleme yapmak. Nedensellik ilişkisini açıklamak.	Derinlemesine betimleme yapmak. Bakış açısını anlamak
Yaklaşım	Kuramla başlanır. Veri sayısal göstergelere indirgenir.	Kuram ile son bulur. Veri, derinlik ve zenginlik içerisinde betimlenir.
Araştırmacı Rolü	Olay dışında, yansız ve nesnel	Olay içinde, öznel ve empatik yaklaşım

Tablo 0.1. Nitel ve Nicel Araştırma Yöntemleri Arasındaki Farklar (Glesne 1999).

Yukarıdaki tabloda da gösterildiği üzere, nitel araştırma yönteminde çalışılan durum esastır. Bu kapsamda çalışma dahilinde bir savunma sanayi firması üzerine bir durum çalışması (örnek olay çalışması) yapılacaktır. Bu olay çalışması dahilinde örgütün iki farklı iç denetim sistemi üzerine bir betimleme yapılacaktır. “*Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma*” konulu araştırmada da belirtildiği üzere nitel araştırma ve nitel analizin temel amacının kuram geliştirmek olması nedeniyle en son olarak örgütün hedeflerine ulaşmasında bu denetim sistemlerinden hangisinin daha etkili olduğu üzerine bir kuram oluşturulacaktır (M. Özdemir 2001).

3.3.a. Nitel Veri Toplama Teknikleri

Nitel veriler iki farklı şekilde toplanabilmektedir. Bunlar temel veri toplama teknikleri ve destekleyici veri toplama teknikleri olarak iki farklı grupta toplanabilir.

Temel veri toplama teknikleri incelendiğinde bunların katılımcının gözlem yapması, doğal gözlem yapmak, görüşme ve belge inceleme olduğu görülmektedir (M. Özdemir 2001).

- Katılımcının gözlem yapması: Araştırmacı çalışılan grubun içerisine girer ve onların bir üyesi olarak onları gözlemler.
- Doğal gözlem: Bu gözlem türünde araştırmacı çalışılan grubun içerisine girmeden uzaktan gözlem yapmasıdır. Buradaki temel amaç araştırma ile ilgili olan konuları kayıt altına almaktır.
- Görüşme: Araştırma konusu dahilinde ilgili kişiler ile konuşma yapılır.
- Belge inceleme: Araştırmacı tarafından araştırma konusu ile ilgili olan belgeler incelenir.

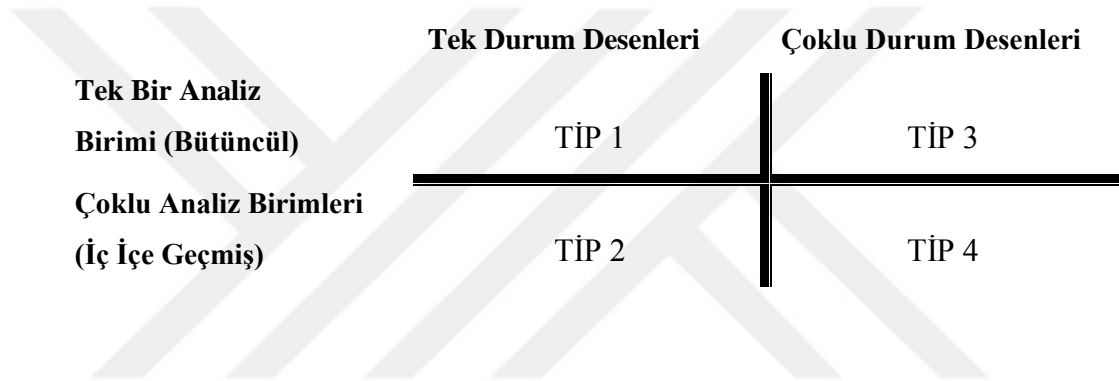
Destekleyici veri toplama yöntemleri incelendiğinde ise kişilere ait yaşam hikayeleri, tarihsel analizler, fotoğraflar, anketler ve tarama çalışmaları gibi kaynaklar olduğu görülmektedir.

Çalışma kapsamında temel veri toplama yöntemlerinde belge yöntemi kullanılarak veriler toplanmıştır. Bu kapsamda örgüt bünyesinde gerçekleştirilen iki farklı denetim yöntemine ait sonuçlar ve raporlar incelenmiştir. Bu raporların örgüt

kapsamında hizmete özel bilgiler olması nedeniyle raporların sonuçları ile ilgili veriler çalışma dahilinde yer almış oluş veriler çalışma sonucunu değiştirmeyecek şekilde varsayımsal olarak ayarlanmıştır.

3.3.b. Örnek Olay Çalışması Desenleri

Nitel araştırmalarda dört tip durum çalışması deseni bulunmaktadır (Yıldırım ve Şimşek 1999);



3.3.b.i. Bütüncül Tek Durum Deseni

Bu desen kapsamında tek bir analiz birimi (bir örgüt, bir okul, bir birey, bir program, vb.) bulunmaktadır. Bu desen formüle edilmiş bir kuramın teyit edilmesi ya da çürütülmesi için kullanılabilir. Ayrıca önceden başkaları tarafından çalışılmamış durumlar da bütüncül tek durum deseni ile incelenebilmektedir (Yıldırım ve Şimşek 1999).

3.3.b.ii. İç İçe Geçmiş Tek Durum Deseni

Bu desen türünde bir durum çalışmasında durum ile ilgili birden fazla alt birim incelenir. Örnek olarak araştırma konusu olarak bir okul inceleniyorsa, zümreler gibi alt birimlere bölerek bunları analiz birimi olarak kullanabilir (Yıldırım ve Şimşek 1999).

3.3.b.iii. Bütüncül Çoklu Durum Deseni

Bu desen türünde birden fazla durum kendi içerisinde bütüncül olarak değerlendirilebilir. Bu anlamda her bütüncül durum birbirleriyle karşılaştırılır. Örneğin hızlı öğrenme konusunu araştıran bir araştırmacı bir özel okul, ekonomik seviyesi yüksek bir devlet okulu ve ekonomik seviyesi düşük bir devlet okulunu kendi içlerinde hızlı öğrenme konusunda inceler ve elde ettiği sonuçları birbirleriyle karşılaştırır (Yıldırım ve Şimşek 1999).

3.3.b.iv. İç İçe Geçmiş Çoklu Durum Deseni

Bu desen türünde de birden fazla durum, kendi içerisinde çeşitli alt birimlere ayrılarak analiz edilir. Örneğin zümrelerin okullarda ne kadar etkin çalıştığı konusunda araştırma yapmak isteyen bir araştırmacı yukarıda belirtilen üç okul türünü bu sefer kendi içlerinde farklı zümrelere bölünerek bunlar arasında karşılaştırma yapabilir (Yıldırım ve Şimşek 1999).

Bu çalışma kapsamında bütüncül durum ele alınmış olup tek bir savunma sanayi firması incelenmiştir. Kurumun stratejik hedeflerine ulaşma konusunda hangi denetim tipinin (KYS, CMMI) daha etkili olduğunu ortaya koymak adına Proje Yönetimi örneklem olarak seçilmiş ve bu iki denetim sonuçlarında bu alan çıktıları karşılaştırılmıştır. Çalışmanın bağımsız yapılan iç denetim işlemlerinin örgütler için KYS'ye göre daha etkili olduğunu teyit etmesi ve tek bir örnek olay üzerinden kurumun tamamına yönelik inceleme yapması nedeniyle Tip 1 desen kullanılmıştır.

3.3.c. Örnek Olay Çalışmasının Planlanması

Bir örnek olay çalışması yapılırken izlenmesi gereken bazı aşamalar bulunmaktadır (Miles ve Huberman 1984);

Şekil 0.1. Nitel Araştırmada Veri Analizi Süreci



3.3.c.i. Verilerin Azaltılması

Verilerin azaltılması kapsamında öncelikle gözlem, doküman inceleme ve görüşme gibi yöntemler kullanılarak veriler toplanır. Bu veriler ham veri olup, bir ayıklama ve dönüştürme gibi işlemlere tabi tutulur. Bu kapsamda araştırmacı hangi verileri kullanıp hangilerini kullanmayacağına karar vermektedir (M. Özdemir 2001).

Çalışma kapsamında birinci aşama ile ilgili olarak kurum içerisinde tüm birimler her iki denetim işleminde de denetlenmiştir. Bu anlamda evrensel kümeyi temsil eden tüm birimler içerisinde kurumun stratejik hedeflerine ulaşması anlamında Proje Yönetimi alanının da etkili olması nedeniyle bu birim örneklem olarak seçilmiş ve veri analizi bu birime ait denetim çıktıları incelenerek yapılmıştır.

3.3.c.ii. Verilerin Görselleştirilmesi

Verilerin görselleştirilmesi aşamasında nitel veri analizinin ikinci aşamasıdır. Bu kapsamda ayıklanan ve özetlenen veri setleri daha anlaşılabilir hale getirmek amacıyla örülür ve belirli görsellikler katılarak (grafikler, tablolar) sunulur (M. Özdemir 2001).

Çalışma kapsamında Proje yönetimine ait denetim çıktıları grafikler ile ifade edilmiştir. Ayrıca CMMI ve KYS çıktılarının Proje yönetimi alanındaki çıktıları bir tablo ile karşılaştırılmış. Ayrıca örgütün denetim çıktıları sonucunda yaptığı iyileştirmeler de grafiksel gösterim yöntemleriyle açıklanmaya çalışılmıştır.

3.3.c.iii. Sonuca Ulaşma ve Teyit Etme

Sonuca ulaşma ve teyit etme nitel veri analizinde son aşamadır. Bu kapsamda araştırmacı tarafından toplanan tüm verilerin ne anlama geldiği araştırılır (Miles ve Huberman 1984). Çalışma kapsamında Proje Yönetimine ait çıktılara bakılarak örgütün stratejik hedeflerine ulaşma da CMMI'in mi yoksa KYS'nin mi daha etkili olduğunu anlamak adına örgüt performansı dört ana başlık altında incelenmiştir. Bu kapsamda CMMI denetiminden gelen çıktılar ışığında yapılan iyileştirmeler ile örgüt performansı arasında pozitif bir ilişki olduğu ve CMMI denetiminin örgüt hedeflerine ulaşmada KYS'den daha etkili olduğu ortaya koyulacaktır. Karşılaştırmalı olay analizi yöntemi kullanılması nedeniyle bu ilişkiye yönelik nedensellik veya korelasyon araştırması yapılmayacaktır.

Örgüt performansı örgütün satış performansındaki değişim, istihdam oranındaki değişim, ihracat oranındaki değişim ve İSO500 sıralamasındaki değişim olarak değerlendirilecektir.

Sonuç olarak çalışma kapsamında karşılaştırmalı olay analizi modeli kullanılacak olup bu kapsamda Tip 1 desen uygulanmaktadır. Bu yöntem kapsamında örgüt dahilindeki bir projenin organik iç denetim sistemi ile CMMI denetimi çıktıları örneklem kümesi üzerinden karşılaştırılacak olup, bu denetim sonuçlarına göre hangi denetim sisteminin örgüt performansına ulaşmasında daha etkili olduğu ortaya koyulacaktır. Örgütün stratejik hedeflerine ulaşamadığının kontrolü örgütün büyümesi ve pazar payını büyütmesi gibi konulardaki gelişmeler ile değerlendirilecektir. CMMI denetim faaliyetleri öncesi ve sonrası örgüt performansındaki değişim gözlemlenecektir.

Bağımsız bir denetim firması tarafından gerçekleştirilen CMMI iç denetimi uluslararası standartlara dayanan, elde edilen eksikliklerin ve çıktıların kurum yöneticilerine sunulduğu bir denetleme türüdür. Proje yönetimi konusu firma tarafından Proje Planlanma ve Proje İzleme Takip başlıkları altında incelenmektedir. 2014 yılına ait denetleme sonuçları kullanılmıştır.

Firma dahilinde bulunun organik denetim sistemi ise Kalite Yönetim Sistemi olarak isimlendirilmektedir. Bu sistem ISO 9001, İç Denetim Koordinasyon Kurulu standartları ve uluslararası standartlara uygun olarak firmanın iç süreçlerini ve bu iç süreçlere uygun ilerlenip ilerlenmediğini kontrol etmektedir. Bu kapsamda KYS

dahilinde bulunan kalite personellerinin hepsi aynı zamanda denetçi olarak isimlendirilmektedir. Çalışma kapsamında Proje Yönetimine ile ilgili 2013 yılına ait denetim çıktıları kullanılmıştır.

Bu kapsamda örgüt dahilinde 2014 yılında gerçekleştirilen CMMI denetiminin öncesindeki ve sonrasındaki örgüt performansı arasında değişim olup olmadığı incelenecektir. Ayrıca örgütün hedeflerine ulaşması anlamında eksikliklerin tespiti ile ilgili tüm bu süreç boyunca uygulanan organik iç denetim sisteminin (Kalite Yönetim Sistemi), bağımsız iç denetim sistemi kadar etkili olmadığı ortaya koyulacaktır.

3.3.d. Kurumun Stratejik Hedefleri

Savunma sanayi firmaları temelde Savunma Sanayi Müsteşarlığı ve Milli Savunma Bakanlığı taleplerine yönelik olarak çalışan kuruluşlardır. Bu anlamda sektörde yer alan örgütler tarafından kendi stratejik hedefleri belirlenirken, bu kurumlar tarafından tanımlanan hedefler örgütler için yol gösterici niteliğindedir. Dolayısıyla örgütler kendi stratejik hedeflerini belirlerken bu hedefleri temel almaktadır. Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nın 2012-2016 yılları arasındaki stratejik hedefleri incelendiğinde bunlardan bazılarının şu şekilde olduğu görülmektedir;

- “Tedarik Sürecinin Etkinleştirilmesi” (SASAD 2018)
- “Özgün Çözüm Üreten Sanayi” (SASAD 2018)
- “Uluslararası İşbirliğinin Geliştirilmesi” (SASAD 2018)
- “Kurumsal Yapının Etkinleştirilmesi” (SASAD 2018)
- “Program Yönetiminde Olgunluk” (SASAD 2018)
- “Sanayinin Sürdürülebilirliği” (SASAD 2018)
- “Teknolojik Yetkinlik” (SASAD 2018)
- “Değer Yaratan, Değer Gören Çalışanlar” (SASAD 2018)

Örgütün bir savunma sanayi firması olması nedeniyle çalışma kapsamında bu stratejik hedefler aynı zamanda Örgütün stratejik hedefleri olarak değerlendirilecektir.

Yukarıda belirtilen stratejik hedeflere kurumun ulaşip ulaşmadığı konusundaki değerlendirme aşağıdaki dört başlık üzerinden yapılacaktır;

- Kurum satış performansı
- Kurumun istihdam oranındaki değişim
- Kurumun ihracat oranındaki değişim
- Kurumunda ISO500 sıralamasındaki yeri

3.3.e. Çalışma Kapsamında İncelenen Denetim Türleri

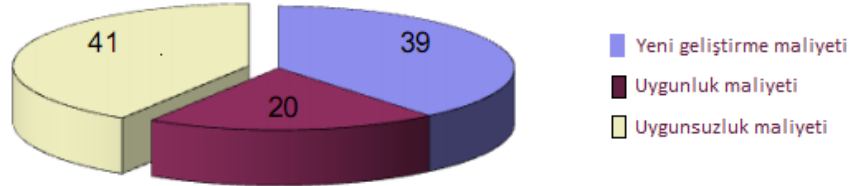
3.3.e.i. CMMI İç Denetim Süreci

CMMI (Capability Maturity Model Integration) firmaların süreçlerinin iyileştirilmesi için gerekli elemanları içeren bir yetenek olgunluk modelidir. Bu kapsamda geçici ya da olgunlaşmamış süreçlerin olgun, kaliteli ve yararlılık ile disiplinli süreçler haline getirmeyi amaçlar. Bu kapsamda bir sistemin kalitesi ile o sistemin işleyişine ait süreçlerin kalitesi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır (Peker 2008). Bu durumda örgütlerin stratejik hedeflerine ulaşabilmesi için öncelikle bu yolda kullandıkları süreçlerin doğru işlemesi ve olgun olması gerekmektedir. CMMI modeli; proje yönetimi, süreç yönetimi, sistem mühendisliği, donanım mühendisliği, yazılım mühendisliği ve diğer destekleyici süreçler için uygulamalar içermektedir (Peker 2008).

Firmaların belli bir kalitede ürün geliştirmelerinin bir maliyeti bulunmaktadır. Bu kalite maliyeti, uygunluk maliyeti (Cost of conformance) ve uygunsuzluk maliyetinin (Cost of non-conformance) toplamından oluşmaktadır. Uygunsuzluk maliyeti bir ürün ya da servisin üretim öncesinde veya sonrasında karşılaşılan hatalar nedeniyle oluşan maliyetlerdir. Uygunluk maliyeti ise ürün ya da hizmetin kalitesinin artırılması için gerekli olan önleme ve değerlendirme maliyetlerinden oluşur. Bu kapsamda bir mühendislik firmasının maliyetleri incelendiğinde süreçlerin olgun olmaması durumunda

Şekil 0.2.'de gösterildiği gibi uygunsuzluk maliyeti, uygunluk maliyeti ve yeni ürün geliştirme maliyetinden daha fazla olmaktadır (Antauen Consulting 2017).

Şekil 0.2. Mühendislik Maliyeti Dağılımı (Antauen Consulting 2017)



CMMI kapsamında farklı süreç alanları bulunmakta olup, bu süreç alanlarına göre olgunluk seviyeleri gösterilmektedir. Böylece firma hedeflediği olgunluk seviyesinin gerekliliği olarak sağlaması gereken süreç alanlarını bilmektedir. CMMI olgunluk seviyeleri ve süreç alanları Tablo 0.2. 'de belirtildiği şekildedir.

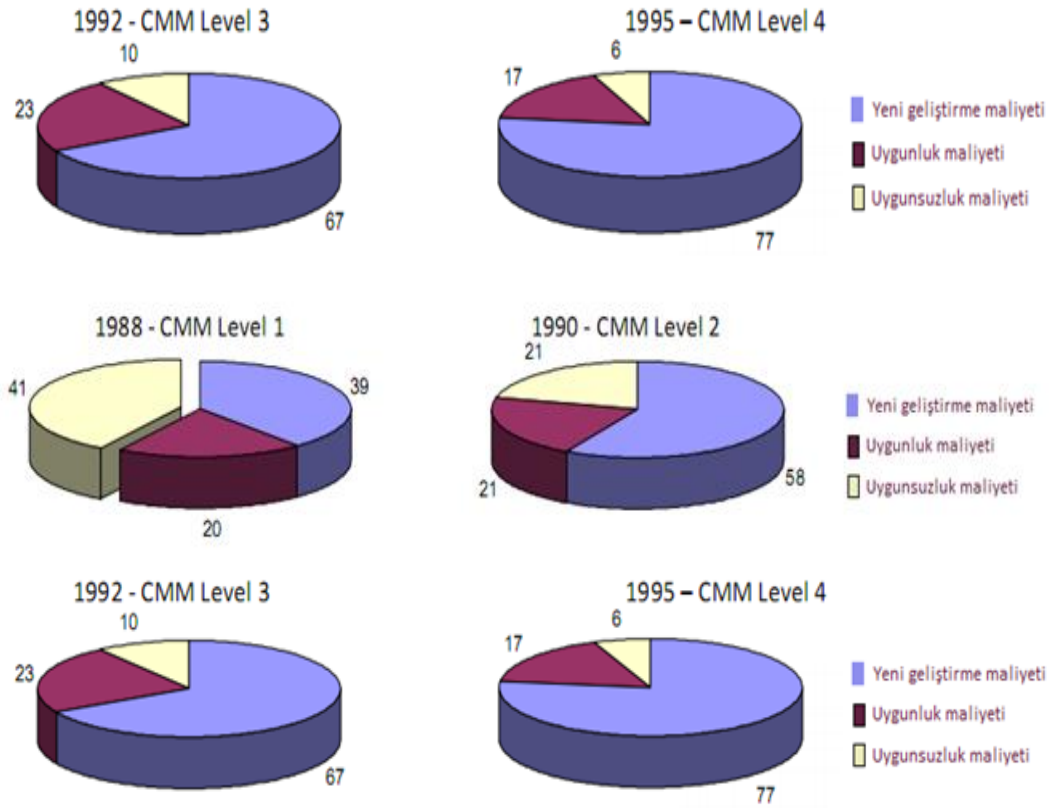
Olgunluk Seviyesi	Temel Odak Noktası	İlgili Süreç Alanları
1. Olgunluk seviyesi	Başlangıç	Süreç alanı bulunmamaktadır. Tüm şirketler en az 1. Olgunluk seviyesindedir.
2. Olgunluk seviyesi	Basit Proje Yönetimi	Gereksinim Yönetimi Proje Planlama Proje İzleme ve Takip Tedarikçi Sözleşme Yönetimi Ölçme ve Çözümleme Konfigürasyon Yönetimi Süreç ve Ürün Kalite Güvencesi
3. Olgunluk seviyesi	Standartlaşan Süreçler	Gereksinim Geliştirme Teknik Çözüm Ürün Bütünleştirme Doğrulama Geçerleme Kurumsal Süreç Odaklanması Kurumsal Süreç Tanımı Kurumsal Eğitim

		Bütünleşik Proje Yönetimi Risk Yönetimi Karar Analizi ve Çözümlemesi
4. Olgunluk seviyesi	Nicel Yönetilen	Kurumsal Süreç Başarımı Sayısal Proje Yönetimi
5. Olgunluk seviyesi	Devamlı süreç iyileşimi	Kurumsal Yenilikçilik ve Yaygınlaştırma Sebeup Analizi ve Çözümlemesi

Tablo 0.2. CMMI Olgunluk Seviyeleri ve İlgili Süreç Alanları (Peker 2008)

CMMI olgunluk seviyelerine sahip olan firmaların maliyet dağılımları incelendiğinde ise Şekil 0.3 te gösterildiği gibi CMMI olgunluk seviyesi arttıkça uygunsuzluk maliyeti ve uygunluk maliyeti azalmaktadır.

Şekil 0.3. CMMI Olgunluk Seviyelerine Göre Maliyet Dağılımları (Antauen Consulting 2017)



- **Gereksinim yönetimi:** Gereksinim yönetiminin amacı projedeki ürüne yönelik belirlenen gereksinimlerin yönetilmesi ve bu proje planı ile bu gereksinimler arasında oluşabilecek uyumsuzlukların belirlenmesidir (Kalaycı 2007)

- **Proje Planlama:** Proje planlamasının amacı proje aktivitelerinin tanımlandığı planların yayınlanması ve yürütülmesidir. Bu kapsamda proje planında yer alacak parametreler tahmin edilir, proje planı yayınlanır ve yürütülür. Ayrıca proje planındaki yükümlülükler de yayınlanır yürütülür (Antauen Consulting 2017).

- **Proje İzleme ve Takip:** Projenin başarımlarına uygun gidip gitmediğinin tespit edilmesi adına projenin gidişatı ile ilgili metrikleri toplayarak net bir görülebilirlik sağlamaktadır. Böylece projenin başarımlarından ciddi oranda sapması durumunda gerekli düzeltici önlemlerin alınması sağlanır (Kalaycı 2007).

- **Tedarikçi Sözleşme Yönetimi:** Bu sürecin amacı tedarikçilerden alınan ürünler için satın alma süreçlerinin tanımlanması ve uygulanmasıdır (Kalaycı 2007).

- **Ölçme ve Çözümleme:** Yönetimin proje ile ilgili bilgilendirilme ihtiyacının karşılanması amacıyla ölçme işleminin yapılabilmesi ve bu yöntemin yeterli olmasıdır (Kalaycı 2007).

- **Süreç ve Ürün Kalite Güvence:** Bu süreç alanının amacı yönetim kadrosuna ve proje çalışanlarına proje ürünleri ile ilgili tarafsız bir görüş sağlamaktır (Kalaycı 2007).

- **Konfigürasyon Yönetimi:** Konfigürasyon kontrolü, konfigürasyon durum listeleri, konfigürasyon denetimi ve konfigürasyonun tanımlanması işlemleri kullanılarak iş ürünlerinin bütünlüğünün sağlanması amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).

- **Gereksinim Geliştirme:** Müşteri, ürün ve ürün alt bileşenlerine yönelik gereksinimlerin oluşturulması, analiz edilmesi ve yayınlanması amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).

- **Teknik Çözüm:** Belirlenen gereksinimlere yönelik tasarım çözümlerinin üretilmesi, uygun çözümün seçilmesi ve uygulanması amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).

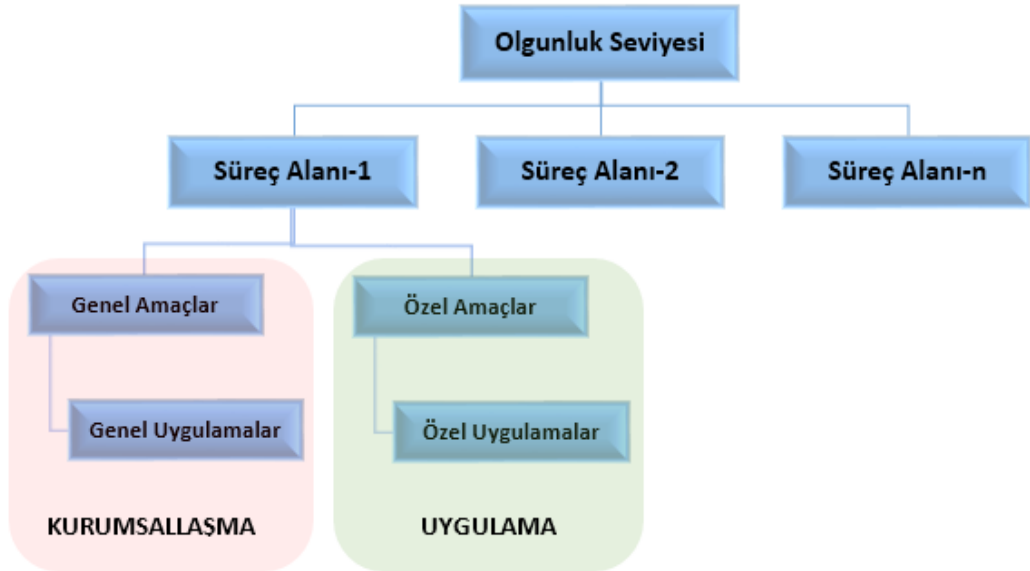
- **Ürün Bütünleştirme:** Ortaya çıkan ürün bileşenlerinin bütünleştirilmesi, elde edilen bütünleşik ürünün doğru çalışması ve ürünün hazır bir şekilde teslim edilmesi amaçlanmaktadır (Kalaycı 2007).
- **Doğrulama:** Elde edilen ürünlerin belirlenen gereksinimleri karşılayıp karşılamadığının ortaya koyulması amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).
- **Geçerleme:** Elde edilen ürün ya da ürün bileşenleri çalışmaları gereken ortama yerleştirildiklerinde fonksiyonlarını tam olarak yerine getirdiklerinden emin olmaktır (Kalaycı 2007).
- **Kurumsal Süreç Odaklanması:** Örgütlerin süreçlerinde yer alan güçlü ve zayıf yönlerin ortaya koyularak gerekli iyileştirme işlemlerinin planlanması, gerçekleştirilmesi ve sürekliliğinin sağlanması amaçlanmaktadır (Kalaycı 2007).
- **Kurumsal Süreç Tanımı:** Örgüt tarafından kullanılabilir olan süreçlerin, çalışma ortamı standartlarının ve çalışma grupları için kurallar ve talimatların yayınlanması ve güncel tutulması amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).
- **Kurumsal Eğitim:** Çalışanların iş akışı içerisindeki rollerini etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirebilmeleri için gerekli olan bilgi ve yetenekleri kazanmasını sağlayacak eğitimlerin geliştirilmesi amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).
- **Bütünleşik Proje Yönetimi:** Örgütün standart süreçleri kullanılarak projenin bütünleşik sürecini tanımlamak ve bunun ilgili paydaşlar ile paylaşılmasını sağlayarak projenin bu doğrultuda ilerlemesini sağlamaktır (Kalaycı 2007).
- **Risk Yönetimi:** Projenin başarı kriterlerine ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek olan her türlü riskin tanımlanmasını, önleyici tedbirlerin alınmasını ve bu tedbirlerin gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır (Kalaycı 2007).
- **Karar Analizi ve Çözüm Üretme:** Ortaya koyulan seçeneklerin tanımlanmış ölçütlere göre değerlendirilmesi için gerekli olan süreçlerin tanımlanmasını amaçlamaktadır (Kalaycı 2007).
- **Kurumsal Süreç Başarımı:** Örgütün süreç performanslarının nicel anlaşılabilirliğinin ortaya koyulması amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).
- **Sayısal proje Yönetimi:** Projenin tanımlanmış kalite ve süreç performans kriterlerinin yerine getirilmesi için projenin sayısal olarak yönetilmesi amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).

- **Kurumsal Yenilikçilik ve Yaygınlaştırma:** Örgütün hedeflerini yerine getirmesi için örgüt performansının proaktif bir şekilde yönetilmesi amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).

- **Sebeup Analizi ve Çözümlemesi:** Seçilen sonuçların sebeplerinin tanımlanması ve süreç performansının geliştirilebilmesi için gerekli adımların atılması amaçlanmaktadır (Antauen Consulting 2017).

Yukarıda belirtilen bu süreç alanları Şekil 0.4.'te gösterildiği gibi uygulama ve kurumsallaşma olmak üzere iki grupta incelenir. Kurumsallaşma ile ilgili genel amaçlar bulunmakta ve bu amaçların gerçekleştiğinin ortaya koyulması amacıyla genel aktiviteler bulunmaktadır. Bu aktiviteler tüm süreç alanları için aynıdır. Uygulama konusunda ise ilgili süreç alanının uygulanması için özelleşmiş amaçlar bulunmaktadır. Bu özel amaçların gerçekleşmesi için özel aktiviteler tanımlanmıştır (Antauen Consulting 2017). Firma dahilinde yapılan denetimler kapsamında bu özel ve genel aktiviteler üzerinden gidilerek ilgili süreç alanının uygulanıp uygulanmadığı ve eksiklikleri ortaya koyulmuştur.

Şekil 0.4. Model Yapısı (Antauen Consulting 2017)



Çalışma kapsamında incelenen savunma sanayi firması 2014 yılında denetime girmiş olup bu denetime ait sonuçlar ve bulgular incelenecektir.

Denetim kapsamında her bir süreç alanı için dört ayrı projeye ait ilgili kişilerin olduğu çalışma grupları oluşturulmuştur. Böylece her bir çalışma grubu içerisinde dört projeden de ilgili kişiler bulunmaktadır. Devam eden sürede denetçi tarafından her bir süreç alanı için ayrı ayrı mülakatlar gerçekleştirilmiştir. Bu mülakatlara ilgili çalışma grubunda yer alan ve 4 ayrı projeden ilgili kişiler katılım göstermiştir. Mülakatlar esnasında denetçi süreç alanları ile ilgili sorularını her bir proje çalışanına yöneltmiş ve her bir proje ile ilgili notlarını tutmuştur. Denetçi tarafından yöneltilen sorular, ilgili süreç alanının uygulanıp uygulanmadığını ve eksikliklerin ortaya koyulmasını sağlayacak niteliktedir. Sorular cevaplanırken ilgili işlemlerin yapıldığına dair kanıtlar, dokümanlar, prosedürler vb. gösterilmiştir. Bütün mülakatların tamamlanması sonrasında denetçi tarafından bir değerlendirme yapılmış ve yönetim başta olmak üzere tüm paydaşlarla paylaşılmıştır.

CMMI İç Denetim Sonuçları

Denetim kapsamında CMMI olgunluk seviyesi 3 için geçerli olan süreç alanları ele alınmıştır. Bu kapsamda ele alınan süreç adımlarına ait genel ve özel aktiviteler zayıf, kısmi sağlanmış ve yeterli şeklinde üç grupta ölçeklendirilerek değerlendirilmiştir. İlgili ölçüğe ait renklendirme Şekil 0.5.'te belirtildiği gibidir. Bu kapsamda zayıf sınıfında olan aktivitelerde, süreç dahilinde belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyen boşlukların ve durumların olduğunu belirtmektedir. Kısmi sağlanmış grubunda olan aktivitelerde ise yine çeşitli boşluk ve hedefi engelleyen durumların olduğu ve bunların süreçteki hedeflerin sağlanmasını tehlikeye atabilme ihtimalinin olduğu değerlendirilmektedir. Yeterli grubunda olan aktivitelerde ise süreç kapsamındaki amaçların ve hedeflerin sağlandığı değerlendirilmektedir (Antauen Consulting 2017).

Şekil 0.5. Değerlendirme Skalası



Proje Planlama (PP)

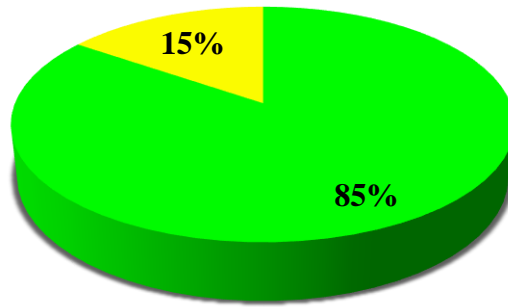
Bu kapsamda denetim sonucu elde edilen veriler Tablo 0.3.'te gösterildiği gibidir. Bu kapsamda özel aktiviteler genel olarak yeterli olmasına karşın bazı özel aktivitelerin kısmi yeterli olduğu görülmüştür. Aynı şekilde genel aktivitelere bakıldığında gereksinim yönetiminde yer alan eksikliklerin burada da görüldüğü gözlenmiştir. İlgili süreç alanının firma tarafından uygulanma oranı

Şekil 0.6.'te gösterildiği gibidir.

SÜREÇ ALANI	AMAÇLAR	AKTİVİTELER
PP	Özel Amaçlar	2
		12
	Genel Amaçlar	2
		10

Tablo 0.3. Proje Planlama Denetim Sonuçları (Antauen Consulting 2017)

Şekil 0.6. Proje Planlama Karakteristiği



Proje İzleme ve Takip (PMC)

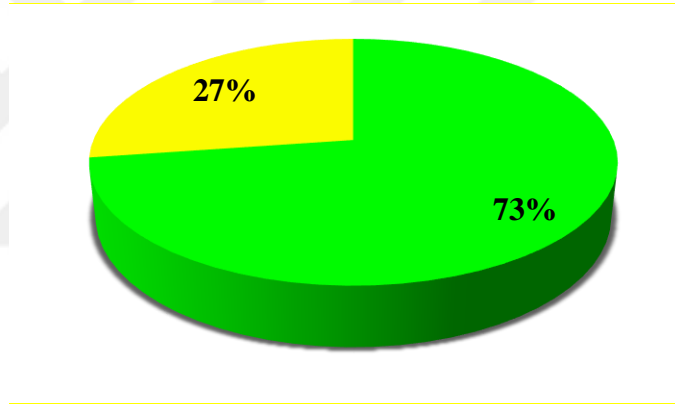
Bu kapsamda denetim sonucu elde edilen veriler Tablo 0.4'te gösterildiği gibidir. Bu kapsamda özel aktiviteler yeterli olmasına karşın bazı genel aktivitelere bakıldığında proje planlamada yer alan eksikliklerin burada da görüldüğü

gözlenmiştir. İlgili süreç alanının firma tarafından uygulanma oranı Şekil 0.7.'de gösterildiği gibidir.

SÜREÇ ALANI	AMAÇLAR	AKTİVİTELER
PMC	Özel Amaçlar	1
		9
	Genel Amaçlar	5
		7

Tablo 0.4. Proje İzleme ve Takip Denetim Sonuçları (Antauen Consulting 2017)

Şekil 0.7. Proje İzleme ve Takip Karakteristiği



3.3.e.ii. KYS İç Denetim Süreci

Firma kapsamında ISO ve AQAP gibi kalite standartları referans alınarak oluşturulmuş bir iç kalite yönetim sistemi uygulanmaktadır. Bu kapsamda iç tetkik prosedürüne uygun olarak oluşturulan bir kontrol listesi dahilinde belirlenen projeler denetime tabi tutulmaktadır. Bu kontrol listesinde Gereksinim Yönetimi, Proje Yönetimi, Ürün ve Süreç Yönetimi, Kalite Yönetimi, Tedarikçi Yönetimi, vb gibi konu başlıkları bulunmaktadır. İlgili konu başlıkları altında yer alan sorular denetime giren proje çalışanlarına yöneltilmekte ve bu sorulara uygun somut kanıtlar göstererek cevaplamaları beklenmektedir.

Bu çalışma kapsamında 2013 yılında örgüt tarafından belirlenen projelerde gerçekleştirilen bir iç denetim faaliyeti incelenmiştir. Bu kapsamda 2013 yılında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetine ait kontrol listesinde Proje Yönetimi alanıyla ilgili sorulara verilen cevaplar, 2014 yılındaki CMMI Proje Yönetimi sonuçları ile karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma sonucunda Tablo 0.5 **Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.**'te görüldüğü gibi bazı sonuçların ortak olduğu, ancak bazı sonuçlarda ise iki denetim sistemi arasında farklılık olduğu görülmüştür. Bu farklılıklar dahilinde her iki grup da bazı sorulara verilen cevapların yeterliliği ya da yetersizliği konusunda aynı sonuca varırken, diğer sorulara verilen cevaplarda farklı sonuçlara varıldığı görülmüştür. Bu durumda bazı cevaplar bir grup tarafından yeterli bulunurken, diğer grup tarafından yetersiz bulunabilmektedir.

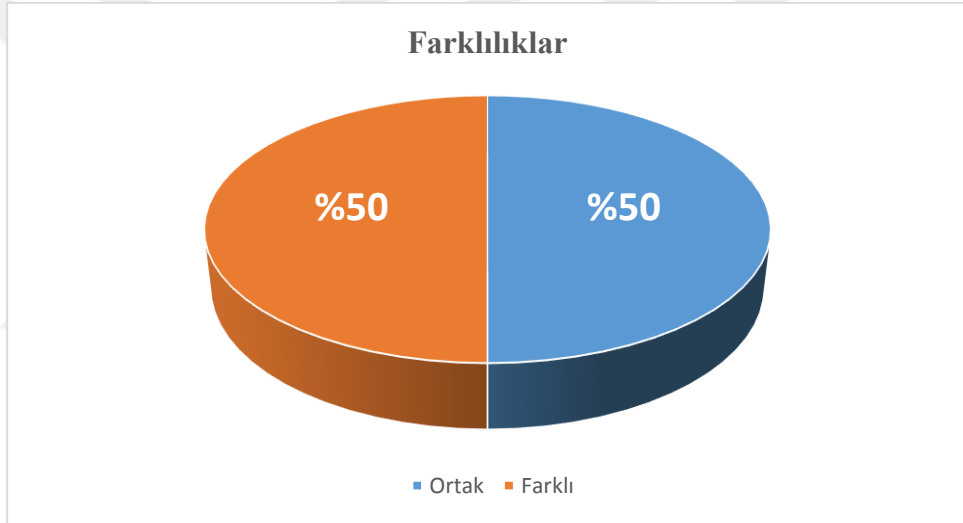
İç Tetkik ve CMMI Sonuçları Uyumluluğu (Ortak / Farklı)	Proje Yönetimi Konu Başlıkları	CMMI Çıktısı	KYS Çıktısı
Farklı	İş Kalemi, Kaynak ve Maliyet tahminlemesi	X	✓
Farklı	Proje Yönetim Prosedürüne uygunluk	X	✓
Farklı	Proje Planının yayınlanması	X	✓
Ortak	Proje organizasyon yapısı		
Ortak	Proje Planına ve diğer prosedürlere uygunluk		
Ortak	Raporlama		
Ortak	Ölçüm ve İzleme		
Ortak	Süreç Değerlendirme		
Ortak	Gözden Geçirme Toplantıları		
Farklı	Takvim Kontrolü	✓	X
Farklı	Kilometre Taşlarının belirlenmesi	X	✓
Ortak	Kilometre taşı toplantıları		

Farklı	Süreç tanımlama	X	✓
Farklı	Dokümantasyon kontrolü	X	✓

Tablo 0.5. İç Tetkik ve CMMI Sonuçlarının Karşılaştırılması

Yapılan inceleme sonucunda KYS iç tetkik sisteminde yer alan sorulara verilen cevaplar ile CMMI denetimi sonucunda ilgili konu başlıkları altındaki sorulara verilen cevaplar arasındaki farklılık oranları Şekil 0.8 **Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.**'de gösterildiği gibidir. Bu kapsamda denetim sonuçlarının %50 oranında farklı olduğu görülmüştür.

Şekil 0.8. İç Denetim Konularındaki Farklılık Oranı



Yukarıda belirtilen farklılıklar incelendiğinde bu farklılıklardan “Takvim Kontrolü” alanında CMMI denetim sonucunun bir bulguya sahip olmaması ancak KYS denetimi sonucunda bir bulgu çıkması nedeniyle farklı olarak işaretlenmiştir. Bu durumda Farklı olarak işaretlenen diğer alanlarda KYS denetiminde bir bulgu bulunmamış olup, CMMI denetimi sonucunda birtakım bulgular tespit edilmiştir.



BÖLÜM IV

VERİLERİN ANALİZİ

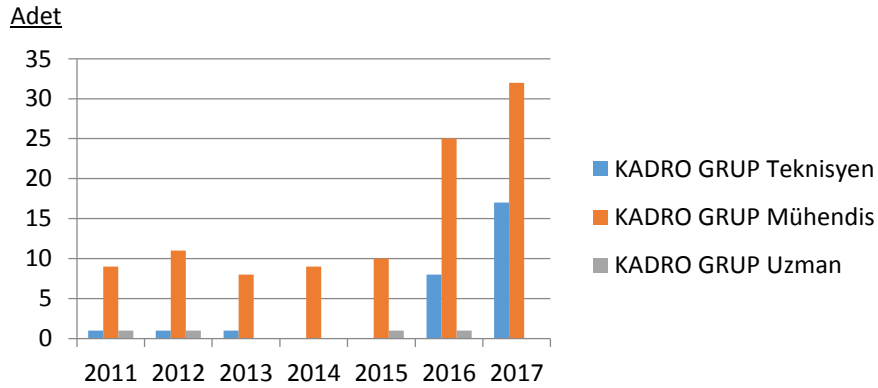
Tablo 0.5.'te belirtilen farklılıklar dahilinde örgüt bünyesinde yapılan iyileştirmeler aşağıdaki gibidir. Bu kapsamda yapılan iyileştirme sonuçları denetleme işlemine tabi tutulan projeye yönelik olarak ilgili veri kaynak programlarından elde edilmiştir.

4.1. CMMI Denetimi Sonrasında Yapılan İyileştirmeler

4.1.a. İş Kalemi, Kaynak ve Maliyet Tahminlemesi

Örgütün denetim sonrasında İş kalemleri detaylandırması ve buna bağlı olarak kaynak planlamasını yeniden yapması nedeniyle Şekil 4.1.'de gösterildiği gibi kaynak artırımı gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda bu artışın proje performansını arttırması ve dolayısıyla şirketin satış performansının ve istihdam oranının artması beklenmektedir.

Şekil 4.1. Kaynak Planlamasında Kadro Dağılımı



4.1.b. Proje Yönetim Prosedürüne Uygunluk

Bu alan kapsamında Prosedüre uygunluk anlamında tasarım birimleri tarafından Mühendislik Değişiklik Önerileri oluşturulmuştur. Ayrıca Projenin izlenmesi ve

ölçülmesi konusunda ölçüm metrikleri çeyrekler bazında her proje özelinde toplanmaya başlanmıştır.

4.1.c. Proje Planının Yayınlanması

Bu alan dahilinde örgüt tarafında iki adet proje yönetim planının oluşturulduğu görülmüştür. Ancak bu durumun çelişkilere ve ikilemlere sebep olabileceği nedeniyle ortak paylaşım alanında tek bir plan şeklinde yayınlanmış ve bütün proje ekibi ile paylaşılmıştır. Böylece örgütün öz kaynak yönetiminin yapılabilmesi için gerekli kurallar ve yöntemler her proje özelinde tek bir plan altında toplanmıştır. Bu durum ise öz kaynak yönetimini daha başarılı yapmasına imkan vermektedir.

4.1.d. Kilometre Taşlarının Belirlenmesi

Denetim sonrasında projeler kapsamında önemli olan kilometre taşları daha detaylı bir şekilde belirlenmiştir. Bu kapsamda önemli olan bu kilometre taşlarında ilgili gözden geçirme toplantıları düzenlenmiş ve konu ile ilgili alınan kararlar bir sonuç raporu ile yayınlanmıştır. İlgili proje kapsamında yapılan gözden geçirme sayıları Tablo 4.1.'de gösterildiği gibidir.

GG Toplantıları Sayısı					
YIL	2012	2013	2014	2015	2016
SAYI	3	1	5	10	2

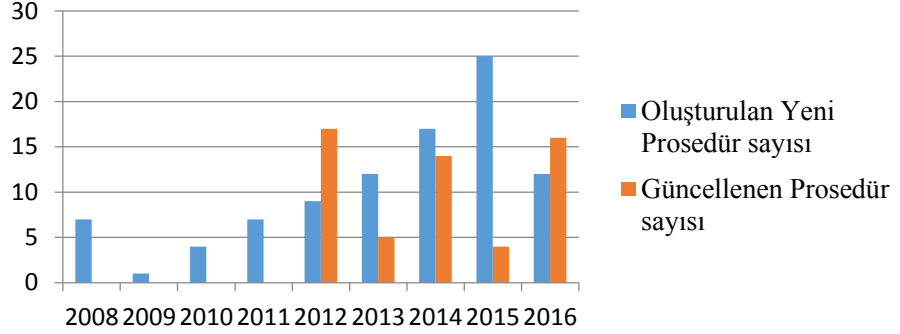
Tablo 4.1. Gözden Geçirme Toplantıları Sayısı

4.1.e. Süreç Tanımlama

Bu kapsamda eksik olan alanlarda örgüt genelinde uygulanacak yeni prosedürler oluşturulmuş ve bu prosedürler herkesin erişebileceği ortak veri tabanında yayınlanmıştır. Ayrıca hali hazırda var olan prosedürlerde ise gerekli görülen konularda güncellemeler yapılmıştır. Bu kapsamda denetim sonrası ve öncesindeki prosedürlerin durumunu Şekil 4.2.'de gösterildiği gibidir.

Şekil 4.2. Örgüt Prosedürlerinin Genel Durumu

Adet



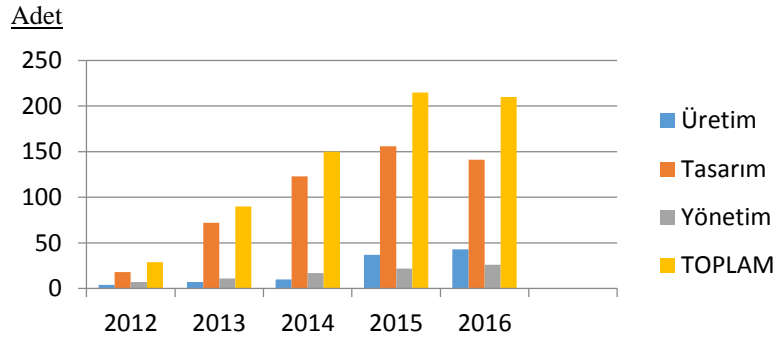
Bu kapsamda örgüt süreçlerini tarif eden prosedürler konusunda en fazla yeni prosedür oluşturma işleminin CMMI denetimi sonrasında yapıldığı görülmüştür. Bu kapsamda denetim kapsamında eksik ya da yetersiz görülen süreç alanları tanımlanmış ve yenilenmiştir. Bu durumun şirket kalitesini arttıran bir olay olması nedeniyle satış ve ihracat oranlarında artma beklenmektedir.

4.1.f. Dokümantasyon Kontrolü

Örgüt tasarım çalışmaları kapsamında oluşturulan dokümanların CMMI denetimi kapsamında detaylandırılması ve yeni dokümanların oluşturulması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu anlamda 2014 yılına kadar oluşturulan yeni doküman sayısı oranları

Şekil 4.3.'te gösterildiği gibidir. Bu kapsamda 2015 yılında tamamlanma aşamasında olan bir projeye yönelik, 2014 yılındaki CMMI denetiminden sonrasında aşağıdaki oranlarda eksik ya da tamamlayıcı nitelikte tasarım, üretim ve yönetim dokümanları oluşturulmuştur. Bu durumun ürün kalitesini arttırmaya yönelik olması nedeniyle şirket performansında artış olması beklenmektedir.

Şekil 4.3. Proje Kapsamında Oluşturulan Doküman Oranları



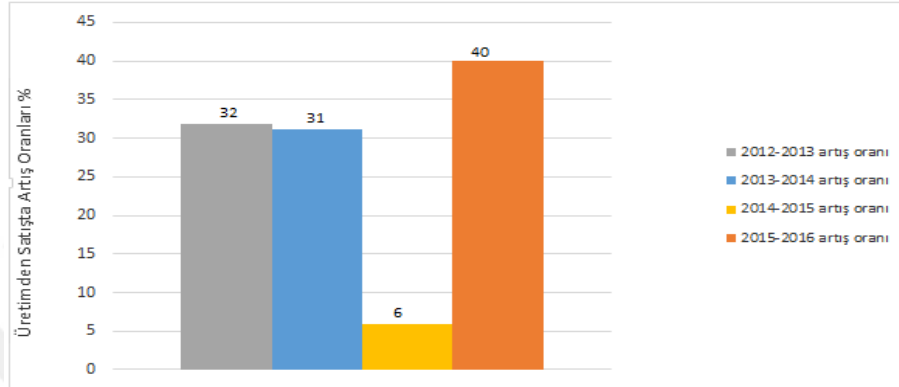
Örgüt, stratejik hedeflerine ulaşabilmek için bünyesinde bulunan fonksiyonların olgunluk seviyelerini geliştirebilmek ve dolayısıyla bu duruma bağlı olarak gelişen satış oranlarını arttırabilmek için 2014 yılında CMMI denetimi gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda örgütün organik Kalite Yönetim Sürecine sahip olmasına rağmen bağımsız iç denetim işlemi sonrasında bir takım düzeltici faaliyetler tespit edilmiştir. CMMI denetimi sonucunda örgütün stratejik hedeflerine ulaşabilmesi için geliştirmesi gereken alanlar ve atması gereken adımlar her bir alan özelinde ortaya koyulmuştur. Bu doğrultuda Proje Planlama, Proje İzleme ve Takip alanlarında CMMI denetimi sonrasında belirlenen düzeltici faktörler örgüt genelinde uygulanmış ve bu işlemler örgütün iş ahlakı olarak bünyesine işlenmiştir. Bu kapsamda bu değişikliklerin örgütün stratejik hedeflerine ulaşması anlamında oluşturduğu etkiler Örgüt satış oranlarındaki artış, istihdam sayısındaki değişimler, ihracat oranlarındaki değişimler ve ISO500 sıralamasında değişimler üzerinden incelenmiştir.

4.2. Örgütün Satış Performansı Değerleri

CMMI denetimleri sonrası Örgüt içerisinde gerçekleştirilen iyileşmelerin ve değişikliklerin sonucunda satış oranlarında Şekil 4.4.'te gösterildiği gibi bir artış olmuştur. Örgütün 2012-2016 yılları arasındaki satış oranları incelendiğinde CMMI sonrasındaki satış oranlarının çok daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu kapsamda CMMI denetimi öncesindeki örgütün satış oranlarındaki artışın yıllık bazda %30 civarında olduğu görülmektedir. 2014 yılında örgütün bağımsız bir iç denetim geçirmiş olması ve bu denetim sonuçlarına göre bir takım iyileştirmeler yapmış olması nedeniyle 2014 yılı sonundaki (2014-2015 dönemi) üretimden satış

oranındaki artış miktarı en az düzeydedir. CMMI denetiminden hemen sonraki dönem incelendiğinde ise üretimden satış oranındaki artış miktarının %40 civarlarına ulaştığı ve bu değer en yüksek değer olduğu görülmektedir.

Şekil 4.4. Örgütün 2002-2016 Yılları Arasındaki Üretimden Satış Oranlarındaki Artış Miktarı (ISO 2018)



KYS denetimi ise firmanın kendi iç süreçleri dahilinde organik olarak gerçekleştirdiği bir denetim olması nedeniyle örgütün sahip olduğu sorunlar ve geliştirilmesi gereken yönleri tam olarak ortaya koyulamamıştır. Bu kapsamda Şekil 4.4.'te yer alan grafik incelendiğinde sadece KYS süreçlerinin uygulandığı 2012-2014 yılları arasında firmanın üretimden satış oranlarındaki artışın CMMI denetimi olduğundaki durumdan daha düşük olduğu görülmektedir. Bu durumun sebebinin ise KYS süreçlerinin uygulanmaması değil aksine uygulanmak istenmesi durumunda tam bağımsız bir kuruluş gibi davranmamasıdır. KYS personellerinin aynı zamanda projelerde çalışan birer personel olmaları onların iş yükünü arttırmakta ve KYS için gereken zamanı oluşturma konusunda sıkıntı yaşayabilmektedirler. Ayrıca bu durumun bir diğer sebebi de KYS personellerinin örgüt içerisindeki hiyerarşik organizasyon yapısının içerisinde yer almasıdır. Bu yapı kişilerin bağımsız ve etki altında kalmadan karar vermeleri hususunu etkileyebilecek bir durumdur. Aksine kaliteden sorumlu olan personellerin örgüt organizasyon yapısından tam bağımsız olması onların tarafsız karar vermeleri konusunda önemli bir etken olacaktır.

KYS süreçlerinin organik olarak uygulanmasının bir diğer olumsuz etkisi ise kalite personellerinin uzmanlık alanlarının dışındaki konular ile de ilgilenmek

zorunda kalmalarıdır. Bağımsız bir iç denetim sisteminde denetim yaptırmak istediğiniz konularla ilgili istediğiniz anda ilgili uzmanlar bulunabilir ve bu kişiler aracılığıyla daha verimli bir denetim gerçekleştirebilmektedir. Ancak organik yapılarda işe alınan KYS personelinin belirli konularda uzmanlaşması için zaman gerekmektedir. Ayrıca örgüt içerisindeki personel sirkülasyonu da bilginin kalıcı olmasını olumsuz etkilemekte ve her zaman istenilen konularda uzmanlaşmış bir personel bulunmasını engellemektedir.

Savunma ve Havacılık Sanayii İmalatçılar Derneği (SASAD) tarafından hazırlanan 2016 yılı Sektör Performans Raporu'nda savunma sektörü performans verilerinin ciro, alınan siparişler, ürün/teknoloji geliştirme harcamaları, istihdam, yurt dışı satış gelirleri ve ihracat tutarlarına göre incelendiği görülmektedir. Bu kapsamda 2016 yılına ait sektördeki toplam satış tutarı incelendiğinde 2015 yılına göre %21,6 arttığı görülmektedir (SASAD 2016). Ayrıca Tablo 4.2.'de yer alan 2011-2016 yılları arasındaki sektör ciro değerleri incelendiğinde 2011 yılına göre gerçekleşen en büyük değişimin yaklaşık %35 ile 2016 yılında olduğu görülmektedir. Bu kapsamda örgütün CMMI denetimi sonrasındaki 2015-2016 yıllarındaki satış oranının %40'lık bir artışa sahip olduğu ve bu değer de sektör ciro büyümesindeki artış oranından çok daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durumda sektörde 2011-2016 yılları arasında görülen büyüme hızının, örgütün büyüme hızından çok daha küçük olduğu dolayısıyla 2015 yılı örgüt performansındaki artışın sektör büyüme hızı ile ilgili olmadığı görülmektedir.

Yıllar	Toplam Ciro	%Değişim (2011'e göre)	%Değişim (Yıllık)
2012	4.800	9,09%	9,09%
2013	5.076	15,36%	5,75%
2014	5.101	15,93%	0,49%
2015	4.908	11,55%	-3,78%
2016	5.968	35,64%	21,60%

Tablo 4.2. 2011-2016 Yılları Arası Savunma Sektörü Ciro Tablosu (Milyon Dolar) (SASAD 2016)

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre 2011-2016 yılları arasındaki sanayi ciro endeksi Tablo 4.3.'te gösterildiği gibidir. Bu kapsamda Türkiye sanayisinin 2011-2016 yılları arasındaki artış oranlarının örgüt satış oranlarındaki artıştan çok

daha küçük olduğu görülmektedir. Bu kapsamda ülke sanayisinin büyüme hızının örgütün 2015-2016 yılları arasındaki büyüme hızını etkilemediği görülmektedir.

Yıl	Ortalama	Yıllık Artış %
2012	140,1	7,89
2013	153,1	9,28
2014	172,7	12,83
2015	187,2	8,35
2016	200,4	7,07

Tablo 4.3. Sanayi Ciro Endeksi, Toplam 2011 – 2016 (TÜİK 2018)

4.3. Örgütün İstihdam Oranındaki Değişimler

Örgütün 2013-2016 yılları arasındaki istihdam sayısındaki artış miktarları incelendiğinde, Tablo 4.4.'te belirtildiği gibi 2016 yılında en fazla artış oranının olduğu görülmektedir. Bu kapsamda 2014 yılında yapılan CMMI denetiminden sonra örgüt kendi içerisinde bir takım yapılanmalar ve iyileştirmeler yapmış ve bunun sonuçlarını ise 2016 yılında almaya başlamıştır. Bu durumda 2014-2015 yılları arasında firma bu iyileştirmeler nedeniyle çok fazla eleman alımı yapmamış olup, 2016 yılında ise çalışan sayısında bir artış olmuştur. Bu artışın sebebi örgüt içi iyileştirmeler sonucu iş potansiyelinin artması ve örgütün hedeflerine ulaşması olarak değerlendirilebilir. Bu artışın daha önceki yıllarda olan artışlardan çok daha fazla olduğu görülmektedir. Bu nedenle bağımsız iç denetimin örgütün hedeflerine ulaşmasında pozitif bir rol oynadığı görülmektedir.

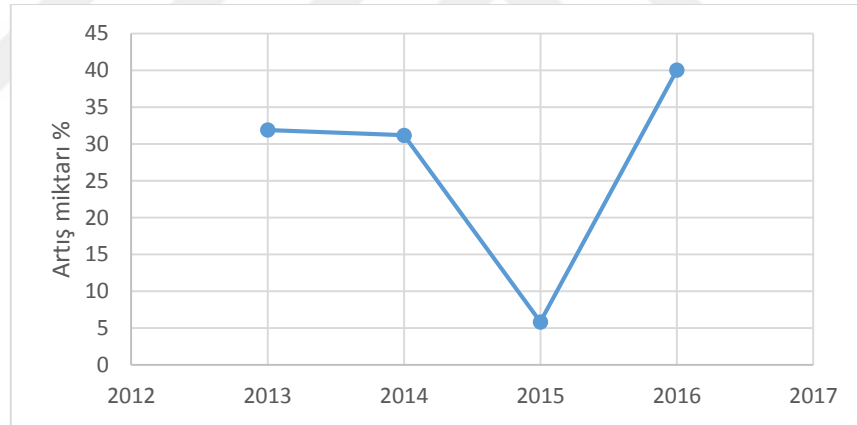
Yıl	Önceki Yıla Göre Artış Miktarı %
2016	17
2015	6
2014	9
2013	15

Tablo 4.4. 2013-2016 Yılları Arası Örgüt Çalışan Sayısındaki Artış Oranları (ISO 2018)

4.4. Örgütün İhracat Oranındaki Değişimler

Örgütün 2013-2016 yılları arasındaki ihracat oranları incelendiğinde bağımsız dış denetimin gerçekleştirildiği 2014 yılından sonra ihracat oranlarında bir düşüş olduğu gözlemlenmektedir. Bu düşüşün sebebinin tıpkı istihdam oranındaki değişimi gibi denetim sonrası iyileştirmelerden olabileceği değerlendirilmektedir. İyileştirme faaliyetleri sonrasında 2015 yılı itibarıyla daha önceki yıllara göre ihracat oranının çok daha fazla arttığı gözlenmiştir. Bu kapsamda Şekil 4.5.'te görüldüğü gibi 2013 yılındaki ihracat oranının bir önceki yıla göre artış miktarı %32 civarındadır. Aynı şekilde 2014 yılında bir önceki yıla göre ihracat oranında oluşan artış miktarı da %32 civarındadır. Bağımsız iç denetimin gerçekleştiği 2014 yılında ihracat oranı %5 seviyelerine kadar düşerken, denetim sonrasında bu oranın diğer yıllara göre daha yüksek bir ivme ile arttığı ve %40 civarlarına ulaştığı görülmektedir.

Şekil 4.5. 2013-2016 Yılları Arası İhracat Oranlarındaki Artış Miktarı (ISO 2018)



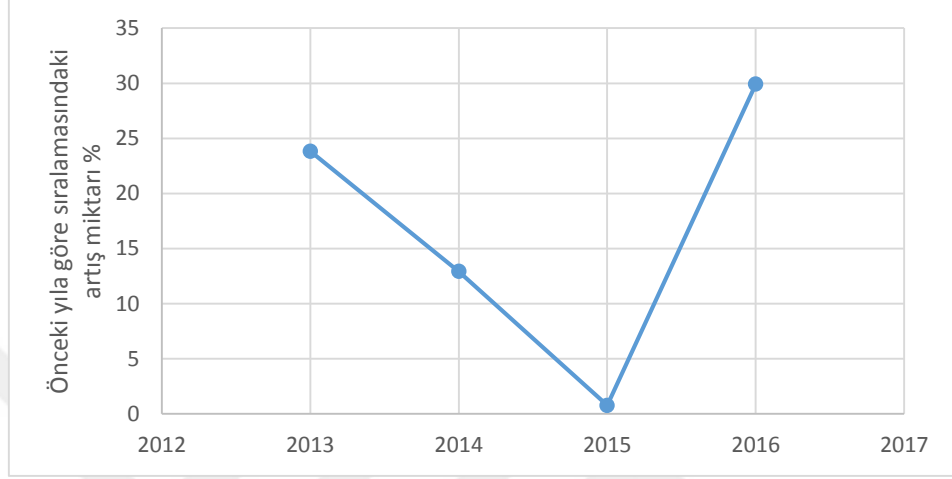
4.5. Örgütün ISO500 Sıralamasındaki Değişimler

İstanbul Sanayi Odası tarafından her sene yayınlanan İSO500 ilk büyük 500 firma sıralaması incelendiğinde örgütün liste içerisindeki sıralamasının yıllara göre arttığı görülmektedir (ISO 2018). Bu kapsamda

Şekil 4.6.'da yer alan grafik incelendiğinde örgütün 2012 yılındaki İSO500 sıralamasının 2013 yılında yaklaşık %23'lük bir ilerleme gösterdiği gözlemlenmektedir. Ancak örgütün listedeki sıralamasının 2013-2015 yılları

arasında azalan bir artış miktarına sahip olduğu görülmüştür. 2016 yılında ise listedeki sıralaması bir anda çok daha yükselmiş ve daha önceki yıllarda görülen artış miktarının çok daha üstünde bir artış miktarı ile %30'lara varmıştır.

Şekil 4.6. Önceki Yıla Göre İSO500 Sıralamasındaki Artış Miktarları (ISO 2018)





BÖLÜM V

SONUÇ

Sonuç olarak Örgüt; satış performansı, istihdam oranı ve ihracat oranındaki artışlar ile İSO500 sıralamasındaki yeri konularında değerlendirilmiştir. Bu kapsamda örgütün organik iç denetim süreci olan kalite yönetim sistemini tüm bu değerlendirmeler boyunca uyguladığı ancak bağımsız iç denetim sisteminin uygulanması sonrasında örgüt performansının oransal olarak daha çok iyileştiği görülmüştür. Bu durumda Bölüm 3’te yer alan stratejik hedeflere ulaşma konusunda gereken büyüme performansının bağımsız iç denetim sonrasında daha başarılı olduğu görülmektedir. Bu kapsamda Tablo 0.5’de gösterildiği üzere denetimler sonucunda farklı olarak nitelendirilen konularda bulgu tespit edilmesi durumu “**X**”, herhangi bir bulgu tespit edilmemesi durumunda ise “**✓**” ile işaretlenmiştir. İlgili konu başlığı kapsamında bir denetim faaliyetinin olmaması durumu ise “**UD**” olarak belirtilmiştir. Bu durumda CMMI çıktıları sonucunda bulgu tespit edilen konulara yukarıda belirtilen iyileştirme faaliyetlerinin uygulandığı görülmüştür.

Eksiklik olduğu belirtilen konularda CMMI tarafından bulgular tespit edilirken, kurum organizasyonunda yer alan ve düzenli olarak denetim faaliyetlerini gerçekleştiren Kalite Yönetim Sistemi’nin gerçekleştirdiği iç denetimlerde bu eksikliklerin tespit edilmediği görülmüştür.

Bu durumda örgütün organik denetim sistemi tarafından gerçekleştirilen kontrollerinin tam bağımsız olamaması nedeniyle şirket içi körlüğe sebep olduğu görülmektedir. Bu nedenle bağımsız bir kuruluş tarafından örgüt içerisinde yapılan iç denetimin örgütün stratejik hedeflerine ulaşması anlamında daha etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışma kapsamında iç denetim sistemleri ile stratejik hedeflere ulaşılabilirlik arasında bir nedensellik ilişkisi kurulmamaktadır. Bu kapsamda yapılan inceleme neticesinde örgüt performansında iç denetim işlemi sonuçları ile paralel bir iyileşme olduğu görülmüş olup örgüt performansındaki bu gelişmeler, denetim işlemleri dışındaki sebeplerden ötürü de olabilmektedir. Çalışmanın kısıtları nedeniyle örgüt performansını etkileyecek diğer parametreler incelenmemiştir.

Çalışma kapsamında bir savunma sanayi firması örnek olay olarak incelenmiş olup diğer savunma sanayi firmaları kısıtlar nedeniyle çalışma kapsamına alınmamıştır. Ayrıca evrensel kümede yer alan tüm alanların incelenmesi belirli zaman ve kaynak içerisinde mümkün olmadığı için örneklem küme olarak Proje Yönetimi alanı üzerine çalışılmış olup diğer süreçler çalışma kapsamına dahil değildir. Zaman kısıtı nedeniyle bağımsız ve KYS denetimlerine yönelik bir denetim sonucu incelenmiş olup diğer denetim sonuçları çalışma kapsamına dahil edilmemiştir.

Geleceğe Dönük Çalışma Önerileri

Çalışma kapsamında incelenmeyen ancak gelecek dönemlerde üzerine çalışması durumunda konunun daha kapsamlı bir şekilde ortaya koyulmasını sağlayacak konu başlıkları aşağıdaki gibidir;

- İki farklı iç denetim sisteminin hangisinin daha etkili olduğu konusunda birden fazla savunma sanayi firması üzerine bir örnek olay çalışmasının yapılması
- İki'den daha fazla iç denetim sisteminin hangisinin daha etkili olduğu konusunda birden fazla savunma sanayi firması üzerine bir örnek olay çalışmasının yapılması
- Proje Yönetim alanı dışında diğer süreçlerdeki denetim sonuçlarının da incelenmesi

Örgütlerin stratejik planları doğrultusunda oluşturulan stratejik hedeflerine ulaşmaları için bağımsız bir iç denetimin önemli olduğu görülmüştür. Bu kapsamda;

- Denetim işleminin örgüt çalışanı/paydaşı dışında tamamen bağımsız bir kuruluş tarafından yapılması önerilmektedir.
- Denetim işlemi için görevlendirilen denetçilerin, düzenli olarak örgüt içerisinde ikamet eden kişiler olması önerilmektedir.
- Yerleşik bağımsız denetçi ile denetim işleminin periyodik değil, sürekli olması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, Burcu. *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*. Doktora Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 2010.
- Aksoy, Tamer. *Tüm Yönleriyle Denetim (AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetim Yeni Bir Paradigma)*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.
- Akyel, Recai. «Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi.» *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 19, no. 3 (2010): 1-22.
- Alagöz, Ali. «İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi.» *Güncel İşletmecilik Konuları*, 2008: 95-126.
- Antauen Consulting. «Overview of the CMMI.» *Antauen Consulting*. Antauen Consulting, 2017.
- Ayrancı, Kadir. «Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması.» Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Ocak 2010.
- Babayeva, Leyla. *Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırma*. Doktora Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, 2011.
- Basu, S. K. *Fundamentals of Auditing*. Kolkata: Delhi: Dorling Kindersley, Pearson, 2009.
- Başpınar, Ahmet. «Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu.» *Maliye Dergisi*, 2006: 23-42.
- Baykara, Tunahan. «OECD Ülkelerinde İç Denetim.» *Denetişim*, no. 14 (2014): 42-58.
- Bozkurt, Nejat. *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2012.
- Cormican, Kathryn, ve David O’Sullivan. «Auditing best practice for effective product innovation management.» *Technovation* (Elsevier) 24, no. 10 (2004): 819-829.
- Cömert, Nuran. «Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol.» *İç Denetim Dergisi* (Marmara Üniversitesi), 2008.
- CTR. *CTR Uluslararası Belgelendirme ve Denetim Ltd. şti*. Ocak 2018. <http://belgelendirme.ctr.com.tr/iso-9001-nedir.html>.
- Çelikay, Duygu şengül. «Türkiye’de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması.» Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Ağustos 2012.

- Dabbağoğlu, Kadir. «Türk İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi.» *Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 2006: 63-72.
- Dalak, Gülden. «Denetim ve Kalite Denetimi.» *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 2011: 69.
- Dezoort, F. «An Investigation of Audit Committees' Oversight Responsibilities.» *Abacus*, 1997: 208-227.
- ECIIA. *Avrupa'da İç Denetim, Konum Raporu*. Brüksel: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, 2005.
- Glesne, Corrine. *Becoming Qualitative Researchers : An Introduction*. Longman, 1999.
- Güner, Sinan. «Stratejik Yönetim Anlayışı ve Kamu Yönetimi.» *Türk İdare Dergisi*, 2004: 76.
- Güredin, Ersin. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2010.
- Hepworth, Noel. «Audit and Control.» *CEF Conferance*. Slovenia: CİPFA, 2003.
- ICT Sert. *As 9100 Havacılık Ve Uzay Sanayi Kalite Yönetim Sistemi Belgesi*. Ocak 2018. <http://www.isokalitebelgesi.com/as-9100-havacilik-ve-uzay-sanayi-kalite-yonetim-sistemi-belgesi-nedir>.
- «İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.» *Mezuat Bilgi Sistemi*. 2005. <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9509&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (erişildi: Mayıs 2018).
- İDKK. *TC Maliye Bakanlığı İDKK*. Kasım 2017. http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx.
- International Internal Audit Standards Board. «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).» The Institute of Internal Auditors, Ocak 2017.
- ISO. «ISO 500 Hakkında: Geçmiş Yıl Verileri.» *ISO 500 Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu*. Ocak 2018. <http://www.iso500.org.tr/iso-500-hakkında/gecmis-yil-verileri/>.
- Kalaycı, Orhan. *Yöneticiler İçin Doğru Sorular CMMI*. Toronto: Shamrock Process Improvement and Innovation, 2007.
- Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi*. 2018. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlaniProgramiHazirlamaRehberi.aspx> (erişildi: January 10, 2018).
- Kapoor, Gaurav, ve Michael Brozzetti. «The Transformation of Internal Auditing.» *The CPA Journal*, 2012: 32-35.

- Kaval, Hasan. *Muhasebe Denetimi (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile)*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- Kaya, Kübra. «Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması.» Ankara: Başkent Üniversitesi, 2016.
- Kırdı, Işıl. «Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü.» *Denetişim Dergisi*, 2011: 9-13.
- Koçak, Süleyman Yaman, ve Tamer Kavakoğlu. «İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma.» *Sayıştay Dergisi*, 2010: 119-148.
- Mallı, İsmail. «İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları ile Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması.» *Denetişim*, 2014.
- Miles, Matthew., ve Michael Huberman. *Qualitative Data Analysis: A Sourcebook of New Methods*. London: SAGE Publications, 1984.
- OAİB. *Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri İhracat Belgeleri*. Ocak 2018. <http://www.oaib.gov.tr/Ihracat-Belgeleri/160/AQAP-Belgesi>.
- Ocaklı, Mete. *Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2010.
- Okumuş, Feyzullah, ve Mesut Ünal. *TC Maliye Bakanlığı İDKK*. 2017. <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7363,fokumusmunalickontriskyonyuygdisdenetim.pdf?0>.
- Özdemir, Eren. «Kamu Sektöründe İç Denetim: Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelere Yönelik Bir Araştırma.» Konya: Selçuk Üniversitesi, 2015.
- Özdemir, Murat. «Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma.» *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2001: 323-344.
- Pehlivanlı, Davut. *Modern İç Denetim: Güncel İç denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta, 2010.
- Peker, Deniz. *Bütünleşik Yetenek Olgunluk Modeli*. Türkiye Bilişim Derneği, 2008.
- Polat, Kerim. «Türkiye Büyük Millet Meclisinde İç Denetim Faaliyetleri.» *Denetişim*, 2014: 5-17.
- SASAD. «Dokümanlar: Savunma Sanayi Mevzuatı.» *Savunma ve Havacılık Sanayii İmalatçılar Derneği*. 10 Mart 2018. <http://www.sasad.org.tr/uploaded/Savunma-Sanayii-Mustesarligi-2012-2016-Stratejik-Plani.pdf>.
- SASAD. *Savunma ve Havacılık Sanayii Performans Raporu 2016*. Ankara: SASAD, 2016.

- Sıvacı, Hakkı Özgür. *Aselsan 1 OCAK - 30 Haziran 2016 Dönemine İlişkin Yönetim Kurulu Faaliyet Raporu*. İstanbul: Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., 2016.
- Söyler, İlhami. «Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Uygunabilir mi? (Engeller/Güçlükler).» *Maliye Dergisi*, no. 152 (2007): 103-115.
- TC Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*. Klavuz, Ankara: Maliye Bakanlığı, 2006.
- TÜİK. «Temel İstatistikler: Sanayi.» *Türkiye İstatistik Kurumu*. 10 Mart 2018. <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>.
- Tümer, Sumru. *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, 2010.
- Türedi, Hasan, Gülsüm Zor, ve Filiz Gürbüz. «Risk Odaklı İç Denetim.» *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2015.
- Wältring, Khalid Nadvi Frank. «Making Sense of Global Standards.» Aralık 2001.
- Widener, Sally, ve Frank Selto. *Journal of Management Accounting Research*. Cilt 11. Sarasota: American Accounting Association, 1999.
- Wolcott, Harry. *Transforming Qualitative Data: Description, Analysis, and Interpretation*. London: SAGE Publications, 1994.
- Yıldırım, Ali, ve Hasan Şimşek. *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1999.
- Yıldız, Ömer. *Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008.
- Yurtsever, Gürdoğan. *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*. İstanbul: Graphis Matbaa San. ve Tic. Ltd Şirketi, 2009.