

## KURUMLARDA İÇ DENETİM BİRİMİNİN BAŞARISININ SWARA YÖNTEMİ İLE DEĞERLENDİRİLMESİ

Assessment Of Internal Audit Unit's Success In Organizations Through Swara Method

Dr. Öğr. Üyesi. Serdar YARLIKAŞ <sup>1</sup>

Muhasebe Uzmanı Ertan TORA <sup>2</sup>

**Cite As:** Yarlikaş, S. & Tora, E. (2021). "Kurumlarda İç Denetim Biriminin Başarısının Swara Yöntemi İle Değerlendirilmesi", International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, (e-ISSN:2587-2168), Vol:7, Issue:36; pp:1064-1072

### ÖZET

Bu çalışmada kurumlarda iç denetim biriminin başarısı için tanımlanan her bir kriterin önem düzeyi belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın birinci aşamasında, iç denetim biriminin başarısı için gerekli olan 5 kriter bir literatür taraması uygulanarak belirlendi. Literatür taramasının ardından, her bir kriterin önem düzeyini elde etmek için bir anket hazırlandı. Anket İstanbul ve Kocaeli'deki 13 iç denetçiye uygulandı. Anket ile veri toplandıktan sonra, veri SWARA yöntemi ile analiz edildi. SWARA yöntemi her bir kriterin önem düzeyini belirlemeyi sağladı. SWARA yönteminin analiz sonuçlarına göre, kurum kültürü ve üst yönetimin iç denetime desteği, kurumlarda iç denetim biriminin başarısı için en önemli kriterler olarak bulundu. Sonuçlar ayrıca, kurum içindeki her bir iç denetçi iç denetim görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek yeterli yeteneğe sahip olsa bile, iç denetim başarısının üst yönetimin desteği olmadan mümkün olmadığını gösterdi.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim Biriminin Başarısı, SWARA Yöntemi, Kurum Kültürü, Üst Yönetim Desteği

### ABSTRACT

In this study, it was aimed to determine the importance level of each criteria defined for internal audit unit's success in organizations. In the first step of the study, 5 criteria that are required for internal audit unit's success were determined by applying a literature review. Following the literature review, a questionnaire was prepared to obtain the importance level of each criteria. The questionnaire was applied to the 13 internal auditors in İstanbul and Kocaeli. After collecting the data through questionnaire, the data was analyzed by using SWARA method. SWARA method provided to determine the importance level of each criteria. According to the analysis results of SWARA method, organizational culture and top management support to internal audit were found as the most important criteria for internal audit unit's success in organizations. The results also denoted that internal audit success is not possible without the support of top management, even if each of the internal auditors inside the organization have enough skill to carry out the internal audit tasks effectively.


**Key words:** Internal Audit Unit's Success, SWARA Method, Organizational Culture, Top Management Support

## 1. GİRİŞ

İç denetim, kurumsal faaliyetlerin objektif bir şekilde değerlendirilmesi ile kurumun hangi faaliyetlerini özellikle geliştirmek zorunda olduğunu belirterek firmaya katma değer sağlayan ve böylece işletme faaliyetlerine ilişkin risklerin minimize edilmesi ile ilgili öneriler sunan bir güvence faaliyetidir. İç denetim, kurumsal süreçlerin, risk yönetimi ve kontrol ile ilgili süreçlerin tümünün etkinlik düzeyini tespit edip, bu süreçlerin nasıl gelişim gösterebileceğine ve etkinlik düzeylerinin nasıl artacağına dair sistematik öneriler getirerek, işletmelerin belirledikleri kurumsal hedeflere ulaşmasında destekleyici bir fonksiyon üstlenmektedir (Çalış, 2013: 20).

Temelde finansal analizleri içeren dış denetimin, firmaların karşılaşılabileceği işletme faaliyetlerine ilişkin riskleri belirlemesi ve olası riskleri önlemek için çözüm önerileri ortaya koyması mümkün değildir. Bu durum, kurumsal faaliyetlerin kurum içerisinde detaylı bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu durumun sonucu olarak, firma içerisinde bilimsel yöntemleri uygulamayı temel alan ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu bir şekilde denetim görev ve sorumluluklarını yerine getirebilecek denetçilerden oluşan iç denetim birimlerinin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. Kurumların rekabette kalıcı olabilmek için, işletme faaliyetlerine ilişkin etkin risk tahminleri yaparak, riski önleyici ya da en düşük seviyeye gelmesini sağlayan önlemlere ilişkin kararlar alma gerekliliği de iç denetimi zorunlu hale getirmiştir (Aslan, 2010).

<sup>1</sup> Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Kocaeli/Türkiye

 0000-0001-5087-955X

<sup>2</sup> Kocaeli Üniversitesi İşletme Tezsiz Yüksek Lisans Programı Mezunu, Kocaeli/Türkiye

 0000-0003-1253-9225

İç denetim daha çok işletme içi ihtiyaçlara yönelik olup, işletmenin faaliyetlerini ve verimliliğini inceleyip işletme yönetimine rapor etme faaliyetini içermektedir. İç denetim, işletme içinde oluşturulan, işletme faaliyetlerini detaylı bir şekilde inceleyerek verimlilik ve etkinlik açısından değerlendirmeyi sağlayan bir değerlendirme fonksiyonudur (Kartal, 2013).

İç denetimin temel amacı, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgi, öneri ve tahminlerin yapılması ve analizlerin gerçekleştirilmesi için sorumlulukların etkili bir biçimde yerine getirilmesinde işletme yönetimine ve işletme çalışanlarına yardımcı olmaktır. Bu işlevi ile iç denetim, işletme faaliyetlerine değer katan, geliştiren, bağımsız ve yansız bir danışma faaliyeti olarak nitelendirilmektedir. İç denetim, tüm kurumsal süreçlerin, kontrol ve de risk yönetimine ilişkin tüm süreçlerin etkinliğini analiz etmekte ve değerlendirmektedir. İç denetim, süreçlerin etkinliğinin geliştirilmesi için sistemli yaklaşımlar getirerek, işletmenin faaliyetlerinde belirttiği kurumsal amaçlarına ulaşmasına katkı sağlar. İç denetimin günümüzde görevi, inceleme ve değerlendirme yapmak ile sınırlı değildir, iç denetim süreç gelişimini sağlayarak firmaya işletme faaliyetlerinde verimlilik artışı ile değer katmayı da amaçlamaktadır (Haftacı, 2011: 65; Özeren, 2000: 2).

İç denetimin firmalar için zorunlu bir değerlendirme fonksiyonu haline geldiği dikkate alındığında, iç denetimin başarısının değerlendirilmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. İç denetimin başarılı olabilmesi kurum içinde oluşturulan iç denetim ekiplerinin başarılı olmasına bağlıdır. Dolayısıyla, bu çalışmada iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen kriterlerin önem düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada incelenen araştırma probleminin, uzman görüşüne ihtiyaç gerektiren özgün bir problem olmasından dolayı, iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen kriterlerin önem seviyelerini tespit etmek için SWARA yöntemi uygulanmıştır. SWARA yöntemi için gerekli olan anket soruları oluşturularak, uzman görüşüne başvurulmuştur. Çalışmada SWARA yönteminin uygulanması ve anketin konu ile ilgili uzman kişilere uygulanması, çalışma sonucunda elde edilen değerlendirmelerin daha geçerli bir nitelikte yapılmasını sağlamıştır.

## 2. YÖNTEM

Çalışmanın birinci aşamasında, literatür taraması yapılarak, kurumlarda uygulanan iç denetim ile ilgili değerlendirme çerçevesinde, iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen kriterler belirlendi. Çalışmanın, ikinci aşamasında literatür taraması ile belirlenen iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen kriterleri içeren bir anket oluşturuldu. Oluşturulan anket, işletmelerde iç denetçi olarak çalışan uzmanlara uygulandı. Anket sonucunda oluşan verinin analizi için çok kriterli karar verme tekniklerinden SWARA yöntemi uygulandı. İzleyen aşamada ise, tüm analiz sonuçları yorumlandı ve birlikte değerlendirildi.

### 2.1. Literatür Taraması

İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerin etkinliğini değerlendirmektedir. Dolayısıyla, iç denetimin temel görevi kurumlara risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili alanlarda katma değer sağlamak ve kurumların gelişmesine katkıda bulunmaktır (Haftacı, 2011: 65). İç denetim fonksiyonu kapsamında, kurumların iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ölçülmeli, ayrıca kurumların performans kaliteleri de değerlendirilmelidir. İç denetim temelde beş faaliyet alanını kapsamaktadır. Bu faaliyet alanları, finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi şeklinde ifade edilir. Finansal denetim, finansal raporlardaki verilerle, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, denetlenen birime tahsis edilen bütçe ve ödenekler arasında uyum olup olmadığını değerlendirmeyi içermektedir. Uygunluk denetimi, firmaların mali işlemlerini ve diğer faaliyetlerini, kurallara ve mevzuata uygun yerine getirip getirmediğini incelemeyi kapsar. Performans denetimi, kurumların kaynaklarını etkin kullanma düzeylerini ve verimlilik oranlarını belirlemeyi ve değerlendirmeyi içermektedir. Sistem denetimi ise, denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda ne derece etkili olduğunu belirlemeyi amaçlamaktadır. Bilgi teknolojileri denetimi, denetlenen birimin bilgi sistemlerinin teknik açıdan güvenli olma durumunu değerlendirmenin yanı sıra, aynı sistemde yer alan verilerin ve bilgilerin doğruluğunu ve güvenliğini de değerlendirmek için uygulanmaktadır (Alptürk, 2008: 22-23). İç denetimin etkinliğinin sağlanabilmesi için, iç denetim faaliyetlerinin tümünün etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, firmada iç denetim faaliyetlerini uygulayacak olan iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerini uygulayabilecek yeterli bilgi birikimi, yetenek ve deneyime sahip olması gerekmektedir. İç denetim faaliyetlerinin başarısı firma içerisinde yer alan iç denetçilerin oluşturduğu iç denetim ekibinin başarısı ile doğrudan ilişkilidir (Özeren, 2000: 2; Toroslu, 2014: 142). İç denetçilerin, denetim ile ilgili temel alan bilgisi ve bilgi birikiminin yanı sıra etkin bir iletişim becerisine sahip olmaları da bir zorunluluktur. İç

denetçilerin yeterli bilgiye sahip olmaları için, iç denetçilerin gelişimi kurumlar tarafından desteklenmeli ve denetim alanında uluslararası sertifikalara sahip olmaları için gerekli destek kurumların üst yönetimi tarafından sağlanmalıdır. İç denetçiler, ayrıca objektif olarak kendi niteliklerini değerlendirmeli, kendi niteliklerinin ilgili denetim görevi açısından yeterli olup olmadığını sorgulamalıdır (Toroslu, 2014: 142). Kurumlarda iç denetim ekiplerinin varlığı ve iç denetim ekiplerinin etkili olması, iç denetimin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. İç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen kriterlerin önem düzeylerinin değerlendirilmesi, firmaların iç denetim ekiplerinin başarısı için hangi kriterleri öncelikle dikkate almaları hususunda yol gösterici olabilir. Böylece, kurumlarda iç denetim başarı düzeyinin nasıl arttırılabileceği sorusu da cevaplanmış olur.

İç denetim ekiplerinin başarısını belirleyen temel kriterlerden birisi, iç denetim ekibinin yetkinliği ve iç denetim ekibinin çalışma yetkinliğini geliştirecek faaliyetlerin kurumda gerçekleştirilme düzeyidir. İç denetim ekibinin yetkinliği, kurum içerisinde iç denetim ekibinde yer alan her bir bireyin iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olması gerekliliğini ifade etmektedir. İç denetim ekiplerinde yer alan her bir bireyin, temel beş denetim faaliyet alanına ilişkin denetimi yapabilecek düzeyde hukuk, muhasebe, finans, bilgi teknolojileri, kantitatif analiz, iktisat gibi alanlarda yeterli düzeyde bilgiye ve dolayısıyla mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir. Ancak, iç denetim ekibinde yer alan iç denetçilerin herbirinin yetkinlik düzeyinin sürekli gelişmesi, iç denetim ekibinin çalışma yetkinliğini geliştirecek faaliyetlerin kurum tarafından sağlanması ile mümkün olabilir. İç denetim ekibinin çalışma yetkinliği için gerekli olan sürekli eğitim, yeterli teknolojik destek, denetimi uygulayabilmek için yeterli kaynak temininin gerçekleştirilmesi kurum tarafından sağlanmalıdır. Dolayısıyla, iç denetim ekiplerinin başarısı için sadece iç denetim ekiplerinin yetkinliği yeterli olmamakta ayrıca iç denetim ekiplerinin gelişimleri için gerekli olan çalışma ortamının kurum tarafından sürekli olarak sağlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır. İç denetim ekiplerinin sürekli gelişimini sağlamanın gerekliliği, iç denetim fonksiyonunun başarısının dinamik bir süreç içerisinde değerlendirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Rudhani, Vokshi ve Hashani, 2017; Aslan, 2010).

İç denetim ekiplerinin başarısını belirleyen diğer temel kriterlerden birisi ise, ekip içi iletişimdir. Ekip içi iletişim iç denetim faaliyeti uygulanırken ortaya çıkabilecek sorunları önleyecek şekilde tasarlanmalıdır. Ekip içi iletişimin etkinliği, iç denetçilerin herbiri arasında bilgi paylaşımını ve denetim sürecini verimli bir şekilde yerine getirmeyi sağlayan bir bilgi teknolojisi desteği ile de sağlanabilir. İç denetim faaliyetlerinin başarılı bir şekilde yerine getirilmesi, iç denetçiler arasındaki iletişimin etkinliğine ve bu sayede iç denetim faaliyetlerinin koordinasyonunun sağlanmasına bağlıdır (Baloğlu, 2019; Soyulu, 2010).

İç denetim ekiplerinin başarısı için dikkate alınması gereken diğer bir kriter ise, kurum içerisinde iç denetim yönetmeliğinin varlığı ve iç denetim yönetmeliğinde görev tanımlarının net bir biçimde tanımlanmış olmasıdır. İşletmelerde iç denetim faaliyetlerinin kapsamını ayrıntılı bir şekilde belirten iç denetim yönetmeliğinin varlığı zorunlu olmakla beraber, iç denetim yönetmeliğinin sürekli değerlendirilerek gerektiğinde güncellenmesi de işletmeler açısından hayati bir önem taşımaktadır. İç denetim yönetmeliğinde, iç denetçilerin herbirinin yetki ve sorumlulukları da detaylı bir şekilde tanımlanmalıdır (Hailemariam, 2014; Kepekçi, 1982: 42-46; Türedi, Karakaya ve İldem, 2015).

İç denetim ekiplerinin başarısında belirleyici diğer bir kriter ise kurum kültürü ve şirketin üst yönetiminin iç denetim faaliyetlerine desteğidir. Kurumun üst yönetimin iç denetim faaliyetlerine bakış açısı, işletmelere sağladığı faydaları içeriyorsa, bu durumda üst yönetimin iç denetime ilişkin yeterli düzeyde farkındalığının olduğu anlaşılmaktadır. Kurumsal yönetimde yeterli düzeyde iç denetim farkındalığının oluşması, iç denetim faaliyetlerinin işletme içerisinde benimsenmesine, kabul görmesine, uygulanmasına ve dolayısıyla iç denetim faaliyetinin işletmede bir kurum kültürü haline gelmesine yol açmaktadır (Sarens ve De Beelde, 2006; Türedi, Karakaya ve İldem, 2015; Kaya, 2015: 247).

Kurumun etkin bir risk yönetim planı ve iç kontrol sistemi varlığı ile iç denetim birimi raporlarının etkinliği de iç denetim ekiplerinin başarısında önemli rol oynayan bir kriter olarak değerlendirilmektedir. İç kontrol, kurumlarda üst yönetim ve diğer personelin birlikte tasarladığı, firmada güvenilir bir finansal raporlama ile optimal verimlilik ve etkinlik düzeyine ulaşacak şekilde işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesini ve işletme faaliyetlerinin yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. İç denetimin, iç kontrolü denetlemenin yanısıra kurumsallaşmış etkin ve verimli bir iç kontrol modelini oluşturmak gibi önemli bir fonksiyonu da bulunmaktadır. İç kontrollerin yerindeliği ve kalitesinin de firmanın iç kontrol sisteminin etkinlik düzeyini belirlemek için gerekli olan önemli ölçütler olduğu söylenebilir. İç kontrol sistemi kurumların kurumsal hedeflere ulaşmasında özellikle zorluk oluşturan yüksek düzeyde ve etkili

risklerin belirlenmesinde ve bu risklerin önlenmesinde yüzde yüz güvence sağlamadığı için, kurumun iç kontrol sisteminin etkinliği belirli periyodik aralıklarla ve sürekli gözden geçirilmelidir. İç kontrollerin kalitesi de iç denetim birimi raporları ile değerlendirilebilir. Dolayısıyla, iç denetim birimi raporlarının etkinliği ve iç kontrol sisteminin etkinliği firmaların risk yönetim planı etkinliği ile beraber değerlendirilerek, iç denetim ekiplerinin başarısındaki etki düzeyleri belirlenmelidir (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2013; Özeren, 2000: 2; Aslan, 2010; Kızıllıboğa ve Özşahin, 2013; Gökalp, 2013).

Literatüre ilişkin yapılan bu çalışmaların detaylı değerlendirilmeleri sonucunda, iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen toplam 5 ölçüt belirlendi. Çalışmada kullanılan ölçütler aşağıda yer aldığı üzeredir:

K1: İç denetim ekibinin yetkinliği ve iç denetim ekibinin çalışma yetkinliğini geliştirecek faaliyetlerin kurumda gerçekleştirilme düzeyi

K2: Ekip içi iletişim

K3: Kurum içerisinde iç denetim yönetmeliğinin varlığı ve iç denetim yönetmeliğinde görev tanımlarının netliği

K4: Kurum kültürü ve şirketin üst yönetiminin iç denetim faaliyetlerine desteği

K5: Etkin bir risk yönetim planı ve iç kontrol sistemi varlığı ile iç denetim birimi raporlarının etkinliği

## 2.2. SWARA Yöntemi

SWARA yöntemi 2010 yılında Keršulienė Turskis ve Zavadskas tarafından geliştirilen, karar verme problemlerinde uzmanların kriterler ile ilgili sıralama ve kriterlerin göreceli karşılaştırmalarını temel alarak, kriter ağırlıklarının belirlenmesini sağlayan bir çok kriterli karar verme yöntemidir (Kersulienė, Zavadskas ve Turskis, 2010; Zolfani ve Saparauskas, 2013; Zolfani ve Banhashemi, 2014).

SWARA yönteminin uygulanabilmesi için, mutlaka konu ile ilgili en uzman kişilerin kriter karşılaştırmalarını değerlendirmesi gerekir. Kriter değerlendirmelerini karar verme problemi ile en ilgili ve konu hakkında en fazla bilgi birikimine sahip olan kişiler yaptığında, yöntemin daha objektif bir nitelik kazanması sözkonusudur. Yöntemin en büyük avantajları uygulama kolaylığı, matematiksel işlemlerin kolay olması, kriter ağırlıklarının hesaplamada uzman görüşlerini dikkate almasıdır (Kersulienė, Zavadskas ve Turskis, 2010; Zolfani ve Saparauskas, 2013; Zolfani ve Banhashemi, 2014).

Kriter ağırlıklarının hesaplanması için uygulanan SWARA yönteminin aşamaları aşağıda yer aldığı üzeredir (Kersulienė, Zavadskas ve Turskis, 2010; Zolfani ve Saparauskas, 2013; Zolfani ve Banhashemi, 2014):

**Aşama 1:** SWARA yönteminin uygulanabilmesi için, SWARA anketi olarak ifade edilecek bir anket uygulamasının gerçekleştirilmesi gerekir. Anket uygulamasında öncelikle, karar vericilerin kriterleri önem düzeyine göre azalan şekilde sıralamaları istenir.

**Aşama 2:** Tüm kriterler dikkate alınarak göreceli önem düzeyini belirleyebilmek için, her bir kriter sıralamada kendinden sonra yer alan kriter ile karşılaştırılır, bu karşılaştırma kapsamında, sıralamada önde yer alan kriterin kendinden sonra gelen kriterden ne düzeyde önemli olduğu belirlenir. Bu karşılaştırma işlemi, tüm kriterler için kendinden sonra yer alan kriter ile karşılaştırma yaparak uygulanır. Örneğin 5 kriterli bir karar verme probleminde 1.sıradaki kriter ile 2.sıradaki kriter, 2.sıradaki kriter ile 3.sıradaki kriter, 3.sıradaki kriter ile 4.sıradaki kriter ve 4.sıradaki kriter ile 5.sıradaki kriter önem düzeyleri açısından karşılaştırılır. Böylece, kriterler arası önem düzeyi kıyaslaması ile  $S_j$  olarak tanımlanmış olan Ortalama değer karşılaştırmalı önemi hesaplanır. Ortalama değer karşılaştırmalı önemi olarak belirtilen oran, karar verici tarafından 0 ile 1 değerleri arasında beş ve beşin katları şeklinde belirlenen bir orandır. Dolayısıyla bu oranın alabileceği değerlerin kümesi  $\{0.00, 0.05, 0.10, 0.15, 0.20, 0.25, 0.30, 0.35, 0.40, 0.45, 0.50, 0.55, 0.60, 0.65, 0.70, 0.75, 0.80, 0.85, 0.90, 0.95, 1.00\}$  olarak belirtilebilir. 0 değeri karar verici için karşılaştırdığı iki kriterin aynı önem seviyesinde olduğunu belirtmektedir. Örneğin 0.30 karşılaştırılan iki kriterden sıralamada önde yer alan kriterin diğer kriter göre %30 daha önemli olduğunu ifade etmektedir.

**Aşama 3:** Kriterler için  $k_j$  katsayısı aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır:

$$k_j = \begin{cases} 1 & j = 1 \\ s_j + 1 & j > 1 \end{cases} \quad (1)$$

**Aşama 4:** Kriterler için  $q_j$  önem vektörü aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır:

$$q_j = \begin{cases} 1 & j = 1 \\ \frac{q_{j-1}}{k_j} & j > 1 \end{cases} \quad (2)$$

**Aşama 5:** Kriter ağırlıkları ( $w_j$ ) ise aşağıdaki matematiksel eşitlik ile hesaplanmaktadır:

$$w_j = \frac{q_j}{\sum_{k=1}^n q_k} \quad (3)$$

**Aşama 6:** Tüm karar vericiler için kriter ağırlıkları hesaplandıktan sonra, karar vericilerin kriterler için hesapladığı kriter ağırlıklarının geometrik ortalaması ya da aritmetik ortalaması alınarak, her bir kriterin tüm karar vericilerin değerlendirmelerini içeren genel kriter ağırlık değeri hesaplanmış olur. Bu hesaplama işlemi yapıldıktan sonra kriter ağırlıkları büyükten küçüğe doğru sıralanır ve böylece kriterlerin önem düzeyleri de belirlenmiş olur.

### 3. BULGULAR ve DEĞERLENDİRME

Çalışmanın konusu, iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen kriterlerin önem düzeylerinin belirlenmesidir. Çalışmada, katılımcılardan literatür taraması ile belirlenen iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen 5 kriteri en önemliden en az önemliye doğru sıralamaları istenmiş ve daha sonra da sıralama sonucu oluşan kriterlerin birbirlerine göre göreceli önem düzeylerini belirlemeleri istenmiştir. Çalışmada araştırma yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket verisinin analizi için SWARA yöntemi uygulanmıştır.

Araştırmanın anakütlesini İstanbul ve Kocaeli ilinde çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini toplam 13 iç denetçi içermekte, bununla birlikte, anket uygulamasının katılımcılarının dağılımında iç denetim müdürü sayısı 4, iç denetim yöneticisi sayısı 2, kıdemli iç denetçi sayısı 2, iç denetim uzmanı sayısı 2, iç denetim uzman yardımcısı 1, mali müşavir sayısı ise 2'dir.

Araştırmada veri toplamak için anket formu kullanılmıştır. İç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen kriterleri içeren anket formu, katılımcılara elektronik posta ile gönderilmiştir.

Çalışmaya katılan 13 iç denetçinin her biri, anket kapsamında, iç denetim ekiplerinin başarısını etkileyen 5 kriteri en önemliden en az önemliye doğru sıraladılar ve bu sıralamayı temel alarak 1'inci sıradaki kriterin 2. sıradaki kriterine göre, 2'inci sıradaki kriterin 3. sıradaki kriterine göre, 3'üncü sıradaki kriterin 4. sıradaki kriterine göre ve 4'üncü sıradaki kriterin 5. sıradaki kriterine göre göreceli önem düzeylerini belirlediler. Çalışmaya katılan iç denetçilerin kriter önem sıralamaları ve kriter göreceli önem düzeylerine ilişkin değerlendirmeleri, aşağıda yer alan toplam 13 tabloda her bir iç denetçi için ayrı tablo olmak üzere gösterilmiştir.

Tablo 1. İç denetçi 1 için kriterlerin önem sıraları ve göreceli önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K4	1	
K5	2	0
K1	3	0.3
K2	4	0.2
K3	5	0.2

Tablo 2. İç denetçi 2 için kriterlerin önem sıraları ve göreceli önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K5	1	
K4	2	0.1
K2	3	0.2
K1	4	0.2
K3	5	0.2

Tablo 3. İç denetçi 3 için kriterlerin önem sıraları ve göreceli önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K4	1	
K1	2	0.1
K5	3	0.2
K2	4	0.2
K3	5	0.2

Tablo 4. İç denetçi 4 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K1	1	
K4	2	0.3
K2	3	0.3
K5	4	0.2
K3	5	0.4

Tablo 5. İç denetçi 5 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K3	1	
K1	2	0.2
K5	3	0.3
K4	4	0
K2	5	0.1

Tablo 6. İç denetçi 6 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K4	1	
K1	2	0.2
K5	3	0.2
K3	4	0.2
K2	5	0.2

Tablo 7. İç denetçi 7 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K2	1	
K4	2	0.2
K3	3	0
K1	4	0.3
K5	5	0.2

Tablo 8. İç denetçi 8 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K4	1	
K3	2	0.3
K2	3	0.2
K1	4	0.2
K5	5	0.15

Tablo 9. İç denetçi 9 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K5	1	
K4	2	0.4
K3	3	0.4
K2	4	0.2
K1	5	0.2

Tablo 10. İç denetçi 10 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K4	1	
K5	2	0.15
K3	3	0.1
K2	4	0.05
K1	5	0.2

Tablo 11. İç denetçi 11 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>J</sub>
K5	1	
K3	2	0.3
K4	3	0.2
K2	4	0
K1	5	0.2

Tablo 12. İç denetçi 12 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>i</sub>
K4	1	
K2	2	0.1
K5	3	0.5
K1	4	0.2
K3	5	0.1

Tablo 13. İç denetçi 13 için kriterlerin önem sıraları ve görelî önem düzeyleri

Kriter	Önem sırası	S <sub>i</sub>
K5	1	
K4	2	0
K2	3	0.2
K3	4	0.1
K1	5	0.1

Kriterlerin görelî önem düzeyleri her bir iç denetçi tarafından belirlendikten sonra SWARA yönteminde Aşama 3, Aşama 4 ve Aşama 5'te belirtilen matematiksel eşitlik (1)-(3)'ten yararlanılarak, her bir iç denetçi için kriterlerin ağırlıkları hesaplanmıştır. Kriterlerin nihai ağırlık değerleri ise, her bir iç denetçi için yöntemin uygulanması ile elde edilen kriter ağırlıklarının aritmetik ortalamalarının alınması ile tespit edilmiştir.

SWARA yöntemi sonucunda belirlenen nihai kriter ağırlık değerleri Tablo 14'te belirtilmiştir. Tablo 14'te çalışmaya katılan iç denetçiler, Karar Verici 1 (KV1), Karar Verici 2 (KV2), Karar Verici 3 (KV3), Karar Verici 4 (KV4), Karar Verici 5 (KV5), Karar Verici 6 (KV6), Karar Verici 7 (KV7), Karar Verici 8 (KV8), Karar Verici 9 (KV9), Karar Verici 10 (KV10), Karar Verici 11 (KV11), Karar Verici 12 (KV12) ve Karar Verici 13 (KV13) olarak ifade edilmiştir.

Tablo 14. SWARA yöntemi ile hesaplanan kriter ağırlıkları

Kriterler	KV1	KV2	KV3	KV4	KV5	KV6	KV7	KV8	KV9	KV10	KV11	KV12	KV13	Nihai Kriter Ağırlıkları
K1	0.194	0.165	0.238	0.312	0.225	0.232	0.167	0.157	0.118	0.155	0.149	0.145	0.161	0.1860
K2	0.162	0.198	0.165	0.185	0.158	0.134	0.260	0.188	0.142	0.186	0.179	0.261	0.195	0.1856
K3	0.140	0.138	0.138	0.110	0.270	0.161	0.217	0.226	0.170	0.196	0.215	0.132	0.177	0.1761
K4	0.252	0.238	0.262	0.240	0.173	0.279	0.217	0.293	0.238	0.248	0.179	0.287	0.234	0.2414
K5	0.252	0.262	0.198	0.154	0.173	0.194	0.139	0.136	0.333	0.215	0.279	0.174	0.234	0.2110

Tablo 14'te gösterilen SWARA yöntemi sonuçlarına göre, K4-kurum kültürü ve şirketin üst yönetiminin iç denetim faaliyetlerine desteği kriterinin 0.2414 kriter ağırlığı değeri ile, kriterler arasında önem düzeyi en yüksek olan kriter olduğu anlaşılmıştır. Bu kriteri, sırasıyla K5-etkin bir risk yönetim planı ve iç kontrol sistemi varlığı ile iç denetim birimi raporlarının etkinliği kriteri 0.2110 kriter ağırlığı değeri ile K1-iç denetim ekibinin yetkinliği ve iç denetim ekibinin çalışma yetkinliğini geliştirecek faaliyetlerin kurumda gerçekleştirilme düzeyi kriteri 0.1860 kriter ağırlığı değeri ile takip etmiştir.

Katılımcıların yapmış olduğu değerlendirmeler sonucu, iç denetim ekiplerinin başarılı olmasının en temel kriterinin kurumda iç denetime yönelik kurum kültürünün olması ve kurumun üst yönetiminin iç denetim faaliyetlerine desteği olduğu SWARA yöntemi uygulama sonuçları ile ortaya çıkmıştır. Son yıllarda rekabetin çok çetin olduğu piyasalarda işletmeler rekabette kalıcı olmak için iç denetim faaliyetlerini uygulamak zorunda olduklarını fark ettiler. Nispeten daha küçük işletmeler bu durumu yönetebilecek yeterlilikte olmasına karşın, işletmelerin büyümesi, hedeflerin artması, risk koşullarında ortaya çıkan değişimlerden dolayı işletmenin tüm süreçlerinin sürekli olarak takip edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu yüzden şirket içerisinde iç denetim yapısının doğru hedeflerle kurulması ve iç denetimde devamlılığın yani kurumun üst yönetiminin desteğinin sağlanması çok önemlidir. Dolayısıyla, kurum kültürü ve kurumun üst yönetiminin iç denetim faaliyetlerine desteğinin en önemli kriter olması sonucu, iç denetim birimi kurulduktan sonra iç denetimin başarısının iç denetim biriminde yer alanların sadece kendi çabalarına bırakılmaması gerektiğini, ve üst yönetimin desteği ile işletmede çalışan herkesin ortak amaca destek vermesi ve kurum kültürünün oluşması için ortak paydada buluşmaları ile ancak iç denetimin başarısının mümkün olabileceği düşüncesini desteklemektedir.

Yapılan analizler sonucunda ikinci sıradaki en önemli kriter etkin bir risk yönetim planı ve iç kontrol sistemi varlığı ile iç denetim birimi raporlarının etkinliği olmuştur. Diğer 3 kriterine göre daha önemli olması ve yine birinci kriterine önem seviyesi açısından yakın bir önem değerinde olmasının sebebi, kurumda iç denetime

yönelik kurum kültürünün olmasının iç denetime yönelik raporların zamanında takip edilmesini sağladığı ve bu sayede sorunların zamanında düzeltilmesinin iç denetimin başarısında önemli olduğunu vurgulamaktadır. Kurum kültürü ve iç denetim birimi raporlarının etkinliği ile ilgili olan iki kriterin yakın kriter ağırlıkları değerine sahip olmasının temel nedeni, iç denetim birimi raporlarının etkinliğinin ancak kurum içerisinde iç denetime yönelik bir kurum kültürü oluşması ile mümkün olacağını göstermektedir. Dolayısıyla, kurum kültürü ve üst yönetimin iç denetim faaliyetlerine katkısı ne kadar yüksek olursa, iç denetim kapsamında yapılan faaliyetler o kadar yüksek seviyede takip edilir ve böylece iç denetim faaliyetlerinin belirttiği sorunların zamanında çözüme ulaşması mümkün olabilir. Çünkü iç denetim ile işletme faaliyetlerindeki sorunların belirlenmesi kadar, karşılaşılan sorunların çözüme kavuşturulması da bir o kadar önemlidir.

Diğer 3 kriterin ilk iki kriter göre daha az önemli olmasının temel sebebi, iç denetim birimlerinin kendi iç işleyişi ile alakalıdır. İyi bir iç denetim uzmanı, alanında ne kadar yüksek bir profile sahip de olsa, ekip içi iletişim etkin olmadığı sürece, iç denetim biriminin kuralları ve ilgili yönetmelikler etkin bir şekilde uygulanmadığı sürece, iç denetim birimlerinde yer alan uzmanların gelişimlerinin sürekli desteklenmesi gerçekleştirilmediği sürece, yapılan iç denetimlerin sayıları artacak ve iç denetim süreleri uzayacaktır. Bu durumda, iç denetimin etkinliğini ve başarısını azaltacaktır. Dolayısıyla, kurumlarda iç denetim ekiplerinin başarısının iç denetim birimlerinin kendi iç işleyişi ile doğrudan ilişkili olduğu söylenebilir.

#### 4. SONUÇ ve ÖNERİLER

İç denetim firmaların kurumsal hedeflerine ulaşmada ve rekabette kalıcı olmada günümüzde vazgeçilmez ve firmalar için önemi gittikçe artan bir fonksiyon haline almaktadır. İç denetim, tüm kurumlara verimlilik artışı sağlayarak önemli bir katma değer sağlamaktadır ve tüm kurumlar için özellikle rekabette kalıcı olmak için bir ihtiyaçtır. İç denetimin başarısı ancak iç denetim ekiplerinin başarısı ile mümkündür. Yapılan çalışma ile elde edilen SWARA yöntemi analizleri sonucunda açıkça ortaya çıkan bir durum ise, kurumların iç denetimden beklediği başarıyı elde edebilmesinin ve iç denetim ekiplerinin başarısının ancak kurum içerisinde bir iç denetim kültürü oluşması ve kurumun üst yönetiminin iç denetim faaliyetlerine desteği ile mümkün olacaktır. Bu koşulların sağlanması durumunda, firmalarda iç denetime ilişkin tüm uygulamaların başarıyla sonuçlanması daha olası bir hal alacaktır. Aksi takdirde, iç denetim biriminde yer alan uzmanlar ne kadar yüksek bilgi birikimine sahip olsa da, iç denetim faaliyetinin başarılı olmasının mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

#### KAYNAKÇA

- Alptürk, E. (2008). *Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- Baloğlu, G. (2019). İç Denetim İçin Çeviklik: Türk Finans Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde İnceleme. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 60, 37-46.
- Çalış, Y. E. (2013). *Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması*. İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Gökalp, B. (2013). *Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hailemariam, S. (2014). *Determinants of Internal Audit Effectiveness in The Public Sector, Case Study in Selected Ethiopian Public Sector Offices*. (Doctoral Dissertation). Jimma University, Jimma.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2013). Kobi'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler. Erişim: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf> ( 03.04.2021).
- Kartal, F. (2013). Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, 1(99), 8-36.
- Kaya, B. (2015). *Kurumsal Performansı Artırmak İçin İç Denetim, İç Kontrol ve Risk Yönetimi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.



- Keršuliene, V., Zavadskas, E.K. ve Turskis, Z. (2010). Selection of rational dispute resolution method by applying new stepwise weight assessment ratio analysis (SWARA). *Journal of Business Economics and Management*, 11(2), 243-258.
- Kızılboga, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Özeren, B. (2000). *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*. Sayıştay Yayınları.
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B. ve Hashani, S. (2017). Factors Contributing to The Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in The Public Sector in Kosovo. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91-108.
- Sarens, G. ve De Beelde, I. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management. A comparison between US ve Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1) , 63-80.
- Soylu, H. (2010). *İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Toroslu, M.V. ( 2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Türedi, H., Karakaya, G., İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 96, 55-74.
- Zolfani, S. H. ve Banihashemi, S. S. A. (2014). Personnel selection based on a novel model of game theory and MCDM approaches. In *Proceedings of 8th International Scientific Conference Business and Management* (pp.191-198). Vilnius, Lithuania.
- Zolfani, S.H. ve Saparauskas, J. (2013). New application of SWARA method in Prioritizing sustainability assessment indicators of energy system. *Engineering Economics*, 24(5), 408-414.