

# YENİ DÖNEMDE İÇ DENETÇİNİN İÇ KONTROL DENETİMİ: İHTİYAÇLAR VE BEKLENTİLER

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 26.04.2024  
Kabul Tarihi : 22.08.2024  
Türü : Araştırma Makalesi  
DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1473894

Dr. Öğr. Üyesi Musa ÖZÇELİK\*

## Bibliyografik Bilgiler

Özçelik, M. (2024). “Yeni Dönemde İç Denetçinin İç Kontrol Denetimi: İhtiyaçlar Ve Beklentiler” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 73, Sayfa : 61-86) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1473894>

## ÖZ

Bilgi teknolojilerindeki süregelen gelişmeler ve operasyonel süreçlerdeki değişiklikler bağlamında iç denetçiler zor bir dönemde faaliyet göstermekte ve bir dizi önemli değişiklikle karşı karşıya kalmaktadır. Araştırmanın amacı yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetimi nasıl olmalıdır, iç denetçilerin bu dönüşüm sürecinde ihtiyaç ve beklentileri nelerdir sorularına yanıt aramaktır. Bu çalışma yapılandırılmış görüşme aracılığıyla veri toplamayı içeren nitel bir çalışma uygulanarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın katılımcıları iç kontrol faaliyetlerinin denetiminde görev alan deneyimli kamu iç denetçilerinden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında toplanan veriler içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir. İçerik analizinde yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetimi ana teması kapsamında “mevcut durum”, “nasıl olmalı?” ve “ihtiyaç ve beklentiler” olmak üzere üç temaya odaklanılmıştır. Sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde kamu iç denetim birimlerinin yeni döneme adaptasyon sürecinin tamamlanmadığı görülmektedir. Yaşanan teknolojik gelişmeler iç denetçiler tarafından olumlu karşılanmaktadır ancak teknolojik çözümlere ulaşımında ve bu teknolojik araçların modern teknolojiler ile güncellenmesinde sorunlar yaşanabilir. Ayrıca iç denetçilerin yetkinliklerinin artırılması gerekebilir. Yeni dönemde bilgi teknolojilerinin denetimi ve etik konularının ön plana çıkacağı düşünülmektedir.

\* Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, Mersin, Türkiye.  
Orcid Id: 0000-0002-2175-3605, musaozcelik@tarsus.edu.tr

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Kontrol, Dijital Dönüşüm, Sürekli Denetim, Kamu İç Denetimi

**JEL Sınıflandırması:** M42, O33

## INTERNAL CONTROL AUDIT OF INTERNAL AUDITORS IN THE NEW ERA: THE NEEDS AND EXPECTATIONS

### ABSTRACT

In the context of ongoing developments in information technology and changes in operational processes, internal auditors are operating in a challenging period and facing several significant changes. This research aims to seek answers to the questions of how internal auditors should audit internal control in the new era and what the needs and expectations of internal auditors are in this transformation process. This research followed a qualitative design involving data collection through structured interviews. The participants of the study consisted of experienced public internal auditors involved in the audit of internal control activities. The data collected within the scope of the research was analyzed using the content analysis method. The content analysis focused on three themes: “the current situation”, “how should it be?” and “needs and expectations” under the main theme of internal control audit of internal auditors in the new era. Based on the general results, the adaptation process of public internal audit units to the new era has not been completed. Technological developments are welcomed by internal auditors; however, there may be problems in accessing technological solutions and updating these technological tools with modern technologies. In addition, the competencies of internal auditors may need to be increased. In the new period, the audit of information technologies and ethical issues are expected to come to the forefront.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Control, Digital Transformation, Continuous Auditing, Public Sector Internal Audit

**JEL Classification:** M42, O33

## 1. GİRİŞ

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetim bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (The Institute of Internal Auditors [IIA], t.y.). Finansal raporlamanın bütünlüğünü ve güvenilirliğini sağlamak için şirket içindeki yöneticileri ve diğerlerini desteklemede iç denetimin artan önemi dünyadaki düzenleyiciler tarafından vurgulanmıştır (Caratas & Spatariu, 2014, s.530). İç denetim risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır. İç denetçiler sorumlulukların etkin bir şekilde yerine getirilmesinde kuruma yardımcı olmakla, uygun maliyetli kontrollerin oluşturulmasını teşvik etmekle, riskleri değerlendirmekle ve bu riskleri azaltmak

için tedbirler önermekle görevlidir. Yönetim ekibinin ayrılmaz bir parçası olan iç denetçiler, üst yönetime inceledikleri faaliyetler hakkında analizler, değerlendirmeler, danışmanlık ve bilgi sağlamaktadır (Selimoğlu & Özbek, 2018, s.102; IIA, t.y.).

Günümüzde özellikle Covid-19 ile hız kazanan dijitalleşme süreci ile birlikte iç denetçiler zor bir dönemde faaliyet göstermekte ve bir dizi önemli değişikliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Bilgi teknolojilerindeki süregelen gelişmeler ve operasyonel süreçlerdeki değişiklikler bağlamında iç denetim birimlerinin faaliyetlerini yürütmek için ihtiyaç duydukları insan kaynağını gözden geçirmesi gerekmektedir (Furtună & Ciucioi, 2019, s.453). Bu hızlı değişime ayak uydurmada temel görev iç denetçilere düşmektedir. İç denetçiler bu koşullar altında risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeye ve geliştirmeye çalışmaktadır (Caratas & Spatarui, 2014, s.530). Bu da iç denetçilerin mevcut bilgi, beceri ve yetenekleri ve denetim anlayışlarının değişmesi ile mümkün olabilir (Bircan, 2020, s.81). İç denetim Vakfı (Internal Audit Foundation) tarafından sunulan rapora göre de iç denetimde yeni beceri ve yeteneklere ihtiyaç olduğu, iç denetçilerin sürekli olarak eğitimlere tabi tutulması gerektiği ve genç yeteneklere iç denetim ekiplerinde yer verilmesi gerektiği üzerine vurgu yapılmıştır. Bilgi teknolojilerinin denetimi için bu konuda uzman kişilere denetim ekibinde yer verilmesi gerektiği üzerine de durulmuştur (Internal Audit Foundation, 2022, ss.7-11). Ayrıca iç denetim fonksiyonunun etkinliğini artırmak için bu süreçte yenilikçi uygulamaların belirlenmesi gerekli hale gelmektedir (Furtună & Ciucioi, 2019, s.453).

Bu araştırma iç denetimde iç kontrol faaliyetlerinin denetimine odaklanmıştır. İç kontrol denetimi iç denetimin önemli faaliyet alanlarından biridir. Araştırmanın amacı yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetimi nasıl olmalıdır, iç denetçilerin bu dönüşüm sürecinde ihtiyaç ve beklentileri nelerdir sorularına yanıt aramaktır. Bu kapsamda iç denetçilerin görüşlerine başvurularak elde edilen bulguların literatüre ve uygulayıcılara katkı sağlaması beklenmektedir.

Çalışmada sırasıyla iç denetim faaliyetleri, iç kontrol kavramı, iç denetim ve iç kontrol ilişkisi ve yeni dönemde iç denetimin evrimi konularına değinilmiştir. Daha sonra konu ile ilgili literatür taraması, yöntem, bulgular, sonuç ve tartışma bölümlerine yer verilmiştir.

## **2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE LİTERATÜR**

Bu başlık altında, iç denetim faaliyetleri ve yeni dönemde iç denetim evrimi konularına yer verilerek mevcut literatür sunulmuştur. Literatür yeni dönemde iç denetimle ilgili çalışmalar, dijital dönüşüm ve iç denetim ilişkisini araştıran çalışmalar ve Covid-19 ve iç denetim ilişkisini araştıran çalışmalar olmak üzere üç ayrı kategoride sınıflandırılmıştır.

### **2.1. İç Denetim Faaliyetleri**

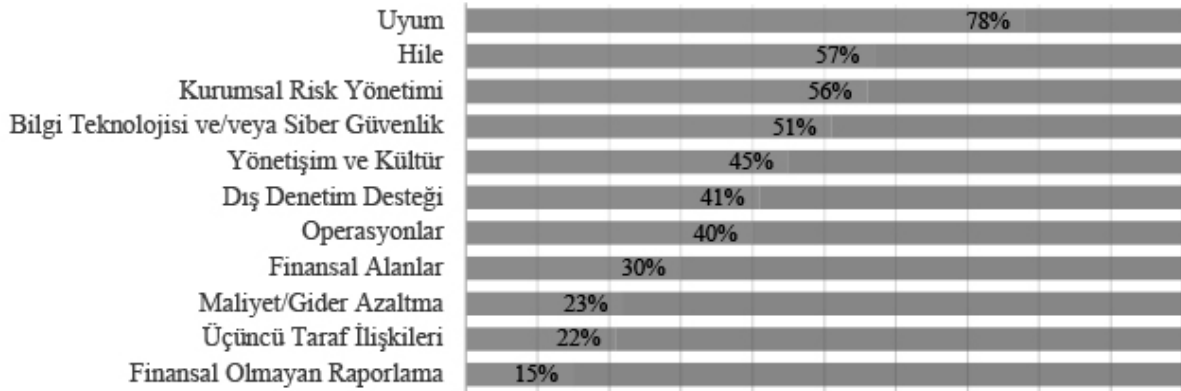
İç denetimin kurumlarda yönetim adına yapılan bir faaliyet olması iç denetimi diğer denetim türlerinden ayırmaktadır. İç denetçiler kurumlarda yönetim adına çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır (Bozkurt, 2010, s.134). İç denetimin temel faaliyetleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Hermanson & Rittenberg, 2003, s.55):

- Risk yönetimi: İç denetim, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve azaltılmasına yönelik önemli bir rol oynamaktadır.

- İç kontrollerin etkinliğini denetlemek: İç denetim, iş süreçlerinin ve iç kontrol mekanizmalarının etkinliğini değerlendirerek güvenilir bir bakış açısı sunmaktadır.
- Mevzuat uyumu: İç denetim, ilgili yasal düzenlemelere ve standartlara uyumun sağlanmasına yardımcı olmaktadır.
- Danışmanlık ve operasyonel faaliyetler: İç denetim, şirketin daha iyi performans göstermesi ve süreçlerin iyileştirilmesi için tavsiyelerde bulunmaktadır.

Kurumlarda iç denetim ve iç kontrol yakın ilişkide olan ve karşılıklı olarak birbirini etkileyen iki farklı kavramdır. Başarılı bir iç denetim için gerekli olan kontrol mekanizmalarının oluşturularak uygulanması kurum içerisindeki iç kontrol sistemi tarafından gerçekleştirilmektedir (Sabuncu, 2017, s.161). Kurum içerisindeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek ise iç denetimin önemli faaliyet alanlarından biridir. Kurum içerisindeki iç kontrollerin işlerliği, yeterliliği ve başarısı iç denetim birimleri tarafından denetlenmektedir. Bu yönüyle iç denetim kurumlar için önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 2014, s.20).

İç denetim, faaliyetlerini yerine getirirken müdahil olduğu alanlar da bulunmaktadır. İç Denetim Vakfı (Internal Audit Foundation) tarafından yapılan bir çalışmaya göre iç denetim birimlerinin önemli ölçüde müdahil olduğu alanlar belirlenmiştir. Bu alanlar Şekil 1’de gösterilmiştir (Internal Audit Foundation, 2022, s.9).



**Şekil 1. İç Denetim Birimlerinin Müdahil Olduğu Önemli Alanlar**

**Kaynak:** (Internal Audit Foundation, 2022, s.9)

Şekil 1’e göre iç denetim birimlerinin müdahil olduğu en önemli alan yüzde 78 ile uyumken, bunu hile (yüzde 57) ve kurumsal risk yönetimi (yüzde 56) takip etmektedir. Ayrıca iç denetim birimlerinin yüzde 51 ile bilgi teknolojisi ve/veya siber güvenlik üzerinde de önemli bir zaman harcadığı görülmektedir (Internal Audit Foundation, 2022, s.9).

### 2.1.1. İç Kontrol Kavramı

İç kontrol, kuruluşun varlıklarını ve kaynaklarını korumak, iç faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, yönetim ilkelerine uygunluğu sağlamak, finansal verilerin doğruluğunu güvence altına almak ve iç bilgi akışını tam, doğru ve zamanında sağlamak amacıyla kurum yönetimi tarafından oluşturulan bir yapıdır (Özer & Sağlar, 2020, s.272). 1992 yılında yayımlanan COSO - İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'de ise iç kontrolün bir kısım talimatname ve formlardan ibaret olmadığı, bir süreç olduğu; kişilerin etkisine açık olduğu, önemli ölçüde teminat sağlayabildiği ancak kesin bir güvence vermediği hususları üzerinde durulmuştur (Kurt & Uçma, 2013, s.83).

ABD'de yaşanan muhasebe ve denetim skandalları ile bozulan kamu güveninin yeniden tesis edilmesi için Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) çıkartılmıştır. Bu yasa kapsamında yapılan düzenlemelerle kurumların amaçlarına ulaşabilmeleri ve finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması için kurumlarda iç kontrolün oluşturularak etkin olarak uygulanması zorunlu hale gelmiştir (Atmaca, 2012, s.193; Tetik & Karaca, 2021).

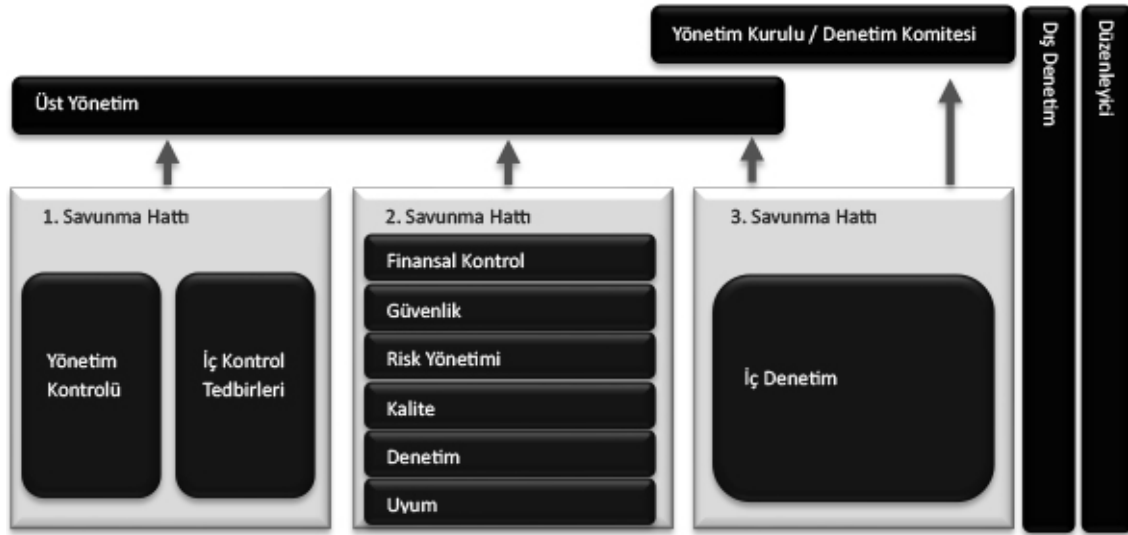
İlk iç kontrol çerçevesinin yayınlanmasından sonra, küresel düzeydeki teknolojik ilerlemeler iş dünyasını daha da karmaşık hale getirerek köklü değişikliklere yol açmıştır. Bu değişikliklerin bir sonucu olarak, menfaat gruplarının iç kontrolün hesap verebilirlik ve şeffaflık konusundaki beklentileri artmıştır. Teknolojik dönüşümle birlikte, iç kontrol sistemi dijital bir yapıya evrilmiştir. Güncellenen iç kontrol bütünleşik çerçevesi ile kurumların iç kontrol sistemlerinin çevrelerindeki değişimlere uyum sağlayarak hedeflerine ulaşma olasılığını artırması hedeflenmiştir (Eray, 2020, ss.76-77; Tetik & Karaca, 2021). Güncellenen çerçevede yapılan değişiklikler şunlardır (Tığdemir, 2014, s.24):

- Raporlama sistemlerinde ve süreçlerde teknolojinin rolüne ilişkin ek rehberlik,
- Kurumsal yönetim kavramının öneminin artması,
- Değişen iş modelleri ve küreselleşmeye odaklanma,
- Bilgi teknolojilerinin giderek öneminin artması,
- Finansal ve finansal olmayan iç ve dış raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde raporlama hedeflerinin genişlemesi,
- Hile riskinin değerlendirilmesi ve önlenmesinde iç kontrolün rolüne vurgu yapılması.

### 2.1.2. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetim ve iç kontrol benzer olarak görünebilir. Her iki birim de süreçlerin iyileştirilmesi ve kurumun hedef ve amaçlarının yerine getirilmesi için çalışmaktadır. Nihai amaçları aynı olmasına rağmen iç denetim ve iç kontrolün işlevleri farklıdır (Kızıllıboğa & Özşahin, 2013, s.231). İç denetim risklerin yönetilmesine yardımcı olurken, iç kontrol denetimler gerçekleştirmektedir (Hightower, 2008, s.27). Başka bir ifade ile iç denetim bir fonksiyon, iç kontrol ise bir sistemdir. İç denetim riskleri azaltmak için uygulamaya konulan kontrollerin etkinliğini değerlendirmektedir. Dolayısıyla, iç denetim riskleri tanımlamaktan veya kontrolleri uygulamaya koymaktan sorumlu değildir. Ancak iç denetim, danışmanlık

faaliyetleriyle bu sürece yardımcı olabilir. İç denetim iç kontrolün geliştirdiği çözümlerin ve süreçlerin uygulanabilirliğini değerlendirmektedir. Faaliyetlerle ilgili riskleri belirlemek ve güvenilir kontroller geliştirmek iç kontrolün görevidir (Manoukian, 2016). Bu açıklamalar kapsamında, iç kontrolün daha geniş bir anlama sahip olduğu ve iç denetimin de kurumdaki iç kontrol sistemini denetleyen bir kontrol unsuru olduğu söylenebilir (İbiş & Çatıktaş, 2012). Günümüzde iç denetimin iç kontrol sistemlerinin gözetiminin sağlanmasında sorumluluğunun arttığı gözlemlenmektedir (Caratas & Spatariu, 2014, s.531). Dahası, iç denetçiler etkin iç kontrol ve yüksek kaliteli finansal raporlama ile ilişkilendirilmektedir (Naiker & Sharma, 2009). Şekil 2’de kurumlarda risk yönetiminde üçlü savunma hattı modeliyle iç kontrol ve iç denetim ilişkisi açıklanmıştır.



**Şekil 2. Üçlü Savunma Hattı Modeli**

**Kaynak:** (IIA, 2013, s.2)

Şekil 2'ye göre ilk savunma hattında yönetim kontrolleri ve iç kontrol tedbirleri bulunmaktadır. Bunlar kurumun operasyonel yönetimini ifade etmektedir. Operasyonel yönetim riskleri sahiplenir, riskleri yönetir ve iç kontrol süreçlerini uygular. İkinci savunma hattında finansal kontrol, güvenlik, risk yönetimi, kalite, denetim ve uyum yer almaktadır. Birinci savunma hattının iyi tasarlandığından ve iyi işlediğinden, bu hatta emin olunmaktadır. Bunlar yönetim fonksiyonlarıdır ve birinci savunma hattından bağımsız değildir. Üçüncü savunma hattında ise iç denetim yer almaktadır. İç denetim, en üst düzeyde tarafsızlık ve bağımsızlığa dayalı olarak kontroller, risk yönetimi ve yönetim hakkında en kapsamlı güvenceyi sağlamaktadır. Birinci ve ikinci savunma hatları üst yönetime, iç denetim ise yönetim organına raporlama yapmaktadır. İç denetim birimi aynı zamanda üst yönetime hatalı süreçlerin iyileştirilmesi veya hataların düzeltilmesi için tavsiyelerde bulunmaktadır. İç Denetim, diğer savunma hatlarından daha bağımsızdır. Bu sayede bir kurumdaki süreçlerin durumu hakkında güvenilir raporlama teşvik

edilmektedir. Modelde dış denetim ve düzenleyiciler de yer almaktadır. Bunlar bir kuruluşta kullanılan yönetim ve kontroller üzerinde etkisi olacak diğer güçleri temsil etmektedir (IIA, 2013, s.6).

## 2.2. Yeni Dönemde İç Denetimin Evrimi

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler iş yapış şekillerini etkilemiş, yeni risklerin ortaya çıkmasına ve iç denetim gerekliliklerinin genişlemesine neden olmuştur. Bu değişim, iç denetimin kapsamının artmasına ve yeni fonksiyonların eklenmesine sebep olmuştur (Bircan, 2020, s.81). Bu durum denetimin işlevleri, hedefleri, işletme yönetimi beklentileri, denetçi profilleri ve denetçi görevlerinde önemli değişikliklere yol açmaktadır (Bircan, 2020, s.71). Böylece iç denetimde dönüşüm ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Caratas & Spatarui, 2014, s.532). İç denetimin artık, siber risklerin değerlendirilmesi, kurumsal kültürün incelenmesi ve usulsüzlüklerin önlenmesi gibi alanları da içermesi gerekmektedir. İşletme yönetimi için önemli konular arasında teknoloji adaptasyonu, risk yönetimi ve geleceği öngörme yer aldığından, iç denetim daha dinamik ve yenilikçi bir yapıya dönüşmelidir. Bu yeni anlayış, iç denetçinin geleceği öngörme yeteneğine odaklanmaktadır (Bircan, 2020, s.81). Tablo 1’de iç denetimin mevcut ve gelecekteki durumu ile ilgili karşılaştırma yapılmıştır.

**Tablo 1. İç Denetimin Mevcut ve Gelecekteki Durumu**

	Mevcut Durum	Gelecekteki Durum
<b>Görev</b>	-Bağımsız güvence işlevi	-Bağımsız güvence işlevi -Yönetim danışmanlığı
<b>İç denetim modelleri</b>	-Risk temelli iç denetim planına dayalı kontrol güvencesi	-Risk merkezli: Kontrol güvencesine ek olarak risk yönetimi sürecinin etkinliğinin güvencesi
<b>Beceri</b>	-Geleneksel beceriler	-Genişletilmiş beceriler: BT, iş modelleri, veri madenciliği ve analizi, sosyal sorumluluk.
<b>Yöntem</b>	-Ayrıntılı yöntemler -Yıllık plan ve beş yıllık plan	-İlkelere dayalı yaklaşım -Yıllık planlarda esneklik ve daha az zaman ayırma
<b>İşletme içindeki algı</b>	-Kontrol ve güvence fonksiyonu	-Hizmet sağlayıcı

**Kaynak:** (Stanciu, 2012)

Bircan (2020, s.81) ise iç denetim birimlerinin yeni dönemde taşıması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- Dinamik bir yapıya sahip olmak,
- Geleneksel iç denetim faaliyetlerine ek olarak kurumsal kültür, siber riskler, suistimal ve usulsüzlükler ile yapay zekâ ve dijital uygulamaların denetimi konusunda uzmanlaşmak ve entegrasyon sağlamak,

- Yeni teknolojileri ve yetenekleri iç denetim süreçlerine entegre etmek ve kullanmak,
- Veri analitiğini stratejik karar alma süreçlerinde kullanma yeteneğine sahip olmak,
- Geleceği öngörebilmek ve proaktif risk yönetimi sağlamak,
- Organizasyona yeni teknolojiler ve yetenekler kazandırmak ve danışmanlık sağlamak,
- Yeni teknolojilerin getirdiği riskleri önceden değerlendirmek ve yönetmek,
- Yenilikçi denetim yaklaşımlarına ve tekniklerine açık olmak,
- Yenilikçi iç denetim fonksiyonlarını benimsemek,
- Değişim ve yenilikleri sürekli takip etmek ve sürekli gözetimde bulunmak.

Tablo 1'e ve Bircan (2020, s.81)'in bulgularına bakıldığında iç denetimin görev ve sorumluluklarının genişlediği görülmektedir. Ayrıca iç denetçilerin becerilerinin de artırılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Tablo 2'de yeni dönemde iç denetimle ilgili literatürde yer alan çalışmalara yer verilmiştir.

**Tablo 2. Yeni Dönemde İç Denetimle İlgili Çalışmalar**

Yazar	Yöntem	Amaç	Bulgular
Nagy & Cenker (2002)	Görüşme	Çalışmanın amacı, halka açık 11 işletmenin iç denetim yöneticileri ile yapılandırılmış görüşmeler yaparak iç denetim kavramının yeni tanımının değerlendirilmesini özetlemektir.	Çalışma bulguları, iç denetçilerin bakış açıları ve hedeflerinde büyük farklılıklar olmakla birlikte iç denetimin genel kapsamında operasyonel faaliyetlere doğru bir kayma meydana geldiğini göstermiştir. Görüşme yapılan iç denetçilerin büyük bir oranı iç denetçinin geleneksel rolünün tamamen terk edilmemesi gerektiğini belirtmiştir.
Demirbaş (2005)	Derleme	Çalışmanın amacı, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri ortaya koymaktır.	Çalışmada iç denetimin risk odaklı denetime yoğunlaştığı ifade edilmiştir. Çalışmada ayrıca teknolojik gelişmelerin iç denetçinin işlerini kolaylaştırdığı ancak denetimde karmaşıklığı artırdığı belirtilmiştir.
Bayram (2013)	Görüşme	Çalışmanın amacı, bankalarda iç denetim üzerine yeni bir model önerisi sunmaktır.	Çalışma bulguları, iç denetçilerin özlük haklarının Yönetim Kurulu tarafından belirlenmesinin önemini vurgulamıştır. Ayrıca çalışma, iç denetim sisteminin sağlıklı işlemesi için asgari iç denetçi sayısı ve şartlarının yasal olarak belirlenmesi gerektiğini öne sürmektedir. Bulgulara göre iç denetçilerin eğitim alması ve uluslararası yetki belgesi edinmesi, risk odaklı iç denetim yaklaşımına geçiş, denetim kalitesinin ölçülmesi ve caydırıcı yaptırımların uygulanması gibi önlemlerin alınması gereklidir. Bu önerilerin, etkili bir iç denetim yapısının kurulması ve finansal sistemdeki güvenin artırılmasına katkı sağlayabileceği belirtilmiştir.



Caratas & Spataru (2014)	Derleme	Çalışmanın amacı, yeni dönemde bir kurumda iç denetimin rolünü sunmaktır.	Çalışmada, kurumlarda iç denetimin rolünün tam olarak anlaşılmadığı belirtilmiştir. Mevcut durumda iç denetçiler değerlendirmelerini sadece yöneticiler ve denetim komitesiyle paylaşmaktadır ancak çalışma bu bilgilerin diğer paydaşlarla da paylaşılarak daha fazla şeffaflık sağlanmasını savunmaktadır. Bu şeffaflık hissedarların güvenini artırabilir ve yönetimin etkinliğinin bir ölçüsü olarak hizmet edebilir.
Chambers & Odar (2015)	Derleme	Çalışmanın amacı, iç denetimin görev ve sorumluluklarının genişletilmesi gerekliliğini ortaya koymaktır.	Çalışmada iç denetimin amaca uygun kullanılmadığı ve geliştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bununla birlikte iç denetimin, kurumsal yönetimi daha etkin bir şekilde denetlemek ve yönetim kurullarına daha güvenilir güvence sağlamak için kurumsal yönetim alanına odaklanması gerektiği belirtilmiştir.
Sabuncu (2018)	Derleme	Çalışmanın amacı, iç denetimin tarihsel gelişimini ve mevcut durumunu inceleyerek iç denetimdeki gelişmeleri ve değişiklikleri değerlendirmektir.	Çalışma, iç denetimin üst yönetimi temsil ederek eleştirel faaliyetlerde bulunması ve destek alması gerektiğini vurgulamaktadır. Bununla birlikte çalışmada, iç denetimin gelecekteki dijital dönüşüm ve büyük veri analizi gibi teknolojik faktörlere uyum sağlayarak kendini yeniden konumlandırması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca yapay zekânın, tekrarlayan görevlerde verimliliği artırarak insan kaynaklarının daha etkin bir şekilde kullanılmasına yardımcı olabileceği ifade edilmiştir.
Xiaofei (2020)	Derleme	Çalışmanın amacı, işletmelerde artan dijital riskler ile birlikte iç denetçilere dijital risklerin denetimi ile ilgili düşen görevleri araştırmaktır.	Çalışmada iç denetimin tanımının risk önleme ve kontrol yönüne doğru değişmesi gerektiği ve iç denetimin teknolojik yenilik, büyük veri kullanımı, dijitalleşme ve iç denetçi kalitesinin iyileştirilmesi açısından geliştirilmesi gerektiği ortaya koyulmuştur.
Bircan (2020)	Anket	Çalışmanın amacı, iç denetçilerin iç denetimdeki yapısal dönüşüm ve değişim sürecine yönelik farkındalığını değerlendirmek ve beklentilerini ölçmektir.	Çalışmada iç denetçilerde zihinsel değişim ve dönüşüm farkındalığının yüksek olduğu ancak bu değişimleri uygulamada bazı eksikliklerin bulunduğu sonucuna varılmıştır. İç denetim uygulamalarında tam bir değişim ve dönüşüm sağlanabilmesi için kurum yöneticilerinin iç denetçileri bu sürece hazırlamaları ve profesyonel yeteneklerini geliştirmelerine yönelik destek vermeleri gerekmektedir. Ayrıca, yeni teknolojik araçların iç denetim süreçlerine entegre edilmesi ve iç denetçilere eğitim verilmesi önemlidir. Özellikle siber risklerin denetimi ve kurumsal kültürün denetimi konularında iç denetçilerin yetkinliklerinin artırılması gerekmektedir.
Kahyaoglu & Aksoy (2021)	Derleme	Çalışmanın amacı, yeni dönemde önem kazanan yapay zekâ uygulamalarının iç denetim ve risk değerlendirme üzerindeki etkilerini analiz etmektir.	Çalışmada, yeni dijital iş dünyasında iç denetim ve risk değerlendirmede görev alan iç denetçilerin dijital yetkinliklerini artırması gerektiği belirtilmiştir. Denetim planlarına etğın daha çok dahil edilmesi önerilmektedir. Ayrıca geleneksel denetim yaklaşımlarının yetersiz kalabileceği bu yeni ortamda, iç denetim ve risk değerlendirmenin güncellenmesi ve dijital araçların kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. Çalışmada yapay zekânın eksiklikleri olduğu ve iyileştirmeye açık olduğu, iç denetim ve risk değerlendirmenin bu eksiklikleri tespit etmek ve potansiyel riskleri erken değerlendirmek için stratejik bir mekanizma olarak düşünölebileceği önerilmiştir.

Tablo 2’de yer alan çalışmaların bulgularına göre iç denetimin bir dönüşüme uğramaya başladığı ve iç denetçilerin rollerinin değişmesi gerektiği ifade edilmiştir. Literatür ayrıca bu dönüşüm sürecinde kullanılan teknolojik araçların iç denetimde yeni riskler ve fırsatları beraberinde getirdiğini, iç denetçilerin yeni döneme uyum sağlayabilmeleri için eğitim gibi çeşitli desteklere ihtiyaçları olduğunu ve iç denetim birimlerinin yeni dönemde gelişimi için ihtiyaçlarının belirlenmesi gerektiğini göstermektedir.

Günümüzde özellikle Covid-19 ile hız kazanan dijitalleşme süreci ile birlikte iç denetçiler zor bir dönemde faaliyet göstermekte ve bir dizi önemli değişikliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Aşağıda yer alan başlıklarda dijital dönüşüm ve Covid-19 ile iç denetim arasındaki ilişki üzerine durulmuştur.

### 2.2.1. Dijital Dönüşüm ve İç Denetim

Teknolojideki değişiklikler, kurumların risk profillerini değiştirerek iç denetimin faaliyet alanlarını genişletmiştir (İşgüden, 2012, s.108). Teknolojik ilerlemeler ile birlikte yapay zekâ ile otomasyon teknolojileri, iç denetim birimlerinde otomasyonun denetim kapsamını iyileştirme, süreçleri hızlandırma ve iç denetçileri rutin görevlerden kurtararak daha fazla değer yaratan faaliyetlere odaklanma imkânı sunmaktadır (Selimoğlu, 2006; İşgüden, 2012, s.109; Internal Audit Foundation, 2019, s.4). Bazı iç denetim birimleri bu teknolojiyi kullanırken bazıları ise iç denetim süreçlerine nasıl yerleştireceklerini düşünmektedir. Ancak bu teknolojinin maliyeti ve ortaya çıkardığı yeni riskler üzerine çalışılmalıdır (Internal Audit Foundation, 2019, s.4). İç denetçiler, hızla gelişen teknoloji, bilgi teknolojilerinin tüm örgütsel işlevlerde kullanılması, çeşitli bilgi kaynaklarının yönetim tarafından kullanımının artması ve bilgi sistemlerinin veri güvenilirliği konusundaki artan şüphe gibi faktörleri göz önünde bulundurarak bilgi teknolojileriyle ilgili riskleri ve fırsatları anlamalı ve değerlendirmelidir (Sawyer ve diğerleri, 2005, s.539). Tablo 3’te dijital dönüşüm ve iç denetim ilişkisini araştıran çalışmalara yer verilmiştir.

**Tablo 3. Dijital Dönüşüm ve İç Denetim İlişkisini Araştıran Çalışmalar**

Yazar	Yöntem	Amaç	Bulgular
Özen & Gürel (2020)	Derleme	Çalışmanın amacı, geleneksel denetim ile modern denetimi karşılaştırmak ve dijital ikiz yönetimi üzerine bilgi vermektir.	Çalışmada dijital ikizin, hataların önceden engellenmesi ve risklerin azaltılması amacıyla sürekli denetim sağlayabileceği belirtilmiştir. Dijital ikiz güvenilir, eş zamanlı ve verimli denetim faaliyetlerini mümkün kılmaktadır. Endüstri 4.0’ın getirdiği dijitalleşme ile çağdaş denetim konsepti daha yaygın hale gelmektedir.
Akmeşe (2020)	Derleme	Çalışmanın amacı, kamu sektörünün dijital dönüşüm sürecindeki temel unsurlarını ele almak ve iç denetimin organizasyona siber güvenlik ve dijital güvence alanlarında nasıl katkı sağlayabileceği üzerinde durmaktır.	Çalışmada siber saldırıların etkilerinin; iş süreçlerinin dijitalleşmesi, süreç otomasyonu, veri güvenliği ve gizliliği gibi unsurların değişmesine neden olabileceği belirtilmektedir. Bu çerçevede iç denetim birimi, kurumun siber güvenlik stratejisine yönelik güvence ve danışmanlık hizmetini sağlaması durumunda, etkin bir teknoloji ve dijital risk yönetimi mekanizmasının geliştirilmesine yardımcı olabilir.

Köse & Polat (2021)	Derleme	Çalışmanın amacı, yeni dijital teknolojilerin denetim üzerindeki etkilerini araştırmaktır.	Çalışmada dijital dönüşümün denetim mesleği için tercih değil zorunluluk olduğu belirtilmiştir. Dijital teknolojileri denetim süreçlerine dâhil etmek, denetim kurumlarının varlığını ve işlevselliğini sürdürülebilirliği için önemlidir.
Tharouma & Oudaı (2022)	Derleme	Çalışmanın amacı, dijital dönüşümün iç denetim fonksiyonu üzerindeki etkilerine ilişkin en son araştırma bulgularını sunmaktır.	Çalışma, dijital dönüşüm kapsamında iç denetim kalitesinin iş değeri yaratılmasına ve raporlama kalitesinin iyileştirilmesine katkıda bulunduğunu ortaya koymaktadır. Dijital dönüşüm mekanizmalarının kullanılması, iç denetçinin kapsamlı bir değerlendirme yapmasına ve önemli noktaları içeren periyodik raporlar hazırlamasına yardımcı olmaktadır.
Yeşilçelebi (2022a)	Bibliyometrik Analiz	Çalışmanın amacı, denetimde dijital dönüşüm gelişmelerini ve temel dinamikleri ortaya koymaktır.	Çalışmada; teknolojik yenilik, bilgi teknolojisi, veri analitiği, denetim, sürekli denetim, yönetim ve raporlama olmak üzere yedi araştırma alanı ön plana çıkmıştır.
Varol (2023)	Derleme	Çalışmanın amacı, dijitalleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkisini araştırmak ve yapay zekânın bu mesleklerin gelecekteki yerini ve durumunu nasıl değiştirebileceğini belirlemektir.	Çalışmada, Türkiye'de dijital dönüşüm ve yapay zekâ teknolojilerinin muhasebe ve denetim mesleklerini dönüştürebileceği ortaya koyulmuştur. Bu teknolojilerin yaygınlaşması ile birlikte muhasebecilerin görev tanımlarının değişeceği öngörülmektedir. Çalışmada ayrıca mali tabloların denetiminin otomatikleşeceği ve iç denetimin daha etkin ve verimli olacağı belirtilmektedir.
Hashem, Mubarak, & Abu-Musa (2023)	Ampirik	Çalışmanın amacı, Blok Zinciri Teknolojisinin denetim kalitesini nasıl etkileyeceğini incelemektir.	Çalışmada bankacılık sektöründe Blok Zinciri ve denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Sonuçlar, denetçilerin bu teknolojiyi denetim faaliyetlerine dâhil etmelerine ve denetim uygulamalarını geliştirmelerine olanak tanıyan açık ve tutarlı bir yasal sistem ve yeni denetim standartlarının oluşturulması ihtiyacının altını çizmektedir.

Tablo 3'te yer alan çalışmaların bulgularına göre teknolojik gelişmelerin iç denetimin kapsamı, kalitesi ve etkinliği gibi konular üzerinde etkisinin olabileceği üzerine durulmuştur. Literatürde ayrıca iç denetimin bir dönüşüme uğradığı ve yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir.

### 2.2.2. Covid-19 ve İç Denetim

Son yıllarda iç denetimde dijital araçların kullanımı ve esnek yaklaşımlar artmıştır. Ancak bu süreç Covid-19 pandemisi ile birlikte hız kazanarak iç denetim faaliyetlerinde değişikliklere ve denetimde dijital araçların ön plana çıkmasına sebep olmuştur (Selimoğlu & Saldı, 2021, ss.13-14). Bu sebeple Tablo 4'te Covid-19 ve iç denetim ilişkisini araştıran çalışmalara yer verilmiştir.

**Tablo 4. Covid-19 ve İç Denetim İlişkisini Araştıran Çalışmalar**

Yazar	Yöntem	Amaç	Bulgular
Altuk (2021)	Derleme	Çalışmanın amacı, Covid-19 pandemisi döneminde iç denetimde yaşanan sorunları ve çözüm önerilerini ortaya koymaktır.	Çalışmada Covid-19 pandemisi döneminde yerinde denetim yapılamadığı belirtilerek yaşanan sorunlara çözüm olarak uzaktan denetim yöntemi önerilmiştir. İşletmelerin sürekli denetime geçmelerinin, iç denetim faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak sağlayabileceği ifade edilmiştir.
Willy (2021)	Anket	Çalışmanın amacı, Covid-19 pandemisi sırasında uzaktan denetim ve çevik denetimin iç denetimin performansı üzerindeki etkisini belirlemektir.	Çalışmada uzaktan denetim ve çevik denetimin iç denetim performansını etkilediği belirtilmiştir. Ayrıca Covid-19 pandemisi gibi durumlarda iç denetim performansını iyileştirmenin bir yolunun uzaktan denetim olduğu ifade edilmektedir.
Florea & Florea (2021)	Derleme	Çalışmanın amacı, Covid-19 pandemisi sırasında uygulanan uzaktan çalışma ve teknoloji kullanımının iç denetimde ortaya çıkardığı avantaj ve dezavantajları açıklamaktır.	Çalışmada uzaktan çalışmanın siber güvenlik risklerini artırabileceği ve iç denetçiler için ek altyapı gerektirebileceği ancak maliyetleri düşürebileceği açıklanmıştır.
Diab (2021)	Görüşme	Çalışmanın amacı, Covid-19 pandemisinin denetim ve güvence süreçleri ve prosedürleri üzerindeki ciddi etkilerini vurgulamaktır.	Çalışmada Covid-19'un yeni suistimal risklerinin ortaya çıkması, risk değerlendirmesinde ve muhasebe tahminlerinde değişikliklere yol açması ve önceki denetim planlarında gerekli revizyonların yapılması da dâhil olmak üzere tüm denetim süreci üzerinde önemli etkileri olduğu gözlemlenmiştir. Bu durum hem sonraki olayların ele alınışını hem de denetçi tarafından verilen görüşün türünü etkilemektedir. Bu çalışma, denetçilerin ve standart koyucuların dikkatini denetim sürecinde ve prosedürlerinde gerekli değişikliklere yöneltmesi gerektiğini ifade etmektedir.
Ağdeniz & Çetin (2021)	Görüşme	Çalışmanın amacı, uzaktan çalışma döneminde iç denetim faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirildiğini açıklayarak potansiyel riskleri tanımlamak ve sınırlılıkları belirlemektir.	Çalışmada denetim faaliyetlerini yerine getiren üniversite iç denetim birimlerinin geleneksel denetim anlayışıyla denetime devam ettikleri ve gerçekleştirilen denetimlerde iletişim eksikliğinin önemli bir sorun olduğu tespit edilmiştir.
Selimoğlu & Saldı (2021)	Derleme	Çalışmanın amacı, Covid-19 pandemisi döneminde iç denetimin sürdürülebilirlik yol haritasındaki değişiklikleri incelemektir.	Çalışmada Covid-19 pandemisi döneminde sürdürülebilirliğin kontrol edilmesi için gerekli olan iç denetim fonksiyonlarının temel prensipleri ve amaçlarının genellikle değişmediği ifade edilmiştir. Ancak, denetim ekiplerinin bu fonksiyonları nasıl kullandıkları, kullandıkları platformlar, uyguladıkları yöntemler ve araçlar gibi alanlarda değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerin uyum süreçlerini etkilediği ve etkilemeye devam edeceği belirtilmiştir.

Hazaea ve diğerleri (2022)	Anket	Çalışmanın amacı, Suudi Arabistan ve Yemen'de denetim ücretleri, denetim prosedürleri ve denetçi maaşları olmak üzere üç denetim unsurunun incelenmesine dayalı olarak Covid-19'un iç denetim kalitesi üzerindeki etkisini belirlemektir.	Çalışmada, Covid-19'un denetim ücretleri, denetim prosedürleri ve iç denetçilerin maaşları üzerindeki olumsuz etkisi nedeniyle denetim kalitesinin önemli ölçüde etkilendiği belirtilmiştir.
Eulerich ve diğerleri (2022)	Anket	Çalışmanın amacı, uzaktan ve geleneksel denetimin verimliliği ve etkinliğini karşılaştırmaktır.	Çalışmada iç denetçilerin uzaktan ve geleneksel denetimlerin verimliliği ve etkinliği ile paydaşların bu denetimlerin sonuçlarına olan güveni arasında bir fark görmedikleri belirtilmiştir. Bununla birlikte, verimlilik ve etkililik algılarının, iç denetçilerin uzaktan denetimlerle ilgili deneyimleri arttıkça arttığını da gözlemlenmiştir. Ayrıca yönetimin veya denetim komitesinin değil, denetlenen kurumun desteğinin, algılanan uzaktan denetim başarısının önemli bir belirleyicisi olduğu tespit edilmiştir.
Yeşilçelebi (2022b)	Derleme	Çalışmanın amacı, Covid-19'un iç denetim kapsamında kurumsal risk yönetimi üzerindeki etkilerini teorik olarak incelemektir.	Bulgulara göre, Covid-19 pandemisi ile birlikte iç denetimde risk yönetimi anlayışı olarak çevik denetim önem kazanmıştır.
Widodo & Nugroho (2022)	Nitel Veri Analizi	Çalışmanın amacı, Endonezya'da Covid-19'un iç denetim prosedürleri üzerindeki etkisini analiz etmektir.	Çalışmada Covid-19 pandemisi sırasında iç denetim prosedürünün uygulanmasında çeşitli değişikliklerin olduğu belirtilmiştir. Bulgulara göre özel kurumlarda uygulamanın tüm aşamalarında, kamuda ise inceleme hariç diğer tüm aşamalarda denetim prosedürlerinin uzaktan veya çevrimiçi olarak gerçekleştirildiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca uzaktan denetim uygulamaları ile birlikte geleneksel denetim uygulamalarını birleştirenlerin de olduğu ifade edilmiştir.
Kljajić ve diğerleri (2022)	Görüşme	Çalışmanın amacı, Covid-19 pandemisi döneminde iç denetimle ilgili olası çözümleri tartışmaktır.	Çalışmada iç denetimde uzaktan denetimin avantajlarının dezavantajlarından daha fazla olduğu belirtilmiştir. Pandemi döneminde gerçekleştirilen denetimlerin kalite düzeyi ya artmış ya da aynı kalmıştır. Bulgulara göre ayrıca zaman tasarrufu ve seyahatle ilgili maliyetlerde önemli bir azalma olduğu görülmüştür.
Dyhati & Wahyudi (2022)	Anket	Çalışmanın amacı, Covid-19 pandemi koşullarında kamu sektörü iç denetiminin etkinliği üzerinde dürüstlük, objektiflik ve yönetim desteğinin etkisini ölçmektir.	Çalışma bulgularına göre dürüstlüğün iç denetim etkinliği üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. Objektiflik iç denetimin etkinliğini belirleyen önemli bir faktördür. İç denetçi, kişisel veya üçüncü taraf çıkarlarından etkilenmeden dengeli bir değerlendirme yapmalıdır. Yönetim desteği iç denetimin etkinliğini artırabilir. Pandemi koşullarında bu destek daha çok önemlidir. Eğitim, yeni teknoloji ve uygun olanaklar iç denetim sürecini güçlendirebilir.

Tablo 4’te yer alan çalışmaların bulgularına göre Covid-19 döneminde iç denetim prosedürlerinin değiştiği, iç denetçilerin kullandığı araç ve yöntemlerin değişerek uzaktan denetim ve çevik denetim gibi kavramların öneminin arttığı görülmektedir. Literatürde ayrıca bu sürece uyum sağlayamayan iç denetim birimlerinin olduğu ve iç denetim ekiplerinin bilgi teknolojilerindeki becerilerinin geliştirilmesine ihtiyaç duyulduğu da ifade edilmektedir.

### 3. YÖNTEM

Bu başlık altında araştırmanın yöntemi, veri seti, katılımcıları, soruları ve temaları ilgili bilgi verilmiştir.

#### 3.1. Araştırma Yöntemi

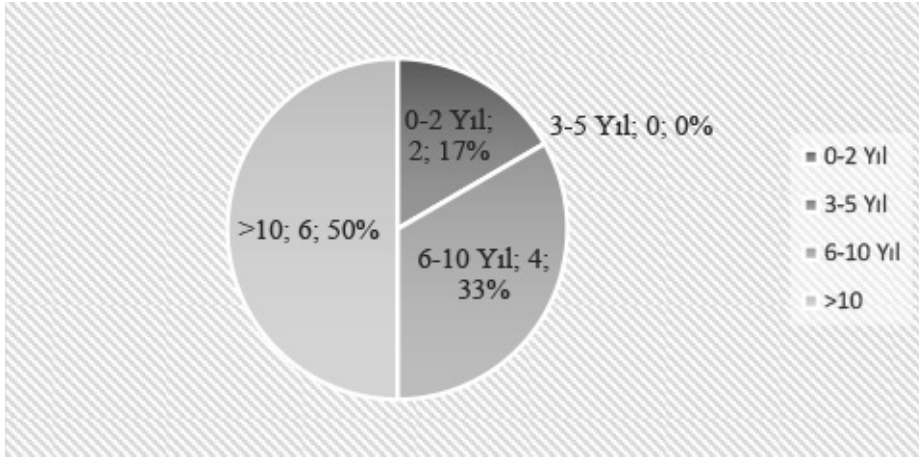
Bu çalışma yapılandırılmış görüşme aracılığıyla veri toplamayı içeren nitel bir araştırma uygulanarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında toplanan veriler içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir. Toplanan veriler ayrıntılı olarak incelenmiş ve veri setinde sık tekrarlanan veya katılımcıların vurgu yaptığı olay ve olgular sistematik bir şekilde ayrıştırılarak tümevarımsal yöntemle kodlar çıkarılmıştır. Bu kodlardan ise kategoriler ve temalar oluşturulmuştur (Crabtree & Miller, 1999; Bengtsson, 2016; Merriam & Grenier, 2019; Baltacı, 2019).

#### 3.2. Veri Seti

Yapılandırılmış görüşme bir demografik soru, altı çoktan seçmeli soru ve 11 açık uçlu sorudan oluşmaktadır (Ek 1: Anket Soruları). Sorular oluşturulurken literatür ve araştırma kapsamında cevap aranan sorular dikkate alınmıştır.

#### 3.3. Katılımcılar

Çalışmanın katılımcıları iç kontrol faaliyetlerinin denetiminde görev alan deneyimli kamu iç denetçilerinden oluşmaktadır. Nitel bir çalışma olması ve bu tür çalışmaların emek yoğun olması nedeniyle çalışma, sayıca daha az katılımcılarla gerçekleştirilmiştir (Dörnyei, 2007, s.38). Bu kapsamda gönüllülük esasıyla katılım sağlayan 12 kamu iç denetçisinden çevrimiçi ortamda veri toplanmıştır. Veri toplamada kullanılan formda, katılımcıların kimliklerini ortaya çıkaracak “görev yapılan kurum” gibi özel bilgiler istenmemiştir. Katılımcıların iç denetçi olarak görev süreleri Şekil 3’te gösterilmiştir.



**Şekil 3. Katılımcıların İç Denetçi Olarak Görev Süreleri**

Şekil 3'e bakıldığında katılımcıların yüzde 50'si on yıl ve üzeri tecrübeye sahipken diğer yüzde 50'si ise 10 yıldan daha az tecrübeye sahiptir. Bu yönüyle dengeli bir dağılım söz konusudur. Çalışma kapsamında özel sektörde görev yapan iç denetçilere ulaşılamamıştır. Bu durum çalışmanın kısıdını oluşturmaktadır.

#### **3.4. Araştırma Soruları ve Temalar**

Çalışmanın amacı ve literatürde yer alan çalışmaların bulguları neticesinde oluşturulan araştırma soruları aşağıdaki gibidir:

*Araştırma Sorusu 1: İç denetçinin iç kontrol denetiminde mevcut durum nedir?*

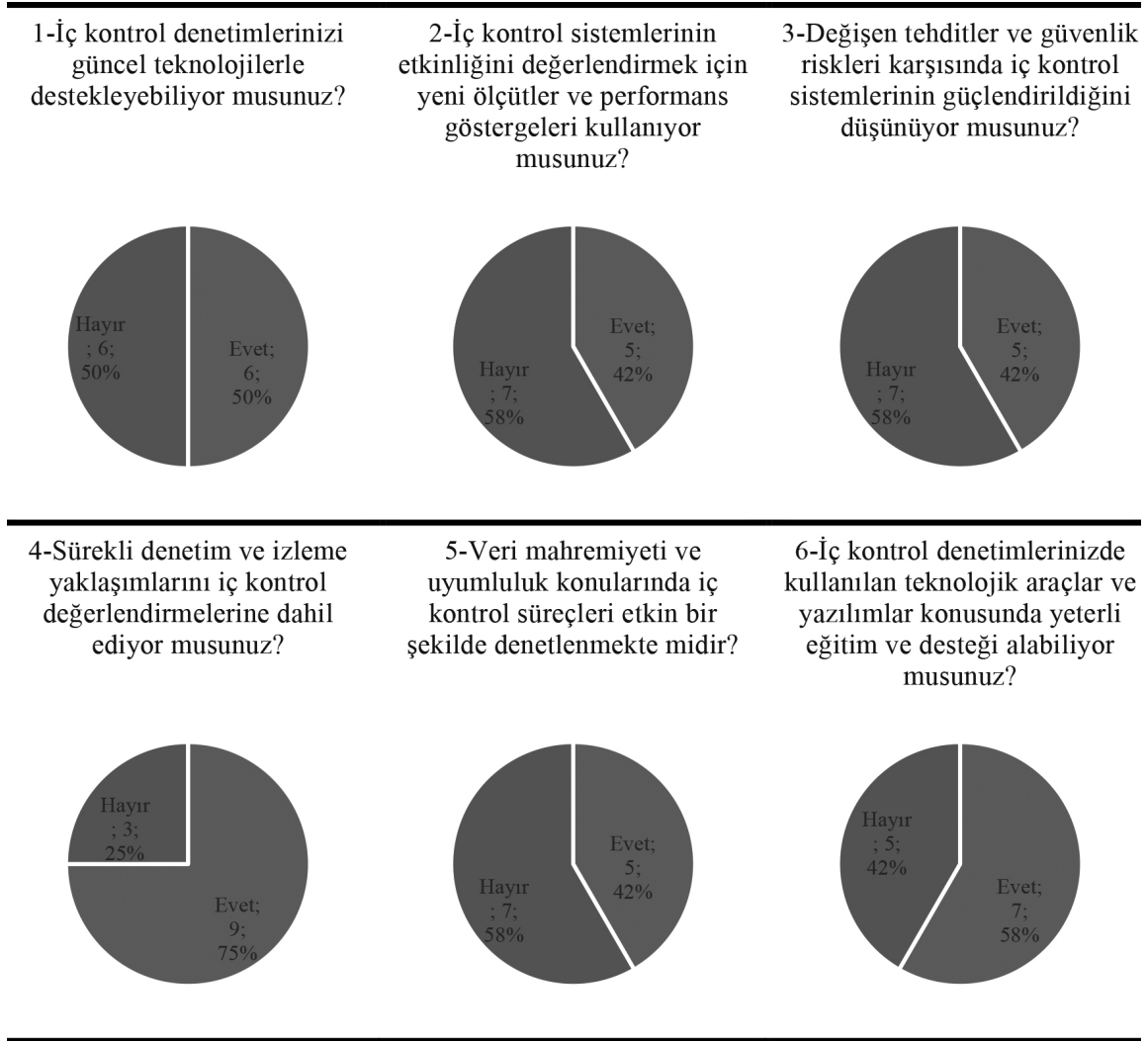
*Araştırma Sorusu 2: İç denetçinin iç kontrol denetimi yeni dönemde nasıl olmalıdır?*

*Araştırma Sorusu 3: İç kontrol denetimlerinde iç denetçilerin ihtiyaç ve beklentileri nelerdir?*

Çalışma üç ana tema üzerinde şekillenmiştir. Birinci araştırma sorusu ile ilgili olan ana tema “mevcut durum” olup, ikinci araştırma sorusu ile ilgili olan ana tema “nasıl olmalı”, üçüncü araştırma sorusu ile ilgili ana tema ise “ihtiyaçlar ve beklentiler”dir.

#### **4. BULGULAR**

Araştırma kapsamında uygulanan ankette yer alan çoktan seçmeli sorulara ilişkin istatistikler Şekil 4'te gösterilmiştir.



**Şekil 4. Çoktan Seçmeli Soru İstatistikleri**

Şekil 4'e bakıldığında çalışmaya katılan iç denetçilerin yüzde 50'si iç kontrol denetimlerini güncel teknolojiler ile destekleyememektedir. Buna paralel olarak da iç denetçilerin yüzde 42'si iç kontrol denetimlerinde kullandıkları teknolojik araç ve gereçler konusunda yeterli eğitim ve desteği alamadığını belirtmiştir. Bu durum veri mahremiyeti ve uyumluluk ile yeni ölçütler ve performans göstergeleri sorularına verilen yanıtlara da yansımaktadır. Katılımcıların yüzde 58'i, denetimlerde veri mahremiyeti ve uyumluluğun etkin bir şekilde denetlenmediği, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek için yeni ölçütler ve performans göstergeleri kullanmadığını belirtmiştir. Ancak bu sonuçların aksine katılımcıların yüzde 75'i sürekli denetim ve izleme yaklaşımını iç kontrol değerlendirmelerine dâhil ettiğini ifade etmektedir.

Tablo 5'te yapılandırılmış görüşmeden elde edilen verilerin içerik analizine yer verilmiştir.



Tablo 5. İçerik Analizi Anahtar Kelimeleri

Ana Tema	Tema	Alt Tema	Anahtar Kelimeler
Yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetimini	Mevcut durum	Yaygın zorluklar	Teknolojik araç gereç eksikliği İç denetçilerin teknolojik gelişmelere uyum sağlayamaması Personel gereksinimleri ve yetkinlik Mevzuatta yer alan boşluklar Mevcut sistemi göz ardı etme eğilimi İç denetçilerin kayıtsızlık ve isteksizliği Risklerin yeni döneme göre güncellenmemesi Veri sistemlerinin entegre olmaması
		Teknolojik gelişmelerin etkisi	Hız ve verimlilik artışı Hata ve usulsüzlüklerin tespitinde kolaylık Veriye ulaşımında kolaylık Denetim evreninde değişim
		Yararlanılan araçlar	Rutin kontroller Kurum içi yazılımlar (İçden, Kaysis, Qdms) Klasik araçlar (Excel)
	Nasıl olmalı?	Yararlanılabilecek araçlar	Yapay zekâ destekli araçlar Yeni iç denetçi yazılımı Sürekli izleme sağlayacak entegre yazılım Mevcut yazılımların güncellenmesi Makine öğrenmesi ve nesnelerin interneti gibi teknolojiler
		Nasıl güçlendirilebilir	Risk ve fırsatların yeniden tanımlanması Rutin ve etkin izleme Siber güvenlik Entegrasyon Yeni teknolojilerin kullanımı Yetkin iç denetçilerin artırılması İç kontrolün anlaşılması Merkezi risk havuzu
		Odak	Risk odaklı denetim Performans Etik Bilgi ve iletişim güvenliği İç denetçilerin niteliği İç kontrol ortamının etkinliği
		Kalite güvencesi ve kalite kontrolü	Dış denetim Kurumlar arası uyum Eğitim Yaptırım yetkisi
	İhtiyaç ve beklentiler	Dijital dönüşüme uyum	Geliştirilecek merkezi bir yazılım İç denetçilerin yetkinliğinin artırılması Verilerin dijital ortama aktarılması Mali kaynak İç denetçileri teşvik etmek
		Beceri ve yetkinlikler	Bilgi teknolojileri Hukuki ve mali yetkinlikler İletişim becerileri
		Ölçütler ve performans göstergeleri	Denetim ve bulgu sayısı Stratejik planlar ile uyumlu göstergeler Kurumlar arası kıyaslama
		Teknolojik çözümlerden beklenti	Denetim hızında artış Denetim etkinliğinde artış Caydırıcılık Veri analizi ve yorumlama Entegrasyon Sürekli veri akışı

İçerik analizinde, yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetimi ana teması kapsamında üç temaya odaklanılmıştır. Bunlar iç denetçinin iç kontrol denetiminde “mevcut durum”, iç denetçinin iç kontrol denetimi yeni dönemde “nasıl olmalı” ve iç denetçilerin “ihtiyaç ve beklentileri” nelerdir olarak sıralanabilir. Bu kapsamda öncelikle iç denetçinin iç kontrol denetiminde mevcut durum nedir sorusu; yaygın zorluklar, teknolojik gelişmelerin etkisi ve yararlanılan araçlar olmak üzere üç alt temada incelenmiştir. İç denetçilerin yeni dönemde iç kontrol denetimlerinde karşılaştığı en yaygın zorluklar teknolojik araç gereç eksikliği, iç denetçilerin teknolojik gelişmelere uyum sağlayamaması, yetkin personel eksikliği, iç denetçilerin kayıtsızlık ve isteksizliği, mevzuatta yer alan boşluklar, risklerin yeni döneme göre güncellenmemesi ve veri sistemlerinin entegre olmaması olarak sıralanabilir. Bulgulara göre mevcut durumda teknolojik gelişmelerin iç denetçinin iç kontrol denetiminde hız ve verimliliği artırdığı, hata ve usulsüzlüklerin tespitinde ve veriye ulaşımında kolaylık sağladığı ve denetim evreninde değişime yol açtığı ifade edilmiştir. Ayrıca mevcut durumda, iç denetçilerin iç kontrol denetiminde yararlandıkları araçlar ise rutin kontrollerin yanı sıra kurum içi yazılımlar (İçden, Kaysis, Qdms) ve klasik araçlar (Excel) olarak belirtilmiştir.

İç denetçinin iç kontrol denetimi yeni dönemde nasıl olmalıdır sorusu; yararlanılabilecek araçlar, nasıl güçlendirilebilir, odak ve kalite güvencesi ve kalite kontrolü olmak üzere dört alt temada incelenmiştir. İç kontrol faaliyetlerinin denetim sürecinin daha etkili olabilmesi için yararlanılabilecek araçlar olarak; yapay zekâ destekli araçlar, yeni iç denetçi yazılımı ve sürekli izleme sağlayacak entegre yazılımlar ön plana çıkmıştır. Ayrıca mevcut yazılımların güncellenmesi gerekliliği ve makine öğrenmesi ve nesnelerin interneti gibi teknolojilerin kullanılması gerektiği ifade edilmektedir. Yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetiminin nasıl güçlendirilmesi gerektiği sorusuna ise risk ve fırsatların yeniden tanımlanması, rutin ve etkin izleme, siber güvenlik, yazılımların entegrasyonu, yeni teknolojilerin kullanımı, yetkin iç denetçilerin artırılması, iç kontrolün anlaşılması ve merkezi risk havuzu ile güçlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yeni dönemde iç denetçilerin iç kontrol denetiminde risk odaklı denetim, performans, etik, bilgi ve iletişim güvenliği, iç denetçilerin niteliği ve iç kontrol ortamının etkinliği konularına odaklanılması gerektiği ifade edilmektedir. Yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetiminde kalite güvencesi ve kalite kontrolünün dış denetim, kurumlar arası uyum, iç denetçilere eğitim ve yaptırım yetkisi ile sağlanabileceği iddia edilmektedir.

İç kontrol denetimlerinde iç denetçilerin ihtiyaç ve beklentileri nelerdir sorusu ise dijital dönüşüme uyum, beceri ve yetkinlikler, ölçütler ve performans göstergeleri, teknolojik çözümlerden beklenti olmak üzere dört alt temada incelenmiştir. İç kontrol denetimlerinde dijital dönüşüme uyumlu hale gelmek için merkezi bir yazılım geliştirilmesi, iç denetçilerin yetkinliğinin artırılması, verilerin dijital ortama aktarılması, mali kaynak sağlanması ve iç denetçilerin teşvik edilmesi gerektiği belirtilmektedir. İç kontrol denetimlerinin etkinliğini artırmak için iç denetçilerin bilgi teknolojileri, hukuki ve mali yetkinlikler ve iletişim becerileri konularında beceri ve yetkinliklerinin geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. İç denetçiler iç kontrol denetiminde kullanılan teknolojik çözümlerden denetim hızında artış, denetim etkinliğinde artış, hile ve usulsüzlüklerde caydırıcılık, veri analizi ve yorumlama, entegrasyon ve sürekli veri akışı beklentisi içerisindedir.

## 5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Finansal raporlamanın bütünlüğünü ve güvenilirliğini sağlamak için kurum içindeki yöneticileri ve diğerlerini desteklemede iç denetimin önemi her geçen gün artmaktadır. Günümüzde özellikle Covid-19 ile hız kazanan dijitalleşme süreci ile birlikte iç denetçiler zor bir dönemde faaliyet göstermekte ve bir dizi önemli değişikliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Bu da iç denetimin kalitesinin düşmesine sebep olabilmektedir (Hazaea & diğerleri, 2022). Bilgi teknolojilerindeki süregelen gelişmeler ve operasyonel süreçlerdeki değişiklikler bağlamında iç denetim birimlerinin, faaliyetlerini yürütmek için ihtiyaç duydukları insan kaynağını gözden geçirmesi gerekmektedir. Bu hızlı değişime ayak uydurmada temel görev, iç denetçilere düşmektedir. Bu sebeple iç denetçilerin görüşlerine başvurmak çözüm önerileri sunmak için önemlidir. Bu araştırma da iç denetimin önemli faaliyet alanlarından biri olan iç kontrol faaliyetlerinin denetimine odaklanılmıştır. Araştırmanın amacı yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetimi nasıl olmalıdır, iç denetçilerin bu dönüşüm sürecinde ihtiyaç ve beklentileri nelerdir sorularına yanıt aramaktır.

Bulgulara göre yeni dönemde iç denetçilerin iç kontrol denetimlerinde karşılaştıkları birtakım zorluklar vardır. Bunlar özetle; teknolojik araç gereç eksikliği, iç denetçilerin teknolojik gelişmelere uyum sağlayamaması, yetkin iç denetçilerin eksikliği, mevzuatta yer alan boşluklar, iç denetçilerin kayıtsızlık ve isteksizliği, risklerin güncellenmemesi ve veri sistemlerinin entegre olmaması olarak sıralanabilir. Bu zorluklara rağmen yeni dönem, iç denetçinin iç kontrol denetiminde hız ve verimlilik artışı, hata ve usulsüzlüklerin tespitinde kolaylık ve veriye ulaşımında kolaylık gibi avantajları da beraberinde getirebilir. Çalışma bulgularına göre iç denetçiler iç kontrol denetimlerini güncel teknolojiler ile destekleyememektedir ve kurumlarından teknolojik araç ve gereçler konusunda yeterli eğitim ve desteği alamamaktadır. Bu durum veri mahremiyeti ve uyumluluk ile yeni ölçütler ve performans göstergeleri sorularına verilen yanıtlara da yansımaktadır. Katılımcıların yüzde 58'i, denetimlerde veri mahremiyeti ve uyumluluğun etkin bir şekilde denetlenmediği, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek için yeni ölçütler ve performans göstergeleri kullanmadığını belirtmiştir. Ancak bu sonuçların aksine katılımcıların yüzde 75'i sürekli denetim ve izleme yaklaşımını iç kontrol değerlendirmelerine dâhil ettiğini ifade etmektedir. Bu da esasen iç denetçilerin denetimlerinde bilgi teknolojilerini kullandığını ancak güncel teknolojilerden geri kaldığını ve teknolojiyle birlikte değişen süreçlere adaptasyonun yetersiz olduğunu gösterebilir.

Mevcut durumda iç denetçiler iç kontrol denetimlerinde rutin kontrolleri, kurum içi yazılımları ve klasik araçları kullanmaktadır. Ancak iç denetçiler, iç kontrol faaliyetlerinin denetim sürecinin daha etkili olabilmesi yapay zekâ, makine öğrenmesi ve nesnelerin interneti gibi teknolojilerle desteklenmiş ve sürekli izleme sağlayacak entegre yazılımlara ihtiyaç duyulduğunu belirtmiştir. İç kontrol sisteminin güçlendirilerek sürekli olarak izlenebilmesi için ise risklerin yeniden tanımlanması, siber güvenlik ve yazılımlar arası entegrasyonun sağlanması, yetkin iç denetçilerin artması ve denetimde yeni teknolojilerin kullanımının yaygınlaşması gerektiği ifade edilmiştir. Yeni dönemde odaklanılması gereken konular ise bunlarla paralellik göstermekle birlikte iç denetçiler ayrıca etik ve performans konularına odaklanması gerektiğini de belirtmişlerdir. Denetimde kalite güvencesi ve kalite kontrolünün sağlanması için ise dış denetim, kurumlar arası uyum, iç denetçilerin eğitimi ve iç denetçilere yaptırım yetkisi verilmesi önerilmektedir. Bu bulgu Dyhati ve Wahyudi (2022)'nin bulguları ile örtüşmektedir. Dyhati ve Wahyudi

(2022) ile Fesli ve Alıcı (2024) iç denetçilerin eğitimi ve yeni teknolojiler ve uygun olanakların sağlanmasıyla iç denetim sürecinin güçlendirilebileceğini savunmaktadır.

Yeni dönemde iç denetçilerin bir takım ihtiyaç ve beklentileri de bulunmaktadır. İç denetçiler iç kontrol denetimlerinde kullanılan teknolojik çözümlerden denetim hızında artış, denetim etkinliğinde artış, hile ve usulsüzlüklerde caydırıcılık, veri analizi ve yorumlama, entegrasyon ve sürekli veri akışı beklentisi içerisindedir. Bulgular iç kontrol faaliyetlerinin denetiminde dijital dönüşüme tam olarak uyum sağlanmadığını ve teknolojik araçlardan bu beklentilerin karşılanmadığını göstermektedir. Bu sürece uyum için yeni yazılımlara, verilerin dijital ortama aktarılmasına, iç denetçilerin yetkinliklerinin artırılmasına ve iç denetçilerin teşvik edilmesine ihtiyaç duyulabilir.

Sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde kamu iç denetim birimlerinin yeni döneme adaptasyon sürecinin tamamlanmadığı görülmektedir. Yaşanan teknolojik gelişmeler iç denetçiler tarafından olumlu karşılanmaktadır ancak teknolojik çözümlere ulaşımında ve bu teknolojik araçların modern teknolojiler ile güncellenmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Ayrıca iç denetçilerin yetkinliklerinin artırılması gerekebilir. Bu bulgular Bircan (2020)'nin bulguları ile örtüşmektedir. Yeni dönemde bilgi teknolojilerinin denetimi ve etik konularının ön plana çıkacağı düşünülmektedir. İlgili otoriteler tarafından iç denetim birimlerine gerekli desteğin sunulması ve mevzuatın güncellenmesi kamu iç denetim birimlerinin etkinliğini artırabilir. Diab (2021) ve Hashem ve diğerleri (2023)'de yeni dönemde denetim süreçlerinin ve prosedürlerinin güncellenmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu çalışma kamu iç denetçileri örneğini ele almıştır. Gelecek çalışmalar özel sektörde görev yapan iç denetçiler üzerine çalışmalar yaparak kamu ve özel sektör iç denetim birimlerinin karşılaştırmasını yapabilir.

**KAYNAKÇA**

- Ağdeniz, Ş., & Çetin, C. (2021). Uzaktan iç denetim ve uzaktan iç denetimin sınırlılıkları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23, 58-80. <https://doi.org/10.31460/mbdd.831324>
- Akmeşe, S. (2020). Kamuda dijital dönüşümün siber güvenlik ve dijital güvence boyutları ve iç denetimin rolü. *Denetim*, (20), 108-119.
- Altuk, V. E. (2021). COVID-19 salgınının iç denetim üzerindeki etkileri: Bir çözüm önerisi olarak uzaktan denetim. *Denetim*, (22), 15-26.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: Nitel bir araştırma nasıl yapılır?. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 368-388. <https://doi.org/10.31592/aeusbed.598299>
- Bayram, N. (2013). Bankalarda iç denetimin yeniden yapılandırılması. *Öneri Dergisi*, 10(40), 15-34.
- Bengtsson, M. (2016). How to plan and perform a qualitative study using content analysis. *NursingPlus Open*, (2), 8-14. <https://doi.org/10.1016/j.npls.2016.01.001>
- Bircan, N. G. (2020). İç denetimde yapısal değişim ve dönüşüm: İç denetçilerin farkındalığı ve beklentileri üzerine bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 67-83.
- Caratas, M. A., & Spatariu, E. C. (2014). Contemporary approaches in internal audit. *Procedia Economics and Finance*, (15), 530-537. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00503-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00503-6)
- Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial auditing journal*, 30(1), 34-55. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073>
- Crabtree, B. F., & Miller, W. L. (1999). *Doing qualitative research*. Sage Publications.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167-188.
- Diab, A. (2021). The implications of the COVID-19 pandemic for the auditing and assurance processes. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 24(5), 1-8.
- Dörnyei, Z. (2007). *Research methods in applied linguistics: Quantitative, qualitative, and mixed methodologies*. Oxford University Press.
- Dyhati, A. S., Wahyudi, T., & Azwardi (2022). The effect of integrity, objectivity and management support on the effectiveness of internal audit of the government sector in the COVID-19 pandemic condition. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 8(4), 197-218.
- Eray, A. T. (2020). *Türkiye’de iç kontrolün performansı: Bir model önerisi* (Doktora Tezi). Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Eulerich, M., Wagener, M., & Wood, D. A. (2022). Evidence on internal audit effectiveness from transitioning to remote audits because of COVID-19. *Journal of Information Systems*, 36(3), 219-234. <https://doi.org/10.2308/ISYS-2021-021>
- Fesli, G., & Alıcı, O. V. (2024). Büyükşehir belediyelerinde iç denetim ve teftiş kurullarının etkinliği. *Denetim*, (29), 47-64. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1335538>
- Florea, R., & Florea, R. (2021). Implications of COVID-19 Crisis on risk management, audit and controls activities. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 24(2), 39-49.
- Furtună, C., & Ciucioi, A. (2019). Internal audit in the era of continuous transformation. survey of internal auditors in romania. *Audit Financiar*, 17(155), 452-472.

Güredin, E., (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hashem, R. E. E. D. R., Mubarak, A. R. I., & Abu-Musa, A. A. E. S. (2023). The impact of blockchain technology on audit process quality: an empirical study on the banking sector. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 5(1), 87-118. <https://DOI: 10.47509/IJAAS.2023.v05i01.04>

Hazaea, S. A., Tabash, M. I., Rahman, A. A. A., Khatib, S. F., Zhu, J., & Chong, H. G. (2022). Impact of the COVID-19 pandemic on audit quality: Lessons and opportunities. *Emerging Science Journal*, 6(February), 71-86. <http://dx.doi.org/10.28991/esj-2022-SPER-06>

Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal audit and organizational governance. İçinde A. D. Bailey, A. A. Gramling, & S. Ramamoorti (Ed.), *Research opportunities in internal auditing* (ss. 25-71). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Hightower, R. (2008). *Internal controls policies and procedures*. John Wiley & Sons.

Internal Audit Foundation, (2022). *Internal Audit: A Global View, 2022 Premier Global Research*. <https://www.theiaa.org/en/content/research/foundation/2022/global-view/> adresinden alındı.

Internal Audit Foundation, (2019). *A Structured Methodology for Leveraging Automation to Modernize the Internal Audit Function, Moving Internal Audit Deeper Into the Digital Age: Part 1*. <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/advisory/articles/moving-internal-audit-into-robotic-process-automation.html> adresinden alındı.

İbiş, C., & Çatıktaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121.

İşgüden, B. (2012). *Bilgi teknolojilerinin iç denetimde yarattığı değişimler ve iç denetim birimlerinin değişimleri değerlendirmesine yönelik İMKB-100 işletmelerinde bir uygulama* (Doktora tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Kahyaoglu, S. B., & Aksoy, T. (2021). Artificial intelligence in internal audit and risk assessment. *Financial ecosystem and strategy in the digital era: Global approaches and new opportunities* (ss. 179-192). Cham: Springer International Publishing.

Kızıllıboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220-236.

Kljajić, M., Mizdraković, V., & Hadrović-Zekić, B. (2022). Internal audit in the COVID-19 environment: Key aspects and perspectives of remote auditing. *The European Journal of Applied Economics*, 19(1), 30-41.

Köse, H. Ö., & Polat, N. (2021). Dijital dönüşüm ve denetimin geleceğine etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 9-41. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1068328>

Kurt, G., & Uçma, T. (2013). COSO iç kontrol-bütünleşik çerçeve güncelleme projesinin yenilikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(2), 99-109.

Manoukian, J. (2016). What's the difference between internal audit & internal control?. *Wolters Kluwer*. <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control> adresinden alındı.

Merriam, S. B., & Grenier, R. S. (2019). *Qualitative research in practice: Examples for discussion and analysis*. San Francisco: CA: Jossey-Bass Publishers.

Nagy, A. L., & Cenker, W. J. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137. <https://doi.org/10.1108/02686900210419912>

Naiker, V., & Sharma, D.S. (2009). Former audit partners on the audit committee and internal control deficiencies. *The Accounting Review*, 84(2), 559-587. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.2.559>

Özen, A., & Gürel, F. N. (2020). Kamu denetiminde dijital dönüşüm: Dijital ikiz yöntemi. *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 16-23.

- Özer, Ş., & Sağlar, J. (2020). Pandemi döneminde kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin önemi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(4), 259-276. <https://doi.org/10.35379/cusosbil.747016>
- Sabuncu, B. (2018). İç denetim anlayışındaki değişiklikler ve gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 779-789.
- Sabuncu, B., (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2005). *Sawyer's internal auditing: the practice of modern internal auditing* (5. Baskı). USA: Institution of Internal Auditing.
- Selimoğlu, S. K., & Özbek, C. Y. (2018). İç denetim-uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Selimoğlu, S. K., & Saldı, M. (2021). COVID-19 etkisinde sürdürülebilirliğin sağlanması ve iç denetimin değişen rotası. *Denetişim*, (22), 5-14.
- Selimoğlu, S.K. (2006). Sürekli denetim ve raporlama aracı olarak: ACL ve Türkiye'de ACL kullanan işletmelere yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), 147-173.
- Stanciu, V. (2012). Internal audit-rising to the challenge. *7th International Conference Accounting and Management Information Systems*, 13-14 Haziran, 2012, Bucharest, Romania.
- Tetik, N., & Karaca, H. (2021). İç kontrol kavramı ve uygulamalarının tarihsel gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2021 Özel Sayı), 189-204.
- Tharouma, S., & Oudai, M. (2022). A Review of the literature on internal audit in the era of digital transformation. *Finance and Business Economies Review*, 6(4), 215-225. <https://doi.org/10.58205/fber.v6i4.123>
- The Institute of Internal Auditors [IIA] (2013). *IIA position paper: the three lines of defense in effective risk management and control*. <https://theiia.fi/wp-content/uploads/2017/01/pp-the-three-lines-of-defense-in-effective-risk-management-and-control.pdf> adresinden alındı.
- The Institute of Internal Auditors [IIA], (t.y.), *Internal auditing: Adding value across the board*, [https://www.the-iaa.org/globalassets/documents/about-us/promote-the-profession/informational-resources/internal\\_auditing-adding\\_value\\_across\\_the\\_board.pdf](https://www.the-iaa.org/globalassets/documents/about-us/promote-the-profession/informational-resources/internal_auditing-adding_value_across_the_board.pdf) adresinden alındı.
- Tığdemir, S. (2014). COSO 2013'ün yol haritası. *KPMG Gündem*, (19), 24-25.
- Varol, N. (2023). Dijital dönüşüm ve yapay zekâ: muhasebenin ve denetimin geleceği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2), 162-184.
- Widodo, N., & Nugroho, S. (2022). Analysis of the impact of Covid-19 on the implementation of internal audit procedures in Indonesia. *Jurnal AKSI (Akuntansi dan Sistem Informasi)*, 7(1). <https://doi.org/10.32486/aksi.v7i1.234>
- Willy, S. (2021). The effect of remote audit and agility on the performance of the internal audit (sp1) during the Covid-19 pandemic to realize good corporate governance (GCG). *Asian Journal of Law and Governance*, 3(3), 19-24.
- Xiaofei, X. (2020). Internal audit strategies for dealing with digital risk in the digital economy. *2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy (ISCDE 2020)* (ss. 184-187). Rusya: Atlantis Press.
- Yeşilçelebi, G. (2022a). Denetimde dijital dönüşüm: Bilimetric bir inceleme. *Sayıştay Dergisi*, 33(126), 381-408. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1143867>
- Yeşilçelebi, G. (2022b). İç denetim bağlamında covid-19'un kurumsal risk yönetimi süreçleri üzerine etkileri. *Denetişim*, (25), 77-93.

**EKLER****Ek 1: Anket Soruları**

1. İç denetçi olarak kaç yıldır görev yapmaktasınız?
  - o 0-2 yıl
  - o 3-5 yıl
  - o 6-10 yıl
  - o 10 yıldan fazla
2. İç kontrol değerlendirmelerinizi güncel teknolojilerle destekleyebiliyor musunuz? (Evet/Hayır)
3. İç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek için yeni ölçütler ve performans göstergeleri kullanıyor musunuz? (Evet/Hayır)
4. Değişen tehditler ve güvenlik riskleri karşısında iç kontrol sistemlerinin güçlendirildiğini düşünüyor musunuz? (Evet/Hayır)
5. Sürekli denetim ve izleme yaklaşımlarını iç kontrol değerlendirmelerine dahil ediyor musunuz? (Evet/Hayır)
6. Veri mahremiyeti ve uyumluluk konularında iç kontrol süreçleri etkin bir şekilde denetlenmekte midir? (Evet/Hayır)
7. İç kontrol denetimlerinizde kullanılan teknolojik araçlar ve yazılımlar konusunda yeterli eğitim ve desteği alabiliyor musunuz? (Evet/Hayır)



**AÇIK UÇLU SORULAR****Mevcut Durum**

1. Yeni dönemde iç kontrol faaliyetlerini denetlerken karşılaştığınız en yaygın zorluklar nelerdir?
2. Yeni dönemdeki teknolojik gelişmeler, iç kontrol denetimlerinizde nasıl bir etkiye sahip oldu?
3. İç kontrol faaliyetlerini denetlemek için hangi araçlardan yararlanıyorsunuz?

**Nasıl Olmalı?**

4. İç kontrol faaliyetlerinin denetim sürecinin daha etkili olabilmesi için hangi teknolojik araçlardan yararlanılabilir?
5. Yeni dönemdeki teknolojik değişiklikler ve güncel tehditler göz önünde bulundurularak, iç kontrol sistemi nasıl güçlendirilebilir ve sürekli olarak izlenebilir?
6. Yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetiminde hangi alanlara daha fazla odaklanması gerektiğini düşünüyorsunuz?
7. Yeni dönemde iç kontrol denetimlerinde kalite güvencesi ve kalite kontrolü nasıl sağlanabilir?

**İhtiyaçlar /Beklentiler**

8. İç kontrol denetimlerinde dijital dönüşüme uyumlu hale gelmek için neler yapılması gerektiğini düşünüyorsunuz?
9. İç kontrol denetimlerinin etkinliğini artırmak için iç denetçilerin hangi beceri ve yetkinlikleri geliştirmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?
10. Yeni dönemde iç kontrol denetimlerinin etkinliğini ölçmek için kullanılacak yeni ölçütler ve performans göstergeleri neler olmalıdır?
11. İç kontrol denetimlerinde kullanılan teknolojik çözümlerden beklentileriniz nelerdir?

