

Araştırma Makalesi

REKABET STRATEJİLERİNİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNDE RİSK YÖNETİMİ UYGULAMALARININ ARACI ROLÜ (THE MEDIATOR ROLE OF RISK MANAGEMENT PRACTICES IN THE EFFECT OF COMPETITIVE STRATEGIES ON BUSINESS PERFORMANCE)

Erkan BAY¹, Tuğba KARABULUT²

ÖZ

Günümüzde işletmeler faaliyetlerini ekonomik ve politik istikrarsızlık, teknolojik gelişmeler, yoğun rekabet ortamı ve salgın hastalıklar gibi nedenlerle belirsiz ve karmaşık çevrelerde sürdürmektedirler. Bundan dolayı, işletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için çeşitli risklerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Belirsiz ve karmaşık çevrede faaliyet gösteren işletmeler, uygun risk yönetimi araçlarını kullanarak rekabet güçlerini artıracak stratejiler geliştirebilir, performans hedeflerine ulaşabilirler. Bu çalışmanın amacı, İstanbul Sanayi Odası'nın (ISO) 2020 yılına yönelik hazırladığı İlk ve İkinci 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listelerinde yer alan işletmelerin rekabet stratejilerinin performansları üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının aracı rolünü belirlemektir. Araştırmanın ana kütesi ilgili listelerde yer alan 1000 işletme olup, örnekleme araştırmaya katılan 515 işletmedir. Araştırmada, rekabet stratejilerinin işletme performansını pozitif yönde etkilediği, rekabet stratejilerinin risk yönetiminin pozitif yönde etkilediği, risk yönetiminin işletme performansını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca, rekabet stratejilerinin işletme performansı üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının kısmi aracı rolü olduğu gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Yönetim, Rekabet Stratejileri, Risk Yönetimi, İşletme Performansı
Jel Kodları: M10, L10, G32, G10, L25

ABSTRACT

Nowadays, businesses continue their activities in uncertain and complex environments due to economic and political instability, technological developments, intense competitive environment and epidemics. Thus, they face several risks to continue their activities. Businesses which operate in uncertain and complex environments can develop strategies by using appropriate risk management tools to increase their competitiveness and reach their performance objectives. The purpose of this study is to examine the mediator role of risk management practices in the effect of competitive strategies on performances of businesses which are in the lists of the First and the Second Largest Industrial Enterprises of Turkey in 2020 which were prepared by Istanbul Chamber of Industry (ICI). The population of the study is 1000 businesses in the mentioned lists whereas the sample of the research is 515 companies which participated to the study. It is found out that competitive strategies affect business performance positively, competitive strategies affect risk management positively, risk management affects business performance positively. Additionally, it is observed that risk management practices has a partial mediation role in the effect of competitive strategies on business performance.

Keywords: Strategic Management, Competitive Strategies, Risk Management, Business Performance
Jel Codes: M10, L10, G32, G10, L25

¹ Doktora, OrcID: 0000-0001-9724-3882, ecfbay1@gmail.com

² Prof. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, OrcID: 0000-0001-6414-8029, tkarabulut@ticaret.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin rekabet avantajlarını artırarak, pazar konumlarını iyileştirerek faaliyetlerini sürdürmeleri, yoğun rekabet ve istikrarsız çevre koşulları nedeniyle zorlaşmaktadır. Stratejik yönetimin cevap aradığı konulardan biri de değişen çevre koşullarında işletmelerin başarı olmalarını sağlayacak unsurları tespit etmektir. İşletmeler aynı sektörlerde olsalar da farklı stratejiler uygulayarak farklı performans sonuçlarına ulaşabilirler. İşletmelerin risk yönetimi uygulamalarının rekabet stratejilerinin performansları üzerindeki etkilerindeki rolü araştırmaya değerdir. İşletmeler farklı risk yönetimi araçlarını kullanarak rekabet stratejilerini başarıyla uygulayarak performanslarını artırabilirler.

İşletmeler stratejilerini SWOT analizleri yönünde güçlü ve zayıf yönlerini, çevresel fırsatları, tehditleri ve riskleri dikkate alarak doğru biçimde formüle etmelidirler (Porter, 2015, s.180).

İşletmelerde rekabet stratejileri ve finansal kararları, belirsizlik ve yoğun rekabet ortamında önem kazanmaktadır. Bundan dolayı, risk yönetim uygulamaları işletmelerin stratejik öncelikleri yönünde belirlenerek stratejik yönetimin önemli bir destekleyicisi konumundadır. İşletmeler, risk yönetimi süreçlerini stratejik yönetime, rekabet stratejilerine ve performans süreçlerine entegre ettiklerinde risklerini yöneterek fırsatlardan yararlanma yeteneklerini geliştirebilirler (Volkova & Shagun, 2017, ss. 1-12).

İşletmeler faaliyet gösterirken ekonomik dalgalanmalardan, döviz kurlarındaki, faiz oranlarındaki, emtia fiyatlarındaki değişimlerden etkilenmektedir. Bundan dolayı finansal risk ile başa çıkmak zorundadırlar. İşletmelerin risk yönetimi uygulamaları, finansal risklere hazırlıklı olmasını sağlarken, uzun vadeli planlarını uygulamalarını sağlamaktadır. Futures, forward, swap, opsiyon vb. ürünler türev uygulamaları olarak finansal risklerin yönetimini kolaylaştırmaktadır. İşletmeler faaliyet alanlarını, yerlerini, ürünlerini ve teknolojilerini değiştirerek de risklerini azaltabilirler. Bunların yanısıra, likiditelerini başarılı olarak yöneterek risklerini azaltabilir, rekabet avantajlarını artırabilirler.

Bu çalışmanın amacı, İstanbul Sanayi Odası'nın (ISO) 2020 yılına yönelik hazırladığı İlk ve İkinci 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listelerinde yer alan işletmelerin rekabet stratejilerinin performansları üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının aracı rolünü belirlemektir. Çalışmada öncelikle değişkenler sırasıyla ele alınacak, araştırmanın metodolojisi ve sonuçları sunulacak, sonuç bölümünde ise araştırmanın sonuçları ve katkıları ele alınarak, gelecekte yapılacak çalışma önerilerine yer verilecektir. Araştırmanın işletmelerin performanslarını artırmaları için risk yönetimi uygulamaları gerçekleştirerek doğru rekabet stratejilerini formüle etmelerine ve uygulamalarına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Rekabet Stratejileri

Rekabet, işletmelerin diğer işletmelerle bulunabilirlik, fiyat ve kalite açılarından rekabet edebilecek ürünleri müşterilere sunmalarıyla gerçekleşir (Betz, 2001, s. 332). Rekabet stratejisi farklı olma ile ilgili olup işletmenin müşterilerine eşsiz değerler karmasını sunmak için bilinçli olarak farklı faaliyetleri seçmesidir (Porter, 1996, s. 39). Rekabet stratejisi işletmenin belirli ürün pazarında temel yetkinliklerinden yararlanarak rekabet avantajı elde etmek amacıyla kullandığı karışık taahhütler ve faaliyetler dizisidir (Hitt, Ireland, & Hoskisson, 2009, s. 121). Başka bir tanıma göre de rekabet stratejisi, rakiplere karşı bir tür avantaj elde etmeye çalışmakla ilgilidir (Kay, 2014, s. 3).

Rekabet stratejisi, bir endüstride, rekabetin meydana geldiği temel alanda avantajlı bir rekabet pozisyonu arayarak endüstri rekabetini belirleyen güçlerin karşısında karlı ve sürdürülebilir bir konum oluşturmayı amaçlar (Porter, 1985, s. 1). Rekabet stratejileri bir kuruluşun stratejik duruşunu belirleyen ve kuruluşu pazardaki diğer kuruluşlara karşı konumlandıran stratejilerdir. Bu stratejiler pazar odaklıdır ve rekabet avantajını en iyi şekilde ifade eder (Swayne, Duncan, & Ginter, 2006, s. 229).

Rekabet stratejileri, bir işletmenin sahip olduğu temel yetenekleri aracılığıyla bir pazarda müşterileri için değer yaratarak rekabet üstünlüğü sağlamaya ilişkin kararlardan ve davranışlardan oluşmaktadır (Doğan, 2017, s. 164). Bir işletme, işletme düzeyinde stratejiler ile rakipleri karşısında kendisini en iyi şekilde konumlandırarak rekabet avantajını en üst düzeye çıkarabilir. İşletme düzeyinde strateji, stratejik yöneticilerin, bir sektör veya pazarda rakiplerine karşı rekabet avantajı edebilmek için işletmenin kaynaklarını ve ayırt edici yetkinliklerini kullanmak için benimsedikleri eylem planıdır (Hill & Jones, 2012, s. 118). Bir sektördeki işletmelerin rakip işletmelere göre daha iyi performans gösterebilmek için uygulayabilecekleri üç temel stratejik yaklaşım; maliyet liderliği stratejisi, farklılaşma stratejisi ve odaklanma stratejisidir (Porter, 1998, s. 35).

Porter'in (1998, s. 35) rekabet stratejilerinde bir de odaklanma stratejisi bulunmaktadır: Ancak, araştırmada rekabet stratejilerinin alt boyutu olarak yer almadığı için bu stratejiye literatürde yer verilmeyecektir.

2.1.1. Maliyet Liderliği Stratejisi

Maliyet liderliği stratejisi hedef pazarlar için en düşük maliyetle üretim yaparak rekabet avantajı arama stratejisidir (Song, Calantone, & Benedetto, 2002, s. 973). Maliyet liderliği, çok yüksek bir pazar payına sahip olmakla sağlanır (Nilsson & Rapp, 2005, s. 68). Maliyet liderliği stratejisi rekabet avantajını, müşterilerine rakiplerinkinden daha düşük bir maliyetle bir ürün veya hizmet sunarak elde etmeye çalışır. Rekabet avantajı ancak işletme bir ürünü piyasa fiyatlarından ücretlendirerek rakiplerinden daha yüksek karlar elde edebildiğinde ortaya çıkar (Ritson, 2011, s. 45). Birçok maliyet lideri işletme verimlilik elde etmede ölçek ekonomilerine güvenmektedir. Ölçek ekonomileri, bir işletme daha fazla ürün satabildiği için ürün ve hizmet sunma maliyetleri azaldığında ortaya çıkmaktadır. Bu durum işletmenin giderlerinin daha fazla sayıda ögeye dağıtılması nedeniyle oluşur (Ketchen & Short, 2019, s. 111-112).

Maliyet liderliği, bir işletmenin değer zinciri rakiplerle kıyaslandığında basit şekilde birbirine bağlı az sayıda faaliyetten oluştuğunda gerçekleşir. Maliyet liderleri genelde temel bir parçaya dayanan, az sayıda yaygın ürün türü sunar (Grünig & Kühn, 2004, s. 228).

Düşük maliyetli ürünler rekabetçi farklılaşma seviyeleri ile sunulmalıdır. İşletmeler ancak maliyetleri rakiplerine göre daha düşük olacak ve verimliliği sürekli ön planda tutacak şekilde müşterilere kabul edilebilir düzeyde farklılaştırılmış özelliklere sahip ürünler sunduklarında ortalamanın üzerinde getiriler elde edebilirler (Hitt, Ireland, & Hoskisson, 2009, s. 121). Maliyet liderliği ile işletmeler, daha düşük üretim maliyeti ile daha yüksek kar olanağı sağlayabilir ve yeni pazarlara girebilir. İşletme daha çok fiyata duyarlı pazarlarda başarı sağlar (Ritson, 2011, s. 45).

2.1.2. Farklılaştırma Stratejisi

Farklılaştırma stratejisi işletmenin sunduğu ürün veya hizmeti farklılaştırarak, endüstri ölçeğinde benzersiz olarak algılanan bir şey yaratmasıdır (Porter, 1998, s. 37). İşletmeler farklılaştırma stratejisi ile müşteriler tarafından önemli ölçüde benzersiz olarak algılanan bir ürün yaratarak rekabet avantajı elde etmeyi amaçlar (Hill & Jones, 2012, s. 122). Farklılaşma stratejisini izleyen bir işletme, müşteriler tarafından önemli ölçüde değer verilen boyutları dikkate alarak sektöründe benzersiz olmaya çalışır. İşletme sektördeki müşterilerin önemli olarak algıladığı özellikleri seçerek bu ihtiyaçları temin etmek üzere kendisini benzersiz biçimde konumlandırır. Benzersiz olmasının ödülünü ürünlerini yüksek fiyatlandırarak alır (Porter, 1985, s. 14). Farklılaştırma stratejisini dinamik ve belirsiz çevrelerde uygulamak daha uygun olacaktır. Organizasyonlar belirsiz ve dinamik çevrelerde yüksek düzeyde yenilik ve ürün geliştirme yapmalıdırlar (Dal & Akçağün, 2012, s. 97). Bu anlamda rekabet avantajı yaratmada önemli rol oynayan yenilikçi ürünler ve güçlü pazar odağı farklılaştırma stratejisi uygulayan işletmelerin ayırt edici özelliklerini oluşturur (Nilsson & Rapp, 2005, s. 74).

İşletmeler, farklılaşma stratejisi ile müşterilerinin ihtiyaçlarını rakiplerinin karşılayamayacağı şekilde karşıladıkları için ürünlerini veya hizmetlerini sektördeki rakiplerine göre daha yüksek fiyatla satabilirler (İslami, Naim, & Latkovikj, 2020, s. 11). Farklılaşma stratejisinin en temel avantajı, etkili farklılaştırmanın müşterilerden yüksek fiyatlar elde etme yeteneği yaratmasıyla birlikte güçlü marjların işletmeyi iyi bir kâr düzeyine sahip olmak için çok sayıda müşteriyi çekmek zorunda bırakmamasıdır. Farklılaşma zaman içinde devam ettiği sürece, müştereri bağlılığı ile mevcut rakiplerin ötesinde, potansiyel yeni girenlere göre faydalar da yaratır. Farklılaştırma stratejisi, işletmeyi ve içinde bulunduğu endüstriyi yeni rekabetten koruyarak giriş engelleri oluşturur. Müşterilerin, işletmenin stratejisi etrafında oluşturmaya çalıştığı benzersiz özellikleri elde etmek için fazladan ödeme yapmaya istekli olmamaları farklılaştırma stratejisinin en büyük riskidir (Kennedy vd, 2020, ss. 139-140).

2.1.3. Odaklanma Stratejisi

Odaklanma, küçük müşteri gruplarına hitap eder ve onların ihtiyaçlarının karşılanması için ürün ve hizmetler üretmek anlamına gelir (David, 2011, s. 151). Odaklanma stratejisi maliyet liderliği veya farklılaşma yoluyla dar biçimde tanımlanmış bir pazar segmentini ya da nişini hedef alarak rekabet avantajı arama stratejisidir (Song, Calantone, & Benedetto, 2002, s. 973). Odaklanma stratejisi hedefe odaklanılarak tüm stratejilere belirlenen hedef doğrultusunda şekil verilmesidir. İşletmenin bir alanda odaklanması aynı zamanda uzmanlaşmayı getireceği için işletmeyi rakiplere göre daha avantajlı bir konuma getirecektir (Barca & Esen, 2012, s. 97-98). Maliyet liderliği stratejisi ile farklılaştırma stratejisi, belirli bir müşteri grubu hedeflenerek dar açıdan uygulandığında odaklanma stratejileri ortaya çıkar (Ülgen & Mirze, 2018, s. 241).

İki farklı odaklanma stratejisi bulunmaktadır; bunlardan birincisi piyasadaki en düşük fiyatla küçük bir müşteri yelpazesine (niş grup) ürün ya da hizmeti düşük maliyetle sunan odaklanma stratejisidir. İkincisi ise bir niş gruba piyasadaki en iyi fiyat- değer denkleminde ürün veya hizmet sunan, en iyi değere odaklanan stratejidir (David, 2011, s. 151). Odaklanma stratejisinde işletmeler rekabet avantajı yaratmak için daha düşük maliyetlerle mi yoksa daha yüksek bir fiyata hükmedebilecek benzersiz veya ayırt edici ürün ve hizmetler sunma yeteneğiyle mi rekabet edeceklerine karar verirler. Daha sonra organizasyonun birçok müşteri segmentinde rekabet ederek mi yoksa dar bir seçilmiş bir müşteri segmentinde veya segmentler grubunda mı rekabet edeceğini belirler (Daft, 2010, s. 67). Odaklanma stratejisi, işletmenin yakınlık gerektirmeyen uygulanabilir, farklı segmentler bulmasına bağlıdır. Bu stratejiyi izleyen bir işletme, bu segmentlerin oluşumunu ve varlığını sürdürmesini teşvik etmeye çalışır (Sharp, 1991, s. 9). Odaklanma stratejisi

işletmeler tarafından, ikamelere karşı yeterli savunması olmayan bir segmentte veya bir rekabette ortalamanın üzerinde yatırım getirisi elde edebilmek amacıyla kullanılabilir (Tanwar, 2013, s. 17).

2.1.4. Risk Yönetimi Uygulamaları

Risk, bir olayın veya eylemin; hedefin ve stratejik planların uygulanmasını, hedeflenen sonuca ulaşma olasılığını olumsuz yönde etkilemesi tehditidir (Kiseleva, vd., 2018, s. 3). Riskler, bir işletmenin temel rekabet avantajını tehdit edecek veya geliştirecek büyüklüğe ve merkeziliğe sahip olduklarında stratejik hale gelirler (Godfrey, Lauria, Bugalla, & Narvaez, 2020, s. 33). Risk yönetimi, işletme ve işletmenin yaptığı işlerle beraber gelişmesi gereken dinamik bir süreci ifade eder (Horcher, 2005, s. 6). Risk yönetimi, öngörülemeyen sonuçların veya olayların işletme performansı üzerindeki etkisini dikkate alarak, bir işletmenin kaynaklarının ve taahhütlerinin, değerini maksimize edecek biçimde yönetimidir (Bansal, Kauffman, Mark, & Peters, 1991, s. 1). Bu nedenle riski yönetmek, bir organizasyonun stratejik ve operasyonel faaliyetlerinin bir parçasını oluşturur (Moles, 2016, s. 2). Riski yönetmenin yolları; likiditeye erişim, operasyonel riskten korunma ve türevlerle finansal riskten korunma şeklindedir (Amberg & Friberg, 2015, s. 11).

2.1.5. Riskten Korunmada Finansal Türev Ürünler

Finansal riskten korunma yöntemleri, riski dengelemek amacıyla elde tutulan forward, futures, opsiyon ve swap gibi tüm türev sözleşmeleri kapsar. Finansal riskten korunma yöntemleri kullanılan türev sözleşmelerin vadelerine göre tanımlanır. Bu vadeler altı aya kadar vadeli türev sözleşmeleri, altı ila on iki ay arasında vadeli sözleşmeleri ve on iki ay veya daha uzun vadeli sözleşmeleri ifade eder (Amberg & Friberg, 2015, s. 11). Risk yönetimi stratejileri genellikle türevleri içerir (Horcher, 2005, s. 3). Türev ürünler riski yönetmek, varlıkların fiyatları üzerinde spekülasyon yapmak ve arbitraj işlemleri yapmak için kullanılabilir (Chisholm, 2004, s. 9). Türev ürün, menkul kıymet değeri, hisse senedi fiyatı, emtia fiyatı, döviz kuru, faiz oranı veya fiyat endeksi gibi başka bir varlığın değerinden türetilen finansal sözleşmedir (Singh, 2012, s. 2).

Bir işletmenin finansal ortamı, organizasyonun başarısı için temel faktördür (Salazar, Soto, & Mosqueda, 2012, s. 93). Her risk için, türev araçlarla riskten korunulması işletme değerini farklı etkiler (Frensidy & Mardhaniaty, 2019, s. 30). Riskten korunma, işletmelerin gelir akışındaki dalgalanmayı azaltarak, sermaye artırma yeteneklerini geliştirebilir ve yatırım kararlarını iyileştirebilir. Daha az nakit akışı hareketliliği, işletmelerin kredi itibarını korurken, daha düşük faiz oranları ile borç yükümlülüklerine bağlı daha az yatırım kısıtlaması borçlanma kapasitelerini artırabilir (Paligorova & Staskow, 2014, s. 53). İşletmeler türev ürünleri amaçlarına uygun kullanabilirlerse önemli ekonomik faydalar sağlayabilirler. Pazar ve kredi riskinden doğan finansal risklerini yönetebilir, ekonomik şoklara karşı dayanıklı olabilirler (Chui, 2012, s. 3).

Türev ürün sözleşmesi olarak forward işlem sözleşmesi, alıcı ve satıcı arasında, önceden belirlenmiş bir varlığın, belirlenmiş bir fiyattan ileriki bir tarihte nakitle değiştirilmesini içerir (Saunders & Cornett, 2008, s. 693). Forward işlemde satıcı, varlığın fiyatının artması riskini taşıırken varlığı spot piyasada satan bir borçlu gibi, varlığın fiyatındaki düşüşlerden kazanç sağlar. Forward işlemin alıcısı ise, varlığı ödünç veren bir spot alıcısıyla aynı konumdadır ancak varlığı satın almak için nakit temin etmek zorunda değildir (Allen, 2013, s. 272). Opsiyon sözleşmeleri, işlem yapan iki tarafın kendi pozisyonları veya geleceğe yönelik farklı beklentileri yönünde döviz, faiz, emtia veya bir finansal göstergeyi anlaştıkları miktar, vade ve fiyat ile alma veya satma hakkı sağlayan sözleşme türüdür (Kapusuzoğlu & Ceylan, 2018, s. 195). Swap sözleşmesinde, iki taraf, gelecekte belirlenmiş bir tarihe kadar birbirinden farklı periyodik ödemeler yapmayı kabul ederler (Koppenhaver, 2010, s. 11). Swap sözleşmeleri varlıklardaki ve yükümlülüklerdeki uyumsuz para birimlerinden kaynaklanan kur riskinden korunmak için yapılır (Saunders & Cornett, 2008, s. 778).

2.1.6. Operasyonel Riskten Korunma

İşletmelerin üretimlerini farklı yerlere kaydırılabilmeleri, teknolojilerini aktarmaları ve ürünlerini farklılaştırmaları gibi operasyonel araçlarla sağladıkları operasyonel esneklik ve coğrafi çeşitlendirme, finansal riskten korunma yöntemleri ile beraber kullandıkları operasyonel riskten korunma yöntemleridir (Butnariu, Luca, & Apetrei, 2018, s. 76). Amberg ve Friberg'e (2015) göre operasyonel riskten korunma yöntemlerini;

- Tedarikçiler ve müşteriler ile fiyatı belirleyen on iki ay veya daha uzun süren yapılan sözleşmeler,
- Aynı girdi için farklı birkaç tedarikçinin kullanılması ve her zaman piyasadaki en düşük fiyatı elde edebilmek için istenildiğinde tedarikçiyi hızlı bir şekilde değiştirebilme olasılığını korumak,
- Üretimde esnekliğin korunması için işgücünün ve üretim sürecinin hızlı bir şekilde ayarlanabilmesini sağlayabilmek ve
- Fiyatlandırma ve pazarlama stratejilerinde gerekli esnekliğin korunması oluşturur.

Değişen pazar şartlarına veya karlılığını olumsuz etkileyebilecek olaylara göre değişme yeteneğine sahip işletme esnek yapıdadır (Barned, 2012, s. 7). Bilanço işlemlerindeki istenmeyen riski düzeltmek için varlık veya yükümlülük hesaplarının yeniden yapılandırılması türev sözleşmelere alternatif olarak düşünülebilir (Koppenhaver, 2010, s. 7).

Finansal olmayan işletmeler risklerini yönetmek için sabit ve değişken maliyetlerin karışımı olan işletme kaldıracını kullanabilirler. İthalatta döviz riskine karşı yabancı ülkede üretim yapılabilir ve pazar fiyatlarındaki dalgalanmalara karşı üretim hacimlerini ayarlayabilirler. Risklerini minimize etmek için mevcut projeleri bırakma veya elden çıkarma yöntemleriyle iş portföylerinde değişiklikler yapabilirler (Carlton, 1999, s. 86). İşletme risk yönetimi stratejisini tasarlarlarken, operasyonel riskten korunma, nakit akışındaki değişkenliği azaltarak işletme değerini artırmayı amaçladığında, finansal korunma stratejisinin ikamesi veya tamamlayıcısı olabilir (Butnariu, Luca, & Apetrei, 2018, s. 77).

Likiditeye Erişim; likidite bir varlığın değeri azalmadan nakde dönüşebilme yeteneği olarak tanımlanabilir (Çifçi & Reis, 2020, s. 391). Likidite işletmelerin ulaşabilecekleri nakit vb. kıymetlerin yanısıra borçlanma yoluyla edinebilecekleri kaynakları da kapsamaktadır (Akan, 2008, s. 66). Likidite riski, işletmenin finansal talepleri karşılayamaması riski olarak tanımlanabilir (Awin, 2018, s. 4). Likiditeye erişim gerektiğinde yeni sermayeye veya banka kredisine kolayca erişim sağlayabilmek için sırasıyla mal sahipleri ve bankalarla yakın iş birliğini ifade eder (Amberg & Friberg, 2015, s. 11).

İşletmeler, çalışma sermayesi ihtiyaçlarını karşılamak, finansal yükümlülüklerini yerine getirmek ve faaliyetlerini sürdürmek için likiditeye erişmelidirler (Jeasakul, 2020, s. 2). Likiditeye erişim, işletmenin yeni öz sermaye ihraç etmesi veya gerektiğinde banka kredisi alma yeteneğini geliştirerek meydana gelebilecek olumsuz şokları özümseme kapasitesine sahip olmasını sağlar. Bu kapasiteye sahip olmak standart finansal sözleşme modellerine göre, bir işletmenin dış finansmana erişimini kısıtlayabilecek asimetrik bilgi sorunlarını hafifletebilir (Amberg & Friberg, 2015, ss. 6-8). Likiditenin belirleyicilerinden biri rakipler arasındaki bilgi asimetrisinin derecesidir. Bilgiye rakiplerinden kolay erişen, edindiği bilgiyi doğru işleyerek yorumlayan işletmeler, finansal varlıkları gerçeğe yakın olarak değerleyebilirler (Kayalı & Ünal, 2005, s. 1-9).

2.1.7. Risk Yönetimi Politikası

Risk yönetimi politikası, risk hedeflerini, riskle ilgili hesap verebilirliği, kabul edilebilir usulleri, tolerans seviyelerini, risk ölçüm ve raporlama kılavuzlarını ortaya koymaktadır (Clarke & Varma, 1999, s. 421-422). Risk yönetimini araştıran teorisyenler; yöneticilerin risk yönetimi uygulamalarını seçim amaçlarının özel hizmetlerini ve hissedar değerini en üst düzeye çıkarmak olduğunu eklemiştir (Tufano, 1996, s. 1106). Froot, Stein ve Scharfstein (1993) göre, risk yönetimine dâhil olmanın birincil motivasyonu yeni yatırımların finanse edilebilmesini sağlamaktır. Bu görüşe göre, risk yönetimi ile hedeflenen nihai amaç, karlı yeni yatırımların gerçekleştirilebilmesini sağlamaktır. Bunu başarmanın yolu istikrarlı ve yeterince yüksek nakit akışı sağlamaktır (Amberg & Friberg, 2015, s. 17). Nakit akışı sorunları, seçilen ürün ve hizmet çeşitleri ile işletme açısından kurumsal stratejiyi, pazarlama yöntemleri açısından rekabet stratejilerini, fonksiyonel açıdan finans, üretim ve pazarlama stratejilerini etkilemektedir (Thompson & Martin, 2010, s. 379). Amberg ve Friberg (2020) çalışmalarında risk yönetimi politikasının motivasyonlarını ve alınan faydalarını; nakit akışı oynaklığını azaltmak, nakit akışının ve öz sermaye oranının daha düşük bir eşik üzerinde kalmasını sağlamak; işletmenin değerindeki değişkenliği azaltmak, yatırımların finanse edilebilmesini sağlamak, risk yönetimi ile işletmenin değerini artırmak ve vergi ödemelerinin düşürdüğüne inanmak gibi kriterlerle sorgulamışlardır.

2.2. İşletme Performansı

Performans, işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşma düzeyini, kısaca başarısını tanımlayan bir kavramdır (Karaman, 2009, s. 411). İşletme performansı, bir kuruluşun vizyonuna, misyonuna ve amaçlarına ulaşmak için işini ne kadar iyi yaptığını yansıtır (Ketchen & Short, 2019, s. 34). İşletmeler performanslarını çok boyutlu değerlendirmelidirler. Büyüme, verimlilik ve karlılık örgütsel performansı çok boyutlu değerlendiren göstergelerdir. İşletmenin belirtilen amaçlarını büyüklükleri, yönetim becerileri, finansal yapıları, paydaşlarının bakış açısı, yenilikçilik ve kalite düzeyleri etkileyebilmektedir (Bayyurt, 2007, s. 588). İşletme performansı finansal ve finansal olmayan performans olarak iki şekilde ölçülebilir (Gözen, 2018, s. 74).

2.2.1. Finansal Performans

Finansal performans kuruluşların finansal durumlarının değişiminin, yönetimin aldığı kararların kuruluş üyelerince yürütülmesiyle oluşan finansal sonuçların bir ölçüsüdür (Carton & Hofer, 2006, s. 2-3). Çil ve Kocakoç'a (2019, s. 1281) göre finansal performans, işletmelerin finansal olarak planladıkları hedeflere hangi ölçüde ulaşabildiğinin ve hangi ölçüde finansal başarı elde edebildiğinin göstergesidir. Finansal performansın ölçümü, finansal göstergelere dayanan performansın ölçümüdür (Satır, Kısakürek, & Yaşar, 2020, s. 2). Performansın finansal ölçüleri, organizasyonun etkinliği ve karlılığı ile ilgilidir. Bu ölçülere varlık getirisi, öz sermaye getirisi ve yatırım getirisi gibi finansal oranlar örnek verilebilir (Ketchen & Short, 2019, s. 37). Stratejilerin değerlendirilmesinde faydalı olabilecek önemli finansal oranlar; yatırımın getirisi, öz sermayenin getirisi, işletmenin pazar payı, borç-öz sermaye oranı, kâr marjı ve hisse başına kazanç ile aktif ve satış büyümesi olarak sıralanabilir (Paşaoğlu, 2013, s. 124-125).

Finansal performansın ölçülmesinde temel göstergelerden olan kârlılık boyutu; net gelir, işletme geliri veya vergi öncesi kazanç gibi bir net gelir bileşenini içeren muhasebe ölçütlerinden ve oranlarından oluşur (Carton & Hofer, 2006, s. 28). Kısa vadeli aktif ve pasiflerini etkili bir şekilde yönetebilen işletmeler, piyasada uzun ömürleriyle değerlendirildiğinde diğerlerine göre daha rekabetçidir (Salazar, Soto, & Mosqueda, 2012, s. 93). Likidite boyutu, bir işletmenin cari, hızlı ve nakit akış oranları gibi ölçüler dâhil olmak üzere finansal yükümlülüklerini zamanında yerine getirebilme kabiliyetini ölçer (Carton & Hofer, 2006, s. 35). Satış büyümesi işletmenin devam eden bir süreci olup bu işletmenin iyi performans gösterdiği ve işletme için olumlu bir imaj yarattığı anlamına gelir (Putri & Rahyuda, 2020, s. 151). Büyüme, işletmelerin bir dönemde toplam varlıklarındaki veya satışlarındaki artışların veya azalışların değişimidir (Hestinoviana & Handayani, 2013, s. 3).

2.2.2. Finansal Olmayan Performans

Günümüzde işletmeler kaliteli ürün ve hizmet sunma, müşterilerinin ve çalışanlarının tatminini artırma, ürünlerinde ve hizmetlerinde esneklik ile hız sağlama, rekabet güçlerini ve örgütsel öğrenme düzeylerini artırma, yenilik yapma ve sosyal sorumluluklarını yerine getirme gibi finansal olmayan konulara odaklanmaktadır. Finansal performansın ölçülmesinin yanısıra belirtilen faaliyetlerin sonuçlarının da finansal olmayan göstergelerle ölçülmesi gerekmektedir. Finansal ve finansal olmayan performansın sonuçlarının dengeli ölçümüyle işletme performansı doğru olarak değerlendirilebilir (Ağca, 2009, s. 54). Finansal olmayan performans, ölçüm sonuçları raporlanmayan, mali tablolara aksetmeyen performans olarak tanımlanabilir (Yiğiter, 2011, s. 2). Forker'a (1996) göre kalite, müşterilerin ihtiyaçlarına uygun olarak üretim yapılmasını, ürünlerin veya hizmetlerin uygun olarak kullanılmasını ve örgütsel kaynakların verimli olarak kullanılmasını sağlayan performans boyutudur (Bayyurt, 2007, s. 585). Yenilik performansı, işletmenin üretim süreçlerinde yenilik yaparak, yeni ürün geliştirip veya mevcut ürünlerinde yenilik yapıp pazara sunma yeteneği olarak tanımlanabilir. Ürün yenilikçiliği, bir işletmenin ürünlerini rakip ürünlerden farklılaştırma derecesidir (Marion, 2006, s. 74). Müşteri performansı, dış ve iç müşterilerin memnun edilerek işletmeye bağlılıklarının sağlanmasının düzeyidir (Öncü, Bayat, Kethüda, & Zengin, 2015, s. 160). Müşteri performansının ölçütleri müşterinin işletmeye çekilmesi, elde tutulması ve memnuniyeti ile ilgilidir. Bu ölçütler "Müşteriler bizi nasıl görüyor" sorusuna yanıt verir. Örnek olarak yeni müşteri sayısı ve tekrar eden müşteri oranı verilebilir (Ketchen & Short, 2019, s. 37). Ürün kalitesi rekabet avantajının önemli stratejik bileşenlerinden biri olduğu için ürün kalitesindeki iyileşme, performansın artmasını sağlayabilir (Dunk, 2002, s. 719).

3. METODOLOJİ

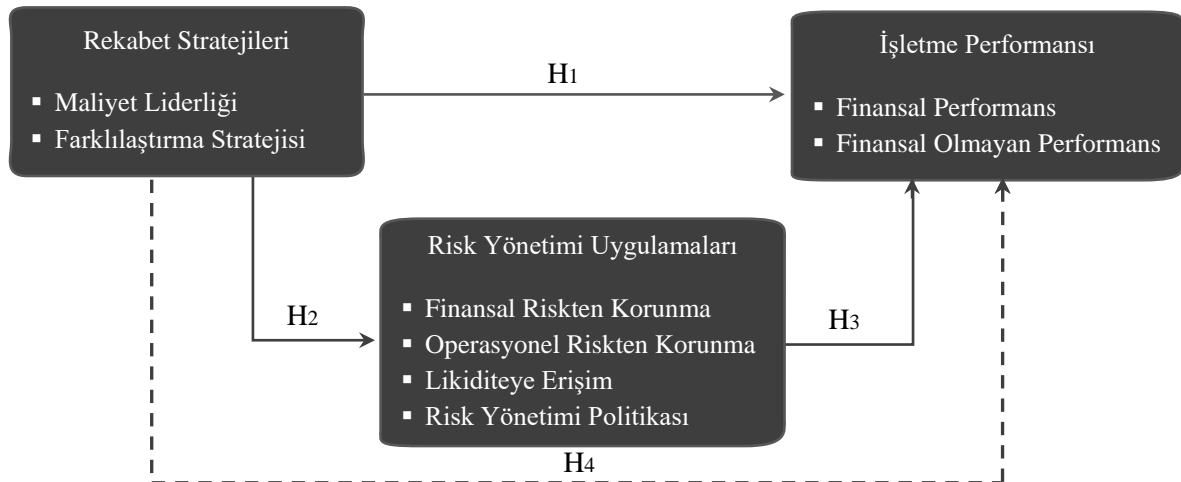
3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, İstanbul Sanayi Odası'nın (ISO) 2020 yılına yönelik hazırladığı İlk ve İkinci 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listelerinde yer alan işletmelerin rekabet stratejilerinin performansları üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının aracı rolünü belirlemektir. Çalışmanın bulgularının ana kütledeki şirketlere katkıda bulunacağı stratejik yönetim süreçlerindeki bilinçlerini ve başarılarını, dolayısıyla performanslarını artıracığı öngörülmektedir.

3.2. Araştırmanın Modeli

Araştırma modeli rekabet stratejilerinin işletme performansı üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının aracı rolünü incelemek için oluşturulmuştur.

Şekil 1. Araştırmanın Modeli



3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezlerini oluşturan bağımlı, bağımsız ve aracı değişkenleri ve alt boyutları aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 2. Araştırmanın Değişkenleri

Bağımsız Değişkenler	Aracı Değişken	Bağımlı Değişken
REKABET STRATEJİLERİ	RİSK YÖNETİMİ UYGULAMALARI	İŞLETME PERFORMANSI
<ul style="list-style-type: none">Maliyet Liderliği StratejisiFarklılaşma Stratejisi	<ul style="list-style-type: none">Finansal Riskten KorunmaOperasyonel Riskten KorunmaLikiditeye ErişimRisk Yönetimi Politikası	<ul style="list-style-type: none">Finansal PerformansFinansal Olmayan Performans

Araştırmanın hipotezleri aşağıda yer almaktadır:

- H1: Rekabet stratejilerinin işletme performansı üzerinde etkisi vardır.
- H2: Rekabet stratejilerinin risk yönetimi uygulamaları üzerinde etkisi vardır.
- H3: Risk yönetimi uygulamalarının işletme performansı üzerinde etkisi vardır.
- H4: Rekabet stratejilerinin, işletme performansı üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının aracı rolü vardır.

3.4. Araştırmanın Ana Kütle ve Örnekleme

Araştırmanın ana kütle İstanbul Sanayi Odası'nın (ISO) 2020 yılına yönelik hazırladığı İlk ve İkinci 500 Büyük Sanayi Kuruluşu listelerinde yer alan 1000 işletme olup, örnekleme araştırmaya katılan 515 işletmedir. Araştırma formu ilgili işletmelerin üst düzey yöneticilerine (CEO, Genel Müdür Yardımcısı vb.) elektronik ortamda gönderilerek, doldurmaları sağlanmıştır.

3.5. Araştırmanın Analiz Yöntemleri

Araştırma verilerine normallik analizi, geçerlilik ve güvenilirlik analizleri, frekans dağılımı analizleri, açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri, korelasyon analizi ve yapısal eşitlik modeli uygulanmıştır.

3.6. Araştırmanın Ölçekleri

Rekabet Stratejileri Ölçeği, Nandakumar, Ghobadian ve O'Regan (2010) (*Business-Level Strategy and Performance: The Moderating Effects of Environment and Structure*) tarafından geliştirilmiş olup, 12 ifade ile maliyet liderliği ve farklılaşma stratejisi boyutlarından oluşmaktadır.

Risk Yönetimi Uygulamaları Ölçeği, Amberg ve Friberg (2015) (*Derivatives, Operational Hedging and Access to Liquidity as Tools for Risk Management: Results from a Questionnaire*) tarafından geliştirilmiş olup, 19 ifade ile finansal riskten korunma, operasyonel riskten korunma, likiditeye erişim ve risk yönetimi politikası boyutlarından oluşmaktadır.

İşletme Performansı Ölçeği, Marion (2006) tarafından (*The Antecedent and Consequences of a Strategic Orientation that Leads to Organizational Structure, Performance, and Competitive Advantage*) geliştirilmiş olup, 11 ifadeden oluşmaktadır.

3.7. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın en önemli kısıtı örnekleme olup, araştırma verilerinin zaman ve maliyet açısından elektronik ortamda toplanması da diğer bir kısıtını oluşturmaktadır.

4. ANALİZ

Bu bölüm araştırma sonucu elde edilen verilerin istatistiksel olarak değerlendirilmesinden oluşmaktadır.

4.1. Normallik Sınaması

Normallik testinde Kolmogorov Smirnov testi ile incelenen değişkenlerin istatistiki olarak anlamlı ($p>0,05$) ve verilerin normal dağılıma uygun olduğu gözlemlenmiştir.

4.2. Frekans Dağılımı Analizi Sonuçları

Araştırma verilerine uygulanan frekans dağılımı analizi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1. Katılımcıların Özelliklerine Yönelik Frekans Dağılımı Analizleri

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	74	14.37
Erkek	441	85.63
Toplam	515	100.00
Yaş	Frekans	Yüzde (%)
21-30 yaş arası	15	2.91
31-40 yaş arası	151	29.32
41-50 yaş arası	237	46.02
51-60 yaş arası	93	18.06
61 yaş ve üzeri	19	3.69
Toplam	515	100.00
Şirkette Çalışılan Süre	Frekans	Yüzde (%)
0-5 yıl arası	200	38.83
6-10 yıl arası	116	22.52
11-15 yıl arası	74	14.37
16-20 yıl arası	51	9.90
21 yıl ve üzeri	74	14.37
Toplam	515	100.00
Toplam Çalışma Süresi	Frekans	Yüzde (%)
0-5 yıl arası	9	1.75
6-10 yıl arası	34	6.60
11-15 yıl arası	88	17.09
16-20 yıl arası	109	21.17
21 yıl ve üzeri	275	53.40
Toplam	515	100.00
Pozisyon	Frekans	Yüzde (%)
Finans - Muhasebe Müdürü	40	7.77
Genel Müdür- CEO	97	18.83
Genel Müdür Yardımcısı (CFO, CIO, CMO, CTO, COO vb.)	189	36.70
Hazine Müdürü	4	0.78
İnsan Kaynakları Müdürü	20	3.88
Mali İşler - Operasyon Müdürü	13	2.52
Pazarlama Müdürü	72	13.98
Risk Yönetimi Müdürü	23	4.47
Satın Alma Müdürü	25	4.85
Üretim Müdürü	32	6.21
Toplam	515	100.00
Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde (%)
0-249	69	13.40
250-499	83	16.12
500-999	120	23.30
1000-4999	190	36.89
5000 ve üzeri	53	10.29
Toplam	515	100.00

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

İşletme Ciro su (TL)	Frekans	Yüzde (%)
0-124.9 milyon	19	3.69
125-499 milyon	76	14.76
500-999 milyon	136	26.41
1-4.99 milyar	195	37.86
5 milyar ve üzeri	89	17.28
Toplam	515	100.00
Faaliyet Gösterilen Sektör	Frekans	Yüzde (%)
Ana Metaller ve Makine İmalat Sanayi	72	13.98
Elektrikli Teçhizat ve Elektronik Ürünler Sanayi	32	6.21
Gıda Ürünleri, İçecek ve Tütün Sanayi	128	24.85
Giyim Eşyaları Sanayi	6	1.17
Kara, Hava, Deniz Taşıtları ve Yan Sanayi	48	9.32
Kimyasal Ürünler, Plastik ve Kauçuk Ürünleri Sanayi	68	13.20
Maden, Taş ve Toprak Ürünleri Sanayi	32	6.21
Metal Eşya Sanayi	33	6.41
Orman, Kâğıt Ürünleri, Mobilya ve Basım Sanayi	37	7.18
Tekstil Ürünleri Sanayi	59	11.46
Toplam	515	100.00

4.3. Açıklayıcı Faktör Analiz Sonuçları

Açıklayıcı faktör analizi ile ölçekler arasındaki ilişkilerin analizi yapılmış; araştırma verilerine faktörleşmeye uygunluk durumlarını tespit etmek için Kaiser-Meyer-Olkin Ölçek Geçerliliği ve Bartlett Küresellik Testi uygulanmıştır.

Tablo 2. Rekabet Stratejileri Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçeğe İlişkin Maddeler	Alt Boyutlar		Varyans Açıklanma Oranları
	Farklılaşma Stratejisi	Maliyet Liderliği Stratejisi	
RSO_2. Maliyetleri düşürmenin yollarını bulmanın üzerinde durulması (Örneğin ürünü standartlaştırma veya ölçek ekonomisini artırma)		0.850	25.979
RSO_3. Operasyonel verimliliğin üzerinde durulması. (Örneğin üretimdeki üretkenlik veya lojistikteki etkinlik)		0.832	
RSO_7. Müşterilere daha iyi hizmet verebilmek için yeni ürün geliştirilmesine veya mevcut ürünün uyarlanmasına önem verilmesi	0.640		40.855
RSO_10. Reklam ve pazarlamanızın yoğunluğu	0.847		
RSO_11. Satış gücü geliştirilmesinin ve kullanılmasının üzerinde durulması	0.826		
RSO_12. Güçlü marka kimliği oluşturulmasının üzerinde durulması	0.782		
Toplam Varyans			66.834
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Ölçek Geçerliliği			0.769
Bartlett Küresellik Testi Ki kare			818.465
sd			15
p değeri			0.000

Faktör yükü 0.5'nin altındaki sorular çalışmadan çıkarılmıştır. Varimax yöntemi kullanarak ölçeğin 2 faktörde toplandığı belirlenmiştir. Toplam varyans açıklanma oranı %67'dir. KMO değeri 0.769 ve Bartlett Küresellik Testi Ki kare değeri 818.465 olarak hesaplanmıştır (p<0.05). Bu sonuçlara göre değişkenlerin faktörleşmeye uygun olduğu söylenebilir.

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

Tablo 3. Risk Yönetimi Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçeğe İlişkin Maddeler	Alt Boyutlar			Varyans Açıklanma Oranları
	Risk Yönetimi Politikası	Operasyonel Risk	Likiditeye Erişim	
RYO_6. Gerektiğinde kolayca yeni sermaye artırabilmemiz için sahiplerimizle yakın iş birliği			0.792	16.420
RYO_7. Gerektiğinde kolayca banka kredisi alabilmemiz için bir veya birkaç banka ile yakın iş birliği			0.796	
RYP_10. İş gücünü hızlı bir şekilde ayarlama imkânı ile üretimde esneklik		0.867		25.318
RYP_11. Üretim sürecini hızlı bir şekilde ayarlama imkânı sayesinde üretimde esneklik		0.880		
RYP_12. Fiyatlama ve/veya pazarlamada esneklik		0.659		
RYO_13. Risk yönetiminin genel bir amacı, nakit akışındaki değişkenliği azaltmaktır.	0.679			22.645
RYO_14. Risk yönetiminin genel amacı, nakit akışının daha düşük bir eşğin üzerinde kalmasını sağlamaktır.	0.802			
RYO_15. Risk yönetiminin genel amacı, öz sermaye oranının daha düşük bir eşğin üzerinde kalmasını sağlamaktır.	0.786			
Toplam Varyans				64.383
Kaiser-Meyer-Olkin Ölçek Geçerliliği				0.697
Bartlett Küresellik Testi Ki kare				831.698
sd				28
p değeri				0.000

Faktör yükü 0.5'nin altındaki sorular çalışmadan çıkarılmıştır. Varimax yöntemi kullanarak ölçeğin 3 faktörde toplandığı belirlenmiştir. Toplam varyans açıklanma oranı %64'tür. KMO değeri 0.697 ve Bartlett Küresellik Testi Ki kare değeri 831.698 olarak hesaplanmıştır (p<0.05). Bu sonuçlara göre değişkenlerin faktörleşmeye uygun olduğu görülmektedir.

Tablo 4. İşletme Performansı Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçeğe İlişkin Maddeler	Alt Boyutlar		Varyans Açıklanma Oranları
	Finansal Performans	Finansal Olmayan Performans	
IPO_3. Pazar payı kazancı	0.578		42.395
IPO_4. Kurumsal yatırımın geri dönüşü	0.775		
IPO_5. Net kar durumu	0.817		
IPO_6. ROI durumu (yatırımın getirisi)	0.805		
IPO_10. Satışların getirisinden memnuniyet	0.743		
IPO_11. Genel durum	0.721		
IPO_7. Müşteriyi elde tutma oranı		0.782	20.529
IPO_8. Ürün kalitesi		0.863	
Toplam Varyans			62.924
Kaiser-Meyer-Olkin Ölçek Geçerliliği			0.859
Bartlett Küresellik Testi Ki kare			1514.565
sd			28
p değeri			0.000

Faktör yükü 0.5'nin altındaki sorular çalışmadan çıkarılmıştır. Toplam varyans açıklama oranı %63 olarak belirlenmiştir. KMO değeri 0.859 ve Bartlett küresellik testi ki kare değeri 1514.565 olarak hesaplanmıştır (p<0.05). Faktör analizine

uygun olduğu söylenebilir. İşletme performansı, finansal ve finansal olmayan performans olarak 2 alt faktörde incelenmiştir.

4.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Araştırma verilerine doğrulayıcı faktör analizi uygulanarak değişkenlere ait maddelerin faktör yükleri hesaplanmıştır. İç tutarlılığın ölçülmesinde kullanılan Cronbach's Alpha değerleri ile yapıların güvenilirliğini değerlendirmede kullanılan ortalama varyans ve birleşik güvenilirlik değerleri hesaplanarak boyutlara ait maddelerin güvenilirliği test edilmiş, modelin yeterliliğini değerlendirmek için uyum indeksleri hesaplanmıştır.

Tablo 5. Rekabet Stratejileri Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör	Faktör Maddesi	Standart B	p	AVE	CR	Cronbach's Alpha
Rekabet Stratejileri	Maliyet Liderliği Stratejisi	RSO_2	0.528	0.000	0.536	0.701	0.644
		RSO_3	0.536	0.000			
	Farklılaşma Stratejisi	RSO_7	0.518	0.000	0.506	0.803	0.796
		RSO_10	0.817	0.000			
		RSO_11	0.740	0.000			
		RSO_12	0.757	0.000			

CR: Composite Reliability, AVE: Average Variance Extracted, * $p<0.05$

Tablo 5’de Rekabet Stratejileri Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizine ilişkin sonuçları yer almaktadır.

İki alt boyuttaki maddelerin istatistiksel olarak anlamlı ($p<0.05$) olduğu görülmektedir. Maliyet liderliği stratejisi ve farklılaşma stratejisi alt boyutları için Cronbach’s Alpha değerleri sırasıyla 0.644 ve 0.796 olarak bulunmuştur. Her ikisi de 0.6’dan büyük olduğu için güvenilirdir. CR değerleri de maliyet liderliği ve farklılaşma stratejisi için sırasıyla 0.701 ve 0.803 olup, bu değerlerin 0.7’den büyük olmaları nedeniyle ölçek birleşik olarak da güvenilirdir.

Tablo 6. Rekabet Stratejileri Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütü	Modelin Uyum Değeri	İyi Uyum	Modelin Uyumu
CMIN	22.655	--	--
DF	7	--	--
CMIN/DF	3.236	1 ile 3 arası	Kabul Edilebilir Uyum
CFI	0.979	>0.95	İyi Uyum
SRMR	0.045	<0.08	İyi Uyum
RMSEA	0.070	<0.06	Kabul Edilebilir Uyum
PClose	0.132	>0.05	İyi Uyum

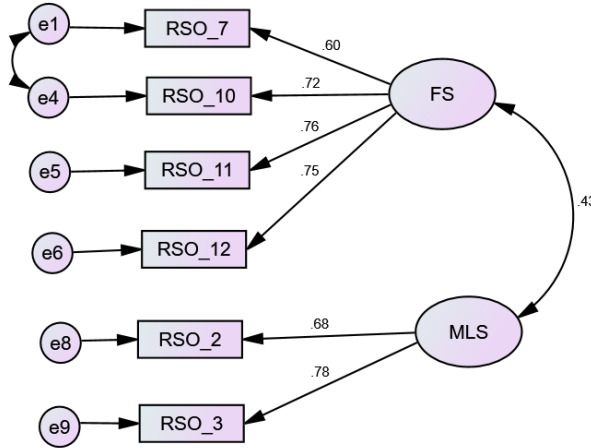
Uyum Ölçütü	Kötü Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	İyi Uyum
CMIN/DF	> 5	> 3	> 1
CFI	<0.90	<0.95	>0.95
SRMR	>0.10	>0.08	<0.08
RMSEA	>0.08	>0.06	<0.06
PClose	<0.01	<0.05	>0.05

(Hu & Bentler, 1999).

Tablo 6’da Rekabet Stratejileri Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Uyum İndeksleri yer almaktadır. Uyum indeksleri incelendiğinde CMIN/DF ve RMSEA değerleri kabul edilebilir uyum sınırları içerisinde. Diğer indeksler iyi uyum sınırlarının içinde yer aldığı için DFA modelinin geçerli olduğu gözlenmektedir. Ayrıca, AMOS programı ile oluşturulan Rekabet stratejilerine ilişkin DFA modelinin diyagramı Şekil 3’de yer almaktadır.

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

Şekil 3. Rekabet Stratejisi Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Yol Diagramı



Tablo 7. Risk Yönetimi Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör	Faktör Maddesi	Standart B	p	AVE	CR	Cronbach's Alpha	
Risk Yönetimi	Likiditeye Erişim	RYO 6	0.686	0.000	0.511	0.745	0.501	
		RYO 7	0.382	0.000				
	Operasyonel Risk	RYO 10	0.321	0.000	0.505	0.703	0.756	
		RYO 11	0.199	0.000				
		RYO 12	0.481	0.000				
	Risk Yönetimi Politikası	RYO 13	0.345	0.000	0.507	0.822	0.657	
		RYO 14	0.263	0.000				
			RYO 15	0.330	0.000			

CR: Composite Reliability, AVE: Average Variance Extracted, *p<0.05

Tablo 7’de Risk yönetimi Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları yer almaktadır. Üç alt boyuttaki tüm maddelerin istatistiki olarak anlamlı (p<0.05) olduğu görülmektedir. Likiditeye erişim, operasyonel risk ve risk yönetimi politikası alt boyutları için Cronbach’s Alpha Ağırlıkları sırasıyla 0.501, 0.756 ve 0.657 olarak bulunmuştur. Likiditeye erişim dışındaki boyutların Cronbach’s Alpha değerleri 0,6’ dan büyük olduğu için güvenilirlerdir. CR değerleri likiditeye erişim, operasyonel risk ve risk yönetimi politikası için 0.7’den büyük olması nedeniyle ölçek birleşik olarak güvenilirlerdir. Finansal riskten korunma alt boyutunun açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör değerlerinin modele etkisi olmadığı için bu alt boyut modelden çıkarılmıştır.

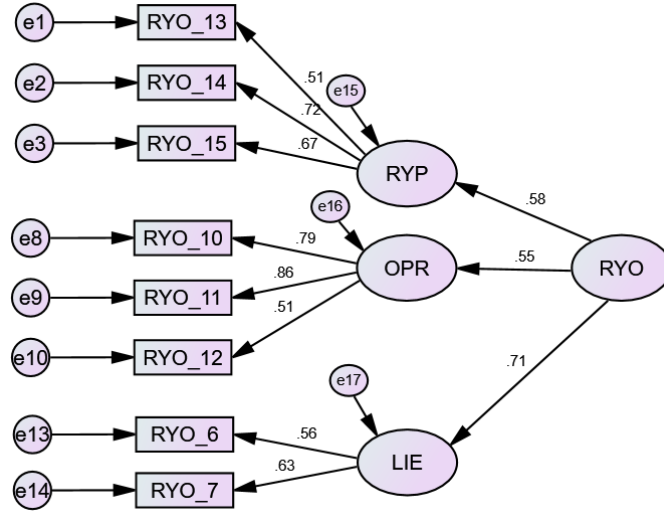
Tablo 8. Risk Yönetimi Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütü	Modelin Uyum Değeri	İyi Uyum	Modelin Uyumu
CMIN	46.101	--	--
DF	17	--	--
CMIN/DF	2.712	1 ile 3 arası	İyi Uyum
CFI	0.961	>0.95	İyi Uyum
SRMR	0.057	<0.08	İyi Uyum
RMSEA	0.061	<0.06	Kabul Edilebilir Uyum
PClose	0.176	>0.05	İyi Uyum

Tablo 8’de Risk yönetimi Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Uyum İndeksleri yer almaktadır. RMSEA değeri kabul edilebilir uyum sınırları içerisinde. Diğer indeksler iyi uyum sınırlarında oldukları için DFA model geçerlidir. Ayrıca, AMOS programı ile oluşturulan risk yönetimi DFA modelinin diyagramı Şekil 4’de yer almaktadır.

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

Şekil 4. Risk Yönetimine İlişkin Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Yol Diagramı



Tablo 9. İşletme Performansı Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör	Faktör Maddesi	Standart B	p	AVE	CR	Cronbach's Alpha
İşletme Performansı	Finansal Performans	IPO_3	0.405	0.000	0.501	0.856	0.857
		IPO_4	0.387	0.000			
		IPO_5	0.463	0.000			
		IPO_6	0.442	0.000			
		IPO_10	0.367	0.000			
		IPO_11	0.329	0.000			
	Finansal Olmayan	IPO_7	0.386	0.000	0.492	0.801	0.619
		IPO_8	0.238	0.000			

CR: Composite Reliability, AVE: Average Variance Extracted, *p<0.05

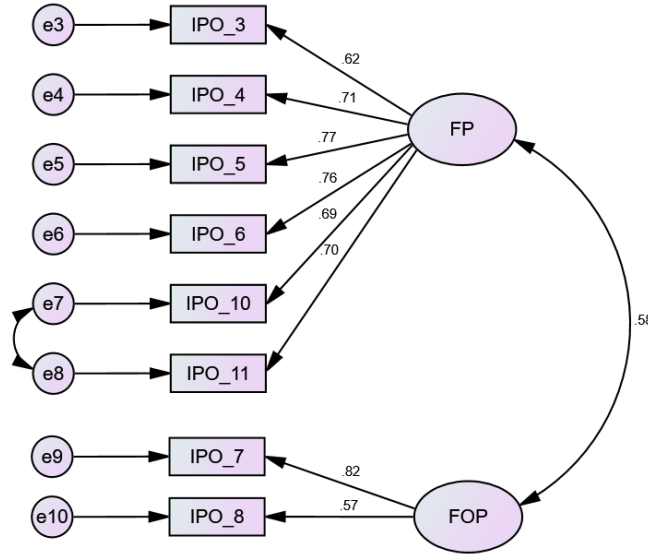
Tablo 9'da İşletme Performansı Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi sonuçları yer almaktadır. İki alt boyuttaki maddelerin istatistiksel olarak anlamlı (p<0.05) olduğu görülmektedir. Finansal ve finansal olmayan performans alt boyutlarının Cronbach's Alpha değerlerinin sırasıyla 0.857 ve 0.619; CR değerlerinin sırasıyla 0.856 ve 0.801 olduğu görülmektedir. Bu değerler ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 10. İşletme Performansı Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütü	Modelin Uyum Değeri	İyi Uyum	Modelin Uyumu
CMIN	53.442	--	--
DF	18	--	--
CMIN/DF	2.696	1 ile 3 arası	İyi Uyum
CFI	0.974	>0.95	İyi Uyum
SRMR	0.039	<0.08	İyi Uyum
RMSEA	0.066	<0.06	Kabul Edilebilir Uyum
PClose	0.095	>0.05	İyi Uyum

Tablo 10'da İşletme Performansı Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Uyum İndeksleri yer almaktadır. Uyum indeksleri incelendiğinde RMSEA değeri kabul edilebilir uyum sınırlarındadır. Diğer indeksler iyi uyum sınırlarında oldukları için DFA modeli geçerlidir. Risk yönetimi DFA modelinin diyagramı Şekil 5'te yer almaktadır.

Şekil 5. İşletme Performansı Ölçeğine İlişkin DFA Modeli Yol Diagramı



4.5. Değişkenlere İlişkin Korelasyon Analizleri

Korelasyon analizi ile değişkenler arasındaki ilişkinin yönü ve gücü belirlenerek ölçeklerin sonuçlarının istatistiksel değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tablo 11. Değişkenlere İlişkin Korelasyon Analizi Sonuçları

	N	Ortalama	Std. Sapma	Cronbach Alfa		Rekabet Stratejileri	Risk Yönetimi	İşletme Performansı
Rekabet Stratejileri	515	5,48	0,77	0,760	r	1		
					p	-		
Risk Yönetimi	515	2,73	0,43	0,697	r	0,228*	1	
					p	0,000	-	
İşletme Performansı	515	4,11	0,53	0,845	r	0,428*	0,276*	1
					p	0,000	0,000	-

*p < 0,05

Tablo 11’de ölçekler arasındaki korelasyon sonuçları yer almaktadır.

Ölçekler arasındaki korelasyon istatistiksel olarak anlamlı ($p < 0,5$), ilişkiler pozitif yöndedir. Rekabet stratejileri ölçeğinin Cronbach’s Alpha değeri $0,60 \geq 0,760 \geq 0,80$ aralığında olduğu için ölçek orta seviyede güvenilirdir. Risk yönetimi ölçeğinin Cronbach’s Alpha değeri $0,60 \geq 0,697 \geq 0,80$ aralığında olduğu için ölçek orta seviyede güvenilirdir. İşletme performansı ölçeğinin Cronbach’s Alpha değeri $0,845 \geq 0,80$ olduğu için ölçek yüksek seviyede güvenilirdir. Rekabet stratejileri ve risk yönetimi ölçekleri arasındaki ilişkinin %95 ve %99 güven sınırlarında istatistiksel olarak anlamlı olduğu söylenebilir ($p < 0,01$). İki ölçek arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır (0,228). Rekabet stratejileri ve işletme performansı ölçekleri arasındaki ilişkinin %95 ve %99 güven sınırlarında istatistiksel olarak anlamlı olduğu söylenebilir ($p < 0,01$). İki ölçek arasında ilişki pozitif yönlü anlamlıdır.

ilişki vardır (0,428). Risk yönetimi ve işletme performansı ölçekleri arasındaki ilişkinin %95 ve %99 güven sınırlarında istatistiksel olarak anlamlı olduğu söylenebilir ($p < 0,01$). İki ölçek arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır (0,276).

4.6. Yapısal Eşitlik Modeli Analizi Sonuçları

Yapısal eşitlik modeli ile bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenlere, bağımsız değişkenlerin aracı değişkenlere ve aracı değişkenin bağımlı değişkene etkisinin analizi yapılmıştır. Aracı değişken ile bağımsız değişkenin, bağımlı değişkenin boyutları üzerindeki etki geçisi Sobel, Aroian ve Goodman testleri ile test edilmiştir.

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

Tablo 12. Yapısal Eşitlik Modeli Analiz Sonuçları

Yol	B	Standardize B	Standart Hata	t	P	R ²
Rekabet Stratejisi → Risk Yönetimi	0,157	0,215	0,032	4,978	0,000	0,215
Rekabet Stratejisi → İşletme Performansı	0,272	0,314	0,036	7,489	0,000	0,314
Risk Yönetimi → İşletme Performansı	0,291	0,245	0,049	5,910	0,000	0,401
(Dolaylı Etki) Rekabet Stratejisi → Risk Yönetimi → İşletme Performansı	0,046	0,053	0,013	6,284	0,000	

Rekabet stratejisinin risk yönetimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ($p < 0,01$) etkisi bulunmaktadır. Rekabet stratejisi risk yönetiminin %22'sini açıklamaktadır ($R^2=0,215$). Rekabet stratejisinin işletme performansı üzerinde anlamlı ($p < 0,01$) etkisi bulunmaktadır. Rekabet stratejisi işletme performansının %31'ini açıklamaktadır ($R^2=0,314$). Risk yönetiminin işletme performansı üzerinde anlamlı ($p < 0,01$) etkisi bulunmaktadır. Risk yönetimi işletme performansının %40'ını açıklamaktadır ($R^2=0,401$). Rekabet stratejisinin işletme performansı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ($p < 0,01$) etkisi bulunduğu için risk yönetiminin rekabet stratejisinin işletme performansı üzerindeki etkisinde kısmi aracılık rolü olduğu gözlenmektedir.

Tablo 13. Modelin Sobel, Aroian ve Goodman Testi Sonuçları

Yol	Aracı etki testi	t	Standart Hata	p
Rekabet Staretejileri→	Sobel Testi	3,808	0,012	0,000
Risk Yönetimi→	Aroian Testi	3,777	0,012	0,000
İşletme Performansı→	Goodman Testi	3,841	0,011	0,000

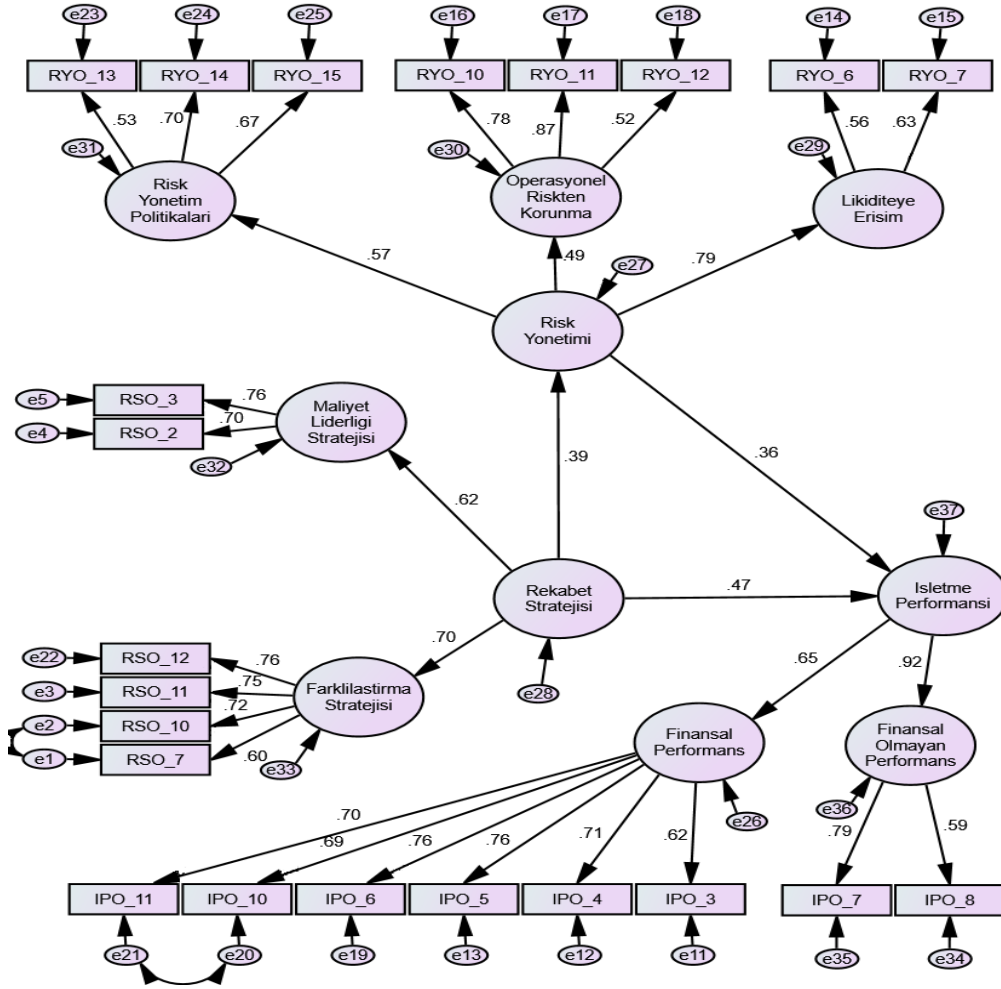
Tablo 13'de rekabet stratejisinin işletme performansı üzerindeki etkisinde risk yönetiminin istatistiksel açıdan anlamlı ($p < 0,01$) aracılık rolü olduğu Sobel, Aroian ve Goodman testleri ile analiz edilerek tespit edilmiştir.

Tablo 14. Model için Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütü	Modelin Uyum Değeri	İyi Uyum	Modelin Uyumu
CMIN	379.958	--	--
DF	197	--	--
CMIN/DF	1.929	1 ile 3 arası	İyi Uyum
CFI	0.940	>0.95	Kabul Edilebilir Uyum
SRMR	0.056	<0.08	İyi Uyum
RMSEA	0.045	<0.06	İyi Uyum
PClose	0.884	>0.05	İyi Uyum

Tablo 14'de CMIN/DF (1,929), CFI (0,94), SRMR (0,056), RMSEA (0,045), PClose (0,884) değerleri kabul edilebilir ve iyi uyum sınırlarında olduğu için modelin geçerli olduğu tespit edilmiştir. Yapısal Eşitlik Modeli Şekil 6'da yer almaktadır.

Şekil 6. Boyutlar için Yapısal Eşitlik Modeli



Şekil 6 araştırmanın boyutları için yapısal eşitlik modelini göstermektedir. Tablo 14 üst boyutlar için uyum indekslerini göstermektedir. Tüm uyum indekslerine bakılarak model uyumunun iyi olduğu gözlenmektedir.

H1 hipotezi, rekabet stratejilerinin işletme performansı üzerinde etkisi vardır. Rekabet stratejilerinin işletme performansı üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu gözlenmiş ($p < 0,01$), H1 hipotezi kabul edilmiştir.

H2 hipotezi, rekabet stratejilerinin risk yönetimi uygulamaları üzerinde etkisi vardır. Rekabet stratejilerinin risk yönetim uygulamaları üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu gözlenmiş ($p < 0,01$), H2 hipotezi kabul edilmiştir.

H3 hipotezi, risk yönetimi uygulamalarının işletme performansı üzerinde etkisi vardır. Risk yönetim uygulamalarının, işletme performansı üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu gözlenmiş ($p < 0,01$), H3 hipotezi kabul edilmiştir.

H4 hipotezi, rekabet stratejilerinin, işletme performansı üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının aracı rolü vardır. Risk yönetimi değişkeni modele dâhil edildiğinde rekabet stratejilerinin işletme performansı üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlı olduğu için risk yönetiminin kısmi aracı rolü olduğu sonucuna varılmış, H4 hipotezi kabul edilmiştir.

5. SONUÇ

Yoğun rekabetin olduğu belirsiz ve karmaşık çevrede, işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri, rekabet avantajlarını korumaları ve artırmaları için SWOT analizleri, misyonları, vizyonları ve amaçları yönünde doğru stratejileri geliştirmeleri ve uygulamaları gerekmektedir. İşletmelerin rekabet stratejilerinin performanslarını artırabilmesi için risk yönetimi araçlarına hâkim olmaları ve doğru risk yönetimi uygulamaları gerçekleştirmeleri önemlidir.

Araştırmada, rekabet stratejilerinin işletme performansını pozitif yönde etkilediği, rekabet stratejilerinin risk yönetiminin pozitif yönde etkilediği, risk yönetiminin işletme performansını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca, rekabet

stratejilerinin işletme performansı üzerindeki etkisinde risk yönetimi uygulamalarının kısmi aracı rolü olduğu gözlenmiştir.

Araştırma sonuçlarının Türkiye'nin En Büyük Sanayi Kuruluşlarına doğru rekabet stratejilerini belirleme, risk yönetimi araçlarının önemini keşfetme ve bunları işletme performanslarını artıracak doğru stratejileri uygularken aktif olarak kullanmaları yolunda ışık tutacağı öngörülmektedir.

Araştırma sonuçları, rekabet stratejilerinin işletme performansını pozitif yönde etkilediğini ortaya koymaktadır. Bu sonuç literatürdeki diğer araştırmaları desteklemektedir. Nandakumar, Ghobadian and O'Regan (2010), mekanik yapıları veya belirsiz çevrelerde farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejilerini uygulayan işletmelerin finansal performanslarını artırdıklarını bulmuşlardır.

Araştırmada rekabet stratejilerinin risk yönetiminin pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Bu sonuç literatürdeki diğer araştırmaları desteklemektedir. Elahi'ye (2010) göre, işletmenin risk yönetimi yeteneği, maliyetlerini ve farklılaştırmayla müşterileri için yarattığı değeri etkileyebilir. Bu yetenek, işletmenin rekabetçi konumunu ve performansını da etkileyebilir.

Araştırmada risk yönetiminin işletme performansını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Bu sonuç literatürdeki diğer araştırmaları desteklemektedir. Amberg ve Friberg'e (2015) göre, işletmeler operasyonel riskten korunma, likiditeye erişme ve finansal türevler kullanarak riskten korunma stratejileri uygulamakta, bunların olumlu finansal sonuçları riski yönetmeleri için onları motive etmektedir.

Teorik ve Pratik Katkıları

Çalışmada, rekabet stratejileri, risk yönetimi uygulamaları ve işletme performansı ile ilgili literatür incelenerek, güncel gelişmeler ortaya konmuş, araştırma sonuçları sunulmuştur. Literatürde rekabet stratejilerinin işletme performansı üzerindeki etkisini inceleyen araştırmalar olmasına rağmen risk yönetimi uygulamalarının aracı değişken olduğu bir çalışmaya rastlanmamıştır. Risk yönetimi uygulamaları genelde finansal riskten korunma boyutu ile incelenirken; operasyonel riskten korunma ve likiditeye erişim alt boyutlarında yapılan sınırlı sayıda uluslararası çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmada risk yönetimi uygulamalarının aracı rolünün üç boyutuyla incelenmesinin literatüre katkıda bulunduğu düşünülmektedir. Araştırma bulguları yönünde risk yönetimi uygulamaları gerçekleştirilerek uygulanan rekabet stratejilerinin işletmelerin performanslarını artıracığı öngörülmektedir.

Gelecek Araştırma Önerileri

Araştırma gelecekte Türkiye'deki imalat ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmelerde uygulanabilir. Böylece, ilgili işletmelerin rekabet stratejileri uygulama düzeyleri, bunların performansları üzerindeki etkisi, risk yönetim uygulamalarının buradaki rolü tespit edilebilir. Bu araştırmanın bulgularının gelecekte yapılacak yeni araştırmalara öncülük edeceği, yeni araştırmaların sonuçlarının bu araştırma ile karşılaştırılacağı öngörülmektedir.

Kaynakça

- Ağca, V. (2009). Türk İmalat İşletmelerinde Çok Boyutlu Performans Değerleme (PD) Modellerine Dayalı Performans Göstergelerinin Kullanılabilirliği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, Nisan, 51-66.
- Akan, N. B. (2008). Likidite Riski Ölçümü. *Bankacılar Dergisi*, 66, 66-81.
- Allen, S. (2013). *Financial Risk Management (2 b.)*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Amberg, N., & Friberg, R. (2015). Derivatives, Operational Hedging and Access to Liquidity as Tools for Risk Management: Results from a Questionnaire. mimeo, Stockholm School of Economics, 1-35.
- Awin, E. (2018). Liquidity Risk and Its Determinants: A Study on Oil and Gas Industry in Tatneft. Munich Personal RePEc Archive, May 15th, 1-30.
- Bansal, A., Kauffman, R. J., Mark, R. M., & Peters, E. (1991). Financial Risk and Financial Risk Management Technology (Rmt): Issues And Advances. New York University, Stern School of Business, Center for Research on Information Systems, Information Systems Department, Working Paper Series, STERN IS-91-23.

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

- Barca, M., & Esen, Ş. (2012). Rekabet Avantajı Sağlama ve Sürdürmede Stratejik Yaklaşımlar. *NWSA-Social Sciences*, 7(2), 89-107.
- Barned, J. (2012). *Guide to managing commodity risk*. Victoria: CPA Australia Ltd.
- Bayyurt, N. (2007). İşletmelerde Performans Değerlendirmenin Önemi ve Performans Göstergeleri Arasındaki İlişkiler. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 53, 577-592.
- Betz, F. (2001). *Executive Strategy: Strategic Management and Information Technology*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Butnariu, A., Luca, F.-A., & Apetrei, A. (2018). Mitigating Financial Risk By Using Hedging Strategies. *SEA- Practical Application of Science*, 6(16), 75-79.
- Carlton, T. (1999). Risk and Capital Management in Non-Financial Companies. *ResearchGate*, January, 83-107.
- Carton, R. B., & Hofer, C. W. (2006). *Measuring Organizational Performance: Metrics for Entrepreneurship and Strategic Management Research*. Cornwall: Edward Elgar Publishing Limited.
- Chisholm, A. M. (2004). *Derivatives Demystified; Step-by-Step Guide to Forwards, Futures, Swaps and Options*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
- Chui, M. (2012). Derivatives Markets, Products and Participants: an Overview. *IFC Bulletin* 35, 3-11.
- Clarke, C. J., & Varma, S. (1999). Strategic Risk Management: The New Competitive Edge. *Long Range Planning*, 32(4), 414-424.
- Çiğçi, G., & Reis, G. (2020). Risk İştahı ile Piyasa Likiditesi Arasındaki Nedensellik İlişkisi. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 389-403.
- Daft, R. L. (2010). *Organization Theory and Design (10 b.)*. Mason, USA: South-Western, Cengage Learning.
- Dal, V., & Akçagün, E. (2012). Türk Hazır Giyim Sanayinin Uluslararası Pazarlarda Üstünlük Sağlaması İçin Rekabet Stratejisi Önerileri. İstanbul: İstanbul Sanayi Odası.
- David, F. R. (2011). *Strategic Management: Concepts and Cases (13 b.)*. New Jersey: Pearson Education.
- Doğan, E. (2017, Aralık). Rekabet Stratejileri Perspektifinden Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 15(1), 163-178.
- Dunk, A. S. (2002). Product quality, environmental accounting and quality performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(5), 719-732.
- Elahi, E. (2010). How Risk Management Can Turn into Competitive Advantage. *College of Management Working Papers and Repots, UMBCMWP 1447, June 9th, Boston: University of Massachusetts Boston*.
- Frensidy, B., & Mardhaniaty, T. I. (2019). The Effect of Hedging with Financial Derivatives on Firm Value at Indonesia Stock Exchange. *Economics and Finance in Indonesia*, 65(1), 20-32.
- Godfrey, P. C., Lauria, E., Bugalla, J., & Narvaez, K. (2020). *Strategic Risk Management: New Tools for Competitive Advantage in an Uncertain Age*. Oakland: Berrett-Koehler Publishers, Inc.
- Gözen, A. (2018). Aile İşletmelerinde Aile Etkisi ve Örgütsel Uсталık Kavramlarının İşletme Performansı Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi (1 b.). İstanbul: Hiperlink Yayınları.
- Grünig, R., & Kühn, R. (2004). *Process-Based Strategic Planning (3 b.)*. Berlin: Springer.
- Hestinoviana, V., & Handayani, S. R. (2013). The Influence Of Profitability, Solvability, Asset Growth, and Sales Growth Toward Firm Value. *Jurnal Administrasi Bisnis*, 4(1), 1-7.

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

- Hill, C. W. L., & Jones, G. R. (2012). *Essentials of Strategic Management* (3 b.). Mason, Ohio: South-Western, Cengage Learning.
- Hitt, M. A., Ireland, R. D., & Hoskisson, R. E. (2009). *Strategic Management: Competitiveness & Globalization* (8 b.). Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning.
- Horcher, K. A. (2005). *Essentials Of Financial Risk Management*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Hu, L.-t., & Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 6(1), 1-55.
- Islami, X., Naim, M., & Latkovič, M. T. (2020). Linking Porter's generic strategies to firm. *Future Business Journal*, 6(1), 1-15.
- Jeasakul, P. (2020). Considerations for Designing Temporary Liquidity Support to Businesses. *IMF | Monetary and Capital Markets*, May 8th, 1-9.
- Kapusuzoğlu, A., & Ceylan, N. B. (2018). Opsiyon Fiyatlama Teorisi. Ed. A. Gündoğdu. *Finansın Temel Teorileri içinde*, (ss. 195-225). Yayın No: 3712. İşletme Ekonomi Dizisi: 952. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Karaman, R. (2009). İşletmelerde Performans Ölçümünün Önemi ve Modern Bir Performans Ölçme Aracı Olarak Balanced Scorecard. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8(16), 410-427.
- Kay, N. (2014). *Competitive Strategy*. Edinburgh: Edinburgh Business School, Heriot-Watt University.
- Kayalı, M. M., & Ünal, S. (2005). Piyasa Mikroyapısı, Finansal Varlıkların Likiditesi ve Fiyatların Oluşumu. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, 1-14.
- Kennedy, R., Jamison, E., Simpson, J., Kumar, P., Kemp, A., Awate, K., & Manning, K. (2020). *Strategic Management*. Blacksburg: Pamplin College of Business, Virginia Tech Publishing.
- Ketchen, D., & Short, J. (2019). *Mastering Strategic Management*. The Open University of Hong Kong.
- Kiseleva, I. A., Karmanov, M. V., Korotkov, A. V., Kuznetsov, V. I., & Gasparian, M. S. (2018). Risk Management in Business: Concept, Types, Evaluation Criteria. *Revista Espacios*, 39(27), 18-35.
- Koppenhaver, G. D. (2010). *Derivative Instruments: Forwards, Futures, Options, Swaps, and Structured Products*. R. W. Kolb, & J. A. Overdahl (Ed.) (ss. 3-20) içinde *Financial Derivatives: Pricing and Risk Management* (3 b.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Marion, D. (2006). *The Antecedent and Consequences of a Strategic Orientation that Leads to Organizational Structure Performance, and Competitive Advantage*. Phd Thesis. Toledo: The University of Toledo.
- Moles, P. (2016). *Financial Risk Management. Sources of Financial Risk and Risk Assessment*. Edinburgh: Heriot-Watt University- Edinburgh Business School.
- Nandakumar, M., Ghobadian, A., & O'Regan, N. (2010). Business-level strategy and performance: The moderating effects. *Management Decision*, 48(6), 907-939.
- Nilsson, F., & Rapp, B. (2005). *Understanding Competitive Advantage. The Importance of Strategic Congruence and Integrated Control*. Berlin-Heidelberg-New York: Springer.
- Öncü, M. A., Bayat, M., Kethüda, Ö., & Zengin, E. (2015). Yenilik ve Müşteri Performansının Finansal Performans Üzerindeki Etkisi: Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, XXXVII(I), 149-164.
- Paligorova, T., & Staskow, R. (2014). The Use of Financial Derivatives by Canadian Firms. *The Bank of Canada Review*, Autumn, 47-54.

Rekabet Stratejilerinin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisinde
Risk Yönetimi Uygulamalarının Aracı Rolüne Yönelik Bir Araştırma
Erkan BAY, Tuğba KARABULUT

- Paşaoğlu, D. (2013). Stratejik Değerleme ve Kontrol. C. Koparal, & A. N. Şakar (Dü) içinde, Stratejik Yönetim-II (s. 118-138). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press-Simon & Schuster Inc.
- Porter, M. E. (1996). What Is Strategy? *Harvard Business Review*, November -December, 37-55.
- Porter, M. E. (1998). *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: The Free Press.
- Porter, M. E. (2015). Rekabet Stratejisi: Sektör ve Rakip Analizi Teknikleri (3 b.). (G. Ulubilgen, Çev.) İstanbul: Agora Kitaplığı.
- Putri, I., & Rahyuda, H. (2020, January). Effect of Capital Structure and Sales Growth on Firm Value with Profitability as Mediation. *International Research Journal of Management, IT & Social Sciences*, 7(1), 145-155.
- Ritson, N. (2011). *Strategic Management*. Neil Ritson & Ventus Publishing ApS.
- Salazar, A. L., Soto, R. C., & Mosqueda, R. E. (2012). The Impact of Financial Decisions and Strategy on Small Business Competitiveness. *Global Journal of Business Research*, 6(2), 93-103.
- Satır, H., Kısakürek, M. M., & Yaşar, F. (2020). Likidite ve Finansal Performans Arasındaki İlişkinin Topsis Analiz Yöntemi İle Değerlendirilmesi: BİST Perakende Ticaret Sektöründe Bir Uygulama. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 1-15.
- Saunders, A., & Cornett, M. M. (2008). *Financial Institutions Management: A Risk Management Approach* (6 b.). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Sharp, B. (1991). Competitive Marketing Strategy: Porter Revisited. *Marketing Intelligence & Planning*, 9(1), 4-10.
- Singh, R. R. (2012). *Derivatives & Risk Management*. New Delhi: Lovely Professional University - Excel Books Private Limited.
- Song, M., Calantone, R. J., & Benedetto, C. A. (2002). Competitive Forces and Strategic Choice Decisions: An Experimental Investigation in the United States and Japan. *Strategic Management Journal*, 23, 969-978.
- Swayne, L. E., Duncan, W. J., & Ginter, P. M. (2006). *Strategic Management of Health Care Organizations: Fifth Edition* (1 b.). Oxford, UK: Blackwell Publishing.
- Tanwar, R. (2013). Porter's Generic Competitive Strategies. *IOSR Journal of Business and Management*, 15(1), 11-17.
- Thompson, J., & Martin, F. (2010). *Strategic Management: Awareness and Change* (5 b.). Thomson Learning, South-Western Cengage Publishing.
- Tufano, P. (1996). Who Manages Risk? An Empirical Examination of Risk Management Practices in the Gold Mining Industry. *The Journal of Finance*, LI(4), 1097-1137.
- Ülgen, H., & Mirze, S. K. (2018). *İşletmelerde Stratejik Yönetim* (9 b.). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Volkova, N., & Shagun, V. (2017). Modern trends of development of the world economy and financial competitiveness of enterprises. *SHS Web of Conferences*, 39, 01031, 1-12.
- Yiğiter, Ş. Y. (2011). İçsel Performans Göstergeleri ve Müşteri Memnuniyeti İlişkisi. *Akademik Bakış Dergisi*, (23), 1-17.



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 29, 21-34, 2024

Araştırma Makalesi

KAMU İÇ DENETİMİNDE PLAN VE PROGRAM HAZIRLAMA SÜRECİNİN STANDARTLAR VE MEVZUAT KAPSAMINDA İNCELENMESİ

(EXAMINATION OF THE PLAN AND PROGRAM PREPARATION PROCESS IN PUBLIC INTERNAL AUDIT
WITHIN THE SCOPE OF STANDARDS AND LEGISLATION)

Kezban ŞİMŞEK¹, Halil İbrahim BAYAR²

ÖZ

İç denetim özel sektör işletmelerinde olduğu gibi kamu kurumlarında da kurumun faaliyetlerini geliştirme ve kurumun faaliyetlerine değer katma amacı taşımaktadır. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi iç denetimin amaç ve kapsamına uygun olarak hazırlanan plan ve programlar aracılığıyla mümkündür. Usulüne uygun hazırlanan iç denetim plan ve programları iç denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşması bakımından oldukça önemlidir. Bu çalışmada kamu kurumlarında iç denetim plan ve program hazırlama süreci uluslararası iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmiştir. Araştırmada doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi kapsamında uluslararası iç denetim standartları ve ilgili mevzuata ilişkin belgeler incelenmiştir. Bu kapsamdan hareketle çalışmada öncelikle iç denetim kavramı ile iç denetimin kamuda gelişimi açıklanmıştır. Devam eden bölümlerde kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programlarının hazırlanmasına ilişkin süreç, iç denetim standartları ve ilgili mevzuat çerçevesinde incelenmiş, kamu iç denetiminde planlama sürecindeki bağımsızlık olgusu, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından tartışılmıştır. Araştırma sonucunda kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecinde mevzuatın da uluslararası iç denetim standartları ile benzer olduğu, gerek standartlar gerekse mevzuat ile kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecinin ele alındığı bulgulanmıştır. Ancak kamu iç denetiminde planlama sürecindeki bağımsızlık olgusunun, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından muğlaklık içerdiği görülmüştür. Plan ve programın üst yönetici tarafından onaylanmaması durumunda sürecin nasıl işleyeceği önemli bir sorun olarak ortada durmaktadır. Bir çözüm önerisi olarak kamuda iç denetim planının üst yönetimce onaylanmaması halinde, üst yöneticinin, planı onaylamaması nedeniyle ortaya çıkan riski üstlendiğini kamuoyuna açıkça beyan etmesini sağlayacak bir düzenleme tavsiye edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kamu İç Denetimi, Plan, Program, İç Denetim Standartları, İç Denetim Mevzuatı.

JEL Kodları: M42, M48

ABSTRACT

Internal audit aims to improve the activities of the institution and add value to the activities of the institution in public institutions as well as in private sector enterprises. Effective performance of internal audit activities is possible through plans and programs prepared in accordance with the purpose and scope of internal audit. Internal audit plans and programs that are duly prepared are very important for the success of internal audit activities. In this study, the internal audit plan and program preparation process in public institutions has been examined within the scope of international internal audit standards and internal audit legislation. Document analysis method was used in the research. Within the scope of document analysis, documents related to international internal audit standards and relevant legislation were examined. In this context, first of all, the concept of internal audit and the development of internal audit in the public sector were explained. In the following sections, the process of preparing internal audit plans and programs in public internal auditing was examined within the framework of internal auditing standards and relevant legislation, and the concept of independence in the planning process in public internal auditing was discussed in terms of the

¹ Öğretim Görevlisi (Lecturer), Kastamonu Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, OrcID: 0000-0002-2365-6163, kdemir@kastamonu.edu.tr

² TBMM, OrcID: 0009-0008-5123-5009, halilibrahimbayar@hotmail.com

approval of the plan and program by the top manager. As a result of the research, it has been found that the legislation in the process of preparing plans and programs in public internal auditing is shaped in line with international internal audit standards, and the process of preparing plans and programs in public internal auditing is discussed with both standards and legislation. However, it has been observed that the concept of independence in the planning process in public internal audit contains ambiguity in terms of the approval of the plan and program by the top manager. If the plan and program are not approved by the top manager, how the process will work remains an important issue. As a solution proposal, if the internal audit plan is not approved by the senior management, a regulation that will allow the top manager to publicly declare that she/he has undertaken the risk arising from her/his disapproval of the plan is recommended.

Keywords: Public Internal Audit, Plan, Program, Internal Audit Standards, Internal Audit Legislation.

JEL Codes: M42, M48

1. GİRİŞ

Geleneksel denetimden farklı olarak bir kurumu geliştirmeyi ve ona değer katmayı amaçlayan iç denetim, kamu kurumlarında bugün hala istenilen düzeyde bir uygulamaya ulaşamamıştır (Uzun & Usta, 2021). Türkiye’de 1990’larda özel sektörde iç denetim alanına ilişkin kuruluşlar ortaya çıkmakla birlikte kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin kurulması 2000’li yıllarda Avrupa Birliği (AB) ile yapılan müzakere süreçlerine dayanmaktadır. 2003 yılında Türkiye Büyük Meclisi tarafından kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018 sayılı Kanun) ile iç denetim kavramı mevzuatımızda yer almıştır ve kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmuştur (Pehlivanlı, 2010).

Uluslararası alanda iç denetim mesleğinin niteliği hızlı bir şekilde değişmiş ve hem iç denetçilerin niteliklerine hem de iç denetim faaliyetine ilişkin uluslararası standartlar geliştirilmiştir. Standartlar, iç denetimin nasıl olması gerektiğine ve iç denetçilerin taşınması gereken niteliklere ilişkin küresel anlamda bir çerçeve sunmasının yanı sıra, uluslararası anlamda kabul gören bir meslek dalı olmasına da katkılar sağlamıştır. İç denetim mesleği ve faaliyeti ilk kez 1978 yılında belirlenen ve en son 2017 yılında güncellenen evrensel standartlara göre yerine getirilmek zorundadır (Özbek, 2012).

Kamu yönetiminde de iç denetçilere ve iç denetim faaliyetine yönelik uluslararası standartları esas alan başta 5018 sayılı Kanun olmak üzere bir dizi mevzuat düzenlemesi yapılmıştır. Böylece kamu kurumlarında hesap verebilirliği güçlendirmek ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmek üzere etkin bir iç denetim tesis edilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi iç denetimin amaç ve kapsamına uygun olarak hazırlanan ve iç denetimin sistematik yönünü oluşturan plan ve programlar aracılığıyla mümkündür. Bu çalışmada, kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programının hazırlanmasına ilişkin süreç, uluslararası iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmiştir.

Çalışmamızda öncelikle iç denetim kavramı ile iç denetimin kamuda gelişimi açıklanmıştır. Devam eden bölümde kamu iç denetiminde iç denetim plan ve program hazırlama süreci, iç denetim standartları ve ilgili mevzuat çerçevesinde açıklandıktan sonra kamu iç denetiminde planlama sürecindeki bağımsızlık olgusu, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından tartışılmıştır.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI VE KAMUDA İÇ DENETİM

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)’nde iç denetim, “*bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olur.*” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019) şeklinde tanımlanır. Başlangıçta 1940’larda Amerika Birleşik Devletleri’nde örgütlenen ve özel sektörde uygulamaya konulan iç denetim mesleği (Kebeli, 2020) özellikle 90’lı yıllarda dünyada birçok alanda yaşanan hızlı değişimden etkilenmiştir. Bu etkinin bir sonucu olarak iç denetim profesyonel bir meslek niteliği kazanırken, sorumluluk alanları da genişlemiştir. İç denetime ilişkin yayınlanan standartlar mesleğin uluslararası kabul görmesinde oldukça önemli rol oynamıştır. İşletmelerin değişen ihtiyaçlarını karşılamak üzere iç denetimin niteliği de gelişmiştir. İşletme ölçeklerinin büyümesi, işlemlerin çoğalarak karmaşıklaşması ve genişleyen dış çevre faktörleri nedeniyle işletmelerde kontrol kavramı öne çıkmış olup, iç denetim işletmelerde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin olarak bağımsız ve nesnel güvence hizmeti verir hale gelmiştir (Şimşek, 2020). İç denetimin kapsamı geleneksel iç kontrol değerlendirmelerini kapsayan faaliyetlerine ilave olarak kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesini de içerecek şekilde genişlemiştir (Özbek, 2012). Bu kapsamda iç denetim işletmelerde ve kamu kurumlarında, işletme amaçlarına ulaşılması,

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

karşı karşıya kalınan risklerin tespit edilmesi, tanımlanması, kontrol edilmesi ve kurumsal yönetim anlayışının işletmelerde benimsenmesi açısından oldukça önemli bir rol oynamaktadır (Kartal, 2013).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) Türkiye’de iç denetim faaliyetine ilişkin alanındaki en önemli kuruluşlardır. Ülkemizde iç denetim enstitüsünün kurulmasına yönelik ilk çabalar 1994 yılında başlamıştır. “İç Denetim Enstitüsü” 47 kurucu üyenin iştirakiyle 1995 yılında bir meslek örgütü haline gelmiştir. Enstitü 1996 yılında, IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyesi olmuştur. Enstitünün adı “Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)” olarak kabul edilmiş ve “Uluslararası İç Denetim Standartları” enstitünün çalışmaları neticesinde Türkçeye çevrilmiştir (<https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari>). İDKK ise 5018 sayılı Kanuna istinaden Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulmuştur.

Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin kurulması ise Avrupa Birliği (AB) ile yapılan müzakere süreçlerine dayanmaktadır. 2000’li yılların başında AB müzakere sürecinde iç kontrol ve iç denetime ilişkin bir dizi mevzuat düzenlemesi yapılmıştır (Kebeli, 2020). 2003 yılında AB müzakere sürecinin de bir gereği olarak kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile iç denetim kavramı mevzuatımızda yer almıştır (Kesik, 2005; Pehlivanlı, 2010; Uysal, 2018). Kamu kurumlarında iç denetim 2003 yılında yasal bir zemine kavuşturulmuş olmasına rağmen, bugün hala istenilen düzeyde bir uygulamaya ulaşamamıştır (Al, 2013; Uzun & Usta, 2021).

Kamudaki iç denetimin kaynağı olan AB’de denetim modeli merkezîyetçi güney model ve adem-i merkezîyetçi kuzey model şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Güney modelde iç denetim faaliyeti, Maliye Bakanlığı bünyesinde görevli iç denetçilerce yerine getirilir. Bu modelde ön mali kontrolü yapan birimin mali iş ve işlemlerine odaklanılır. Kuzey modelde, kamu kaynaklarını kullanma sorumluluğu harcamacı kamu idaresine verilmiştir. Güney modelden farklı olarak kuzey modelde, bakanlık üst düzey yöneticisi ve birimlerin harcama yetkililerinin sorumluluğu öne çıkmaktadır. İç denetim faaliyeti kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilatlarında görevlendirilmiş iç denetçiler marifetiyle yerine getirilmektedir. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etme çabası içerisinde olan iç denetçi, bu amaçla ilgili mevzuata, yönetsel ilke ve politikalara ve kontrol sistemlerine odaklanır. Güney modelde daha çok mali iş ve işlemlere yönelik iç denetim faaliyeti öne çıkarken, kuzey modelde benimsenen iç denetim faaliyetinde mali iş ve işlemlerin denetiminin yanında iç kontrol sistemi, performans ve bilgi sistemleri denetimine daha fazla önem verilir. Türkiye’de merkezi bir iç denetim faaliyetini benimseyen güney modeli yerine, kamu kurumlarına bağlı iç denetçilerce yürütülen ve yönetimin sorumluluğunu ön plana çıkaran kuzey modeli benimsenmiştir (Kesik, 2005; Karcioğlu & Kurnaz, 2017).

Ülkemizde iç denetimin yasal dayanağı olan 5018 sayılı Kanun ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolüne ilişkin hususlar düzenlenmiştir (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 1-2). Kanun kamu maliyesinin temel ilkelerine, kamu idare bütçelerine, taşınır ve taşınmazlara, gelirlerin toplanması ve harcama yapılmasına ilişkin düzenlemelerin yanı sıra beşinci kısımda iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kanuna göre iç kontrol, belirlenen amaçları gerçekleştirmek için kurum tarafından tesis edilen kontroller bütünüdür ifade etmektedir. Kanunda iç kontrol kavramı iç denetimi de kapsayacak şekilde ele alınmakta (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 55), iç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının malî yönetim ve kontrol sistemlerinin önemli bir unsuru olarak düzenlenmektedir (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 56).

5018 sayılı Kanun iç denetim, iç denetçi ve İDKK’ya ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Kanun’da iç denetim kavramının tanımı “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” şeklinde yapılmaktadır (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 63).

Görüldüğü üzere 5018 sayılı Kanun’un iç denetim tanımı uluslararası kabul gören tanımla paralellik göstermektedir. Tanımda iç denetimin nesnel güvence ve danışmanlık faaliyeti niteliğinde olduğu bağımsızlık özelliği ile birlikte vurgulanmaktadır. Kamu kurumlarının faaliyetleri, yönetim ve kontrol yapıları iç denetçilerce değerlendirilmektedir. Bununla birlikte iç denetçiler kamu kaynaklarının kullanılmasına ilişkin incelemeler, harcama uygunluğu denetimi yapmakla görevlidirler (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 64). İç denetçilerin genel kabul görmüş standartlara uygun olarak, nesnel bir bakış açısı ile faaliyetlerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Ancak böyle bir iç denetim faaliyeti kamu idarelerinde iç denetimle ulaşılmak istenilen amaca hizmet edecektir.

Kanun ayrıca idarelerin iç denetim faaliyetlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir birim olarak hizmet sunmak amacıyla kurulan İDDK’nın görevlerini de düzenlemektedir. İDKK, koordinasyon, standartları belirleme, eğitim programlarını düzenleme ve mesleki etik kuralları tespit etme ile görevli ve yetkilidir (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 67).

3. İÇ DENETİM STANDARTLARI VE İÇ DENETİM MEVZUATI

Bu başlık altında iç denetim standartlarına ilişkin kavramsal çerçeve ele alınmış, kamu iç denetim mevzuatı ile iç denetim standartları arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1. Uluslararası İç Denetim Standartları

Standartlar yapılan işin ya da sunulan hizmetin kalitesine yönelik kıstasları ifade eder. Standartlar kaliteli bir denetim sisteminin oluşturulmasını ve denetim sürecinin iyi bir şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçlar (Tufan & Görün, 2022).

İç denetim standartları yaklaşık 90 yıllık bir süreçte gelişmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) kurulduğu 1947'lerde iç denetim mesleği finansal raporlama odaklı iken yıllar içinde muhasebe, finansal ve operasyonel kontrollerin yeterliliğine odaklanmıştır. Zamanla iç kontrol sisteminin yeterliliği, performans kalitesinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyetinin odaklandığı alanlar olmuştur (Özbek, 2012). İç denetim standartları IIA tarafından ilk kez 1978 yılında yayınlanmıştır (Ramamoorti, 2003). IIA iç denetim mesleğini geliştirmek amacıyla çalışmalarını sürdürmüş ve mesleğin gelişimi standartların gelişimiyle somutlaşmıştır. İç denetim standartlarını geliştirmek amacıyla farklı yıllarda çalışmalar yapılmış ve 2007 yılında Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) yayınlanmıştır. Standartlar en son 2017 yılında olmak üzere 3 kez güncellenmiştir (Şimşek, 2020). Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu 2020 yılında çok kapsamlı bir güncelleme için toplanmıştır. Güncellenmiş standartlar, "Global Internal Audit Standards" adı altında taslak metin olarak 2023 yılında kamuoyu görüşlerini almak üzere yayınlanmıştır. 2023 yılı sonunda yeni standartların yayınlanması planlanmaktadır (<https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/>).

Standartlar ilke odaklıdır ve iç denetimi gerçekleştirmeyi ve desteklemeyi amaçlayan bir çerçeve sağlamaktadır (<https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar>). Standartlar, nitelik ve performans standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları ile iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kurumların ve kişilerin özellikleri düzenlenmiştir. Performans standartlarında ise iç denetimin doğası açıklanmıştır. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütleri düzenlenmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

3.2. Kamu İç Denetim Standartları

5018 sayılı Kanun'un iç denetçinin görevleri başlıklı 64'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre iç denetçilerce iç denetim faaliyeti İDKK'ca belirlenen uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilir (5018 Sayılı Kanun, 2003, Md. 64). Kanun'un İDKK'nın görevlerini düzenleyen 67'inci maddesine göre de İDKK'nın görevlerinden biri iç denetime ilişkin standartları belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmektir (5018 Sayılı Kanun, 2003, Md. 67).

İDKK'nın 5018 sayılı Kanun'un verdiği yetkilere dayanarak belirlemiş olduğu Kamu İç Denetim Standartları, 2011 yılında Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamuda iç denetim faaliyetleri iç denetçilerce standartlara uygun olarak gerçekleştirilmek zorundadır (Kamu İç Denetim Standartları, 2011). Standartlar Uluslararası iç denetim standartlarında 2017 yılında yapılan değişiklikler çerçevesinde güncellenmiş, güncellenen kamu iç denetim standartları 22.02.2017 tarihli ve 29987 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır (<https://www.hmb.gov.tr/duyuru/kamu-ic-denetim-standartlarinda-degisiklik-yapilmistir>).

Kamu İç Denetim Standartları İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" temel alınarak hazırlanmıştır. Standartlar ile kamuda yürütülen iç denetim faaliyetinin nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin süreç düzenlenmiştir. Ayrıca standartlar iç denetim hizmetinin kilit unsuru olarak iç denetçilerin sahip olmaları gereken nitelikleri de belirlemektedir. Standartlar yardımıyla iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine yönelik temel ilkeleri açıklığa kavuşturmak, iç denetim hizmetinin gerçekleştirilmesine yönelik rehberlik sağlayacak bir sistem oluşturmak ve iç denetimin performansının değerlendirilmesinde kullanılacak kalite kriterlerini tanımlamak amaçlanmaktadır. Bununla birlikte standartlar ile idarede gerçekleşen tüm kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimine katkı sağlayarak hizmet sunacak bir iç denetim biriminin tesis edilmesi ve böylece iç denetim faaliyetinin katma değerinin artırılması hedeflenmektedir (Kamu İç Denetim Standartları, 2011). Bu bağlamda kamu kurum ve kuruluşlarında sunulan iç denetim hizmetleri Kamu İç Denetim Standartlarına (KİDS) uygun olarak sistematik, devamlı ve disiplinli bir anlayışla yürütülmelidir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013). İç denetim faaliyetlerinin plan ve programlar aracılığıyla gerçekleştirilmesi iç denetim standartlarının bir gereği olmakla birlikte sürecin sistematik, devamlı ve disiplinli bir anlayışla yürütülmesinin de en önemli unsurudur.

3.3. Kamu İç Denetim Mevzuatı ve Standartlar İlişkisi

Denetim ve kontrol mekanizmaları kamusal hesap verebilirliği güçlendirmede (Tutar & Altınöz, 2017) ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının ölçülmesinde oldukça önemlidir. İç denetim, kurumların belirlenen amaçlar doğrultusunda etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlama amacı taşımaktadır (Güner, 2009). Özellikle hesap verebilirliğin temininde iç denetim kritik rol oynamaktadır (Doğmuş, 2010; Al, 2013).

Kamuda iç denetim düzenlemeleri AB ile yapılan müzakere süreçlerine dayanmaktadır. İç denetim, AB uyum sürecinde mali yönetim ve kontrol sisteminin parçası olarak ele alınmış ve iç denetime ilişkin düzenlemeler Mali Kontrol faslı kapsamında Kamu İç Mali Kontrolü başlığı altında yapılmıştır (Şimşek & Ataman Gökçen, 2023). 2003 yılında yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu sürecin hukuki çerçevesidir. Kamuda iç denetçilerin ve iç denetimin niteliği ile iç denetim faaliyetlerinin hukuki dayanağı 5018 sayılı kanundur. Kanunla iç denetime yönelik AB'ye ve uluslararası standartlara uygun düzenlemeler yapılmıştır (Akpınar, 2011). Bu anlamda iç denetimin Ülkemizde, AB ve uluslararası normlarla uyumlu düzenlemelere tabi olduğunu söylemek mümkündür. Kanuna istinaden hazırlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Genel Tebliği iç denetimin diğer hukuki dayanaklarıdır. Ayrıca yönetmeliğin 10'ncü maddesine göre İDKK iç denetçilerin çalışmalarında esas alacakları rehberi hazırlamakla görevlidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 10). Bu hükme göre kamu iç denetim rehberi de kamu iç denetim faaliyeti için temel metinlerden biridir. İç denetim plan ve programına ilişkin hükümler söz konusu mevzuatta yer almaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013). Ancak bu noktada şu hususu açıklığa kavuşturmak gerekir: Sayılan mevzuatta yer alan hükümler ile rehberde yer alan açıklamalar uluslararası denetim standartları ile aynı usul ve esasları belirlemektedir. Mevzuat ve uluslararası standartlar birbirlerinden ayrı iki farklı norm değil birbiriyle örtüşen normlardır.

Kamuda görev, yetki ve sorumluluklar, kural olarak, hukuki bir düzenlemeden dayanağını alır³ (TC Anayasası, 1982, Md. 123). Bu nedenle kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetim faaliyetleri için de gerekli hukuki düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun esas alınarak çıkartılan yönetmelik haricinde her kurumunun iç denetim yönergesi bulunmaktadır ve bu yönergeler aşağı yukarı, kurumsal farklılıklar bir yana bırakılırsa, aynı hükümleri içermektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere mevzuat ve uluslararası standartlar örtüşmektedir. Bu husus 5018 sayılı Kanun'un 64'üncü ve Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeler Kamu İç Denetim Standartlarının Uluslararası İç Denetim Standartları esas alınarak ve dolayısıyla Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu olarak İDKK'ca belirlendiğine dikkat çekmektedir. Yönetmeliğin 10'uncü maddesi uyarınca İDKK'nın görevlerinden biri de denetim rehberlerinin hazırlanması, geliştirilmesi ve revize edilmesidir. Denetim rehberleri iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerinde temel hareket noktalarını oluşturacak denetim rehberlerinin hazırlanmasına yönelik usul ve esasları belirleyen bir kılavuz olarak ifade edilebilir. İDKK tarafından hazırlanan rehber kamu idarelerinin iç denetim birimlerince hazırlanacak denetim rehberlerine esas teşkil eder. İDKK kamu iç denetim rehberi, 5018 Sayılı Kanunun 67'nci maddesi ile Yönetmeliğin ilgili hükümleri doğrultusunda hazırlanmış ve 10.09.2013 tarih ve 7 sayılı Kararla kabul edilmiştir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Dolayısıyla kamuda iç denetim faaliyetlerini düzenleyen; kanun, yönetmelik, tebliğ, yönerge, kamu iç denetim standartları ve rehberler ile uluslararası iç denetim standartlarının iç denetime ilişkin ortak amaçlara hizmet eden düzenlemeler olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle kamuda iç denetim plan ve program hazırlama süreci uluslararası standartlarla birlikte mevzuat hükümlerine atf yapılarak incelenecektir.

4. KAMU İÇ DENETİMİNDE İÇ DENETİM PLAN VE PROGRAM HAZIRLAMA SÜRECİNİN İÇ DENETİM STANDARTLARI VE İÇ DENETİM MEVZUATI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Bu araştırmada kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programının hazırlanmasına ilişkin sürecin, iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca mevzuat ve standart hükümlerinin uygulamaya yansımalarına ilişkin değerlendirmelerde bulunulması amaçlanmıştır. Araştırmada doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi kapsamında uluslararası iç denetim standartları ve ilgili mevzuata ilişkin belgeler incelenmiştir.

³ Anayasanın 123'üncü maddesiyle hükme bağlanan idarenin kanuniliği ilkesine göre; idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.

4.1. İç Denetim Standartlarında Planlama

İç denetim faaliyetleri süreç odaklı gerçekleştirilir ve iç denetim faaliyeti; planlama, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, gerçekleşme sonuçlarının raporlanması ve sonuçların izlenmesi aşamalarından meydana gelir (Şimşek, 2020).

İç denetim standartlarında planlama kavramı iki standartta kullanılmaktadır. 2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi standardının alt bileşeni olan 2010-Planlama Standardı ve 2200 No.lu Görev Planlaması Standardı planlamaya ilişkin standartlardır.

2010-Planlama Standardı iç denetim biriminin dönem içerisinde gerçekleştireceği faaliyetlerin planlaması iken 2200 No.lu Görev Planlaması standardı, denetim veya danışmanlık faaliyeti ile görevlendirilen iç denetçi ya da iç denetçilerin verilen göreve ilişkin amaç, kapsam, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını içeren bir plan hazırlamasıdır. 2010 No.lu standarda göre iç denetim biriminin plan ve programını iç denetim birim yöneticisi hazırlamakla görevli iken 2200 No.lu standartta yer alan görev planlamasını iç denetçi/iç denetçiler hazırlar (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

4.1.1. 2010 No.lu Planlama Standardı

2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi standardı performans standartlarının ilk standardı olup Tablo 1’de sunulan alt bileşenlerden oluşmaktadır.

Tablo 1. 2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi Standardı

No	Standart İsmi
2010	Planlama
2020	Bildirim ve Onay
2030	Kaynak Yönetimi
2040	Politika ve Prosedürler
2050	Eşgüdüm
2060	Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar (Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar) ⁴
2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk ⁵

(Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019: 25-26)

Standartta planlamaya ilişkin düzenleme iç denetim faaliyetinin yönetilmesine ilişkin hususların yer aldığı 2000 No.lu standart altında yer alan 2010 No.lu standart ile yapılmıştır. İç denetim faaliyetinin yönetilmesi standardına göre iç denetim faaliyetini, kuruma (idareye)⁶ değer katmasını mümkün kılacak etkili bir şekilde yönetmekten İç Denetim Yöneticisi sorumludur. Bu sorumluluğun bir parçası olarak İç Denetim Yöneticisinin 2000 No.lu standardın ilk bileşeni olan 2010 No.lu Planlama standardında kurumun hedefleri ile uyumlu, iç denetim faaliyetinin önceliklerini ortaya koyan bir risk odaklı plan yapmak zorunda olduğu hususu yer almaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019). Yıllık denetim planının risk odaklı yapılması, standartların önemli düzenlenmelerinden biridir. Buradaki amaç, iç denetim biriminin sınırlı iç denetim kaynaklarının kurumun en riskli alanlarında kullanılması ve bu suretle kurumun en önemli risklerinin yönetilmesine katkı sağlanmasıdır (Özbek, 2012). İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir yazılı olarak yapılan risk değerlendirmesine dayandırılmak zorunda olup, planlama sürecinde üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentileri tespit edilmeli ve dikkate alınmalıdır. Plan hazırlanırken kaynakların uygun ve yeterli olmasına dikkat edilmeli ve planlar üst yönetim tarafından onaylanmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

⁴ Bu standardın Kamu İç Denetim standartlarındaki karşılığı bu şekildedir.

⁵ Bu standart kamu iç denetim standartlarında yer almamaktadır.

⁶ Uluslararası standartlarda kullanılan “kurum” kavramı yerine kamu iç denetim standartlarında “idare” kavramı kullanılmaktadır.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

4.1.2. 2200 No.lu Görev Planlaması Standardı

Bu standart bir denetim görevinin planlamasına ilişkindir. Standart, her denetim için denetim planı oluşturulması ve denetim faaliyetlerinin bu plana göre gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade eder (Özbek, 2012). İç denetçiler görevlendirildikleri her denetim için denetimin; amacı, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı unsurlarını içeren yazılı bir plan hazırlamalıdır. Bu süreçte denetimi yapılan faaliyet ya da birimle ilgili risklerin ön değerlendirmesi yapılmalı ve görev amaçları bu risk değerlendirmesine dayanmalıdır. İç denetçilerin yürüttükleri görevin amaçlarını başarmak için kaynakların uygun ve yeterli olup olmadığını tespit etmeleri gerekmektedir. Bu tespiti yaparken görevin niteliği, ne kadar karmaşık olduğu, zaman sınırlamaları ve sahip olunan kaynak unsurları dikkate alınmalıdır. Ayrıca iç denetçiler görev amaçlarının başarılmasını sağlayacak iş programları hazırlamak ve bunları kayıt altına almak mecburiyetindedirler (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

4.2. İç Denetim Mevzuatında Plan ve Programlama

Kamuda iç denetim faaliyetinde plan ve program farklı kavramlardır. Mevzuata göre plan 3 yıllık süreci kapsarken programlar 1 yıllık süreci kapsamaktadır. Yönetmeliğin 39'ncü maddesinde plan kavramı ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede planların 3 yıllık dönemler için hazırlandığı, aynı zamanda iç denetim hizmetinin faaliyet etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlama amacına hizmet ettiği belirtilmiştir. Hazırlanacak planlarda denetimin kapsamı ile denetimi yapılacak konu ve alanlarla birlikte denetim sürecinde duyulacak personel ve diğer kaynak gereksinimleri yer almalıdır. Ayrıca planların hazırlanmasında Kamu İç Denetim Strateji Belgesinin de dikkate alınması gerekmektedir. Düzenlemede yer alan diğer önemli bir husus da plan hazırlama sürecinde birim yöneticileri ile görüşülmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39).

Yönetmeliğin 40'ıncü maddesinde iç denetim programının bir yıllık dönemi geçmeyecek ve iç denetim planıyla uyumlu olacak şekilde hazırlanması gerektiği belirtilmiştir. Hazırlanacak programda denetimin maliyeti de gözetilmeli, en riskli görülen alan ve konulara öncelik verilmelidir. Programlar hazırlanırken yöneticilerle ve gerek görülmesi durumunda diğer çalışanlarla görüşülmelidir. Ayrıca hazırlanan programın üst yönetici tarafından onaylanması gerekmektedir. Planlarla kıyaslandığında iç denetim faaliyeti ile ilgili daha detay bilgilerin yer aldığı programlar, denetimi yapılacak alanlar ve konuların denetim zamanlarının ve denetimi yapacak iç denetçilerin kimler olduğunun belirtildiği bir zaman çizelgesini de içermektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 40).

Kamu iç denetim birimlerinde planlama sürecinde öncelikle denetim evreninin sınırları çizilir. Risk değerlendirmesi sonucunda, denetim alanları tespit edilir ve öncelik sırasına konular. Bu aşamalardan sonra iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması ile planlama süreci nihayete ermiş olur (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

4.2.1. Denetim Evreni

Denetim planının oluşturulabilmesi için öncelikle denetlenecek alan ve konulara karar verilmesi gerekir. Denetim evreni bir kurumda gerçekleştirilen ve önem düzeyi düşük olarak kabul edilebilecek faaliyetler dışındaki tüm faaliyet ve işlevlerin bütünü olup her bir denetim konusu ayrı birer denetim faaliyeti ile denetlenecek konuları ifade eder (Özbek, 2012). İç denetim faaliyetinin planlanmasında başarı kistası, kurumun denetim evreninin tespitinin etkinliğidir. İç denetim faaliyetinde planlamadan beklenen esas fayda denetim faaliyeti için uygun süreç veya alanları seçip denetim sonucunda hataların ortaya çıkma riskini en aza indirmektir (Pehlivanlı, 2010).

Mevzuat hükümlerine baktığımızda iç denetim planı hazırlanmadan önce, kamu idaresinin denetimi yapılabilecek alanlarının tamamını ifade eden bir denetim evreni oluşturulması gerekmektedir. Denetim evreninin kapsamına idarenin tüm birimlerinde gerçekleşen işlemler, süreçler ve faaliyetler alınmaktadır. Denetim evreninin belirlenmesinde risk analizi sonuçlarına göre yüksek ve orta riskli olarak tespit edilen, başka bir deyişle önem düzeyi düşük olarak kabul edilebilecekler dışındaki denetim alanlarının tamamı bir plan dönemine alınmaktadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39/2).

4.2.2. Denetim Alanlarının Belirlenmesi ve Önceliklendirilmesi

2010 No.lu standardın uygulama önerisinde iç denetim planının kurumu etkileyen ve etkileyebilecek risk değerlendirmesine dayanması gerektiği vurgulanmıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019; Uysal, 2018). Hazırlanan denetim evreninin ilk aşamasında tüm riskli faaliyetler yer alır. Faaliyetler risk değerlendirmesi sonucunda önceliklendirilir (Pehlivanlı, 2010). Bunun için denetim evreninde yer alan konular bazı risk kategorilerine ayrılarak risk seviyesine göre öncelik sırası belirlenir. Risklilik seviyesinin hesaplanmasında kullanılan ölçütler yoluyla denetim

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

evreni kapsamında yer alan tüm alanlar aynı ölçüt uygulanarak değerlendirilebilir ve böylece denetime ilişkin öncelikler tespit edilebilir (Şimşek, 2020).

Denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesinde temel kıstas risk unsurudur. Yönetmeliğin 36'ncı ve 37'nci maddeleri denetimin risk odaklı yapılması ve risklerin değerlendirilmesi hakkındadır. "Denetimin risk odaklı yapılması" başlıklı 36'ncı madde uyarınca; denetimin yürütülmesinde risk odaklı bir anlayış temel alınmalıdır. Risk odaklı bu anlayış kamu idarelerinin karşılaşılabileceği risk unsurlarının tanımlandığı, devamlı olarak ölçüldüğü ve değerlendirildiği bir yaklaşımı ifade etmektedir. Hazırlanacak plan ve programlar da bu anlayışa uygun olmalıdır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 36). "Risklerin değerlendirilmesi" başlıklı 37'nci maddenin ikinci fıkrasına göre de; kamu idarelerinde gerçekleşen tüm faaliyetlerin kapsamlı risk analizi iç denetim birimlerince İDKK'nın yapmış olduğu düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilir. Risk analizi sonuçlarından hareketle kamu idarelerinin hizmetlerini etkileyebilecek riskler tanımlanmakta, riskler risklilik oran ve önem derecesine göre ağırlıklandırılarak sıralanmaktadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 37). Tebliğe göre bir plan döneminde, orta ve yüksek riskli olduğu tespit edilen denetim alanları yer almalıdır. Denetim alanlarının risk düzeylerinin belirlenmesi ve plan kapsamına alınmasında rehberdeki yöntem ve esaslar takip edilir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 2013, Md. 5).

Denetim evreninin doğru bir şekilde belirlenebilmesi için öncelikle, kurumu oluşturan teşkilatın genel özellikleri, birim tarafından yürütülen faaliyetler, proje ve süreçler belirlenmelidir. Bu süreçte mevzuatta yer almayan ancak fiilen yerine getirilen faaliyetlerin belirlenebilmesi amacıyla kurum veya birime has plan ve raporlar incelenmeli, yöneticiler ve personel ile görüşmeler yapılmalıdır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Denetim evrenindeki tüm alanların bir plan sürecinde denetlenebilmesi mümkün değildir. Bu yüzden denetim faaliyeti için öncelikler belirlenmelidir. İç denetim birimleri tarafından yapılan bu değerlendirmede risk faktörlerinin yanı sıra stratejik plandaki amaç ve hedefler ile birlikte kurum üst düzey yöneticilerinin görüşleri dikkate alınır. Riskleri doğrudan arttırdığı veya azalttığı değerlendirilen faktörler, faaliyetlerin risk seviyesinin tespit edilmesinde kullanılır ve gerekli açıklamalarla birlikte kaydedilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Faaliyet, süreç ya da projelerden her birinin ayrı ayrı denetim alanı olarak belirlenmesinin mümkün olmasının yanı sıra ilişkili olanların birleştirilmesi suretiyle de denetim alanları oluşturulabilir. Elbette ki birleştirilerek oluşturulacak denetim alanlarının kendi içlerinde tutarlı olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Denetim alanları belirlenirken dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise her bir alana tahsis edilecek süredir. Denetim alanları süre bakımından, "küçük", "orta" ve "büyük" ölçekli olarak sınıflandırılmalıdır. Bu sayede hem benzer büyüklüklere sahip denetimler yakın sürelerde bitirilebilir hem de denetim kaynağı etkin bir şekilde kullanılabilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

4.2.3. İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması

Kamu iç denetim birimlerinde plan, yönetmeliğe göre üç yılı kapsayan süreci ifade eder. Süreç planlama döneminin ilk yılının ocak ayının ilk günü ile üçüncü yılının aralık ayının son günü arasındaki zaman dilimini kapsar. Ancak planlama sürecinin üç yıllık zaman dilimini kapsamaması üç yılda bir plan yapılacağı anlamına gelmez. Bu plan risk değerlendirmesi sonucunda gerekirse her yıl değiştirilebilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39/1). İç denetim biriminin üç yıllık yol haritasını ifade eden iç denetim planı, bir sonraki üç yılı içerecek şekilde her yıl güncellenir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Yönetmeliğin 39'ncü maddesine göre iç denetim planı İDKK'nın yayınlamış olduğu Kamu İç Denetim Strateji Belgesi (KİDSB) dikkate alınarak hazırlanır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39/1). KİDSB 23 Aralık 2020 tarihinde 2021-2023 dönemini kapsayacak şekilde kabul edilmiştir.

KİDSB beş amaçtan oluşmaktadır ve ikinci amacı iç denetim faaliyetlerinin planlanmasına ilişkindir. KİDSB'nin ikinci amacı "*İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanması sağlanacaktır*" şeklindedir. Bu amaca ilişkin iki adet hedef belirlenmiştir. Birinci hedef, iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanmasının sağlanmasına yönelik olup, ikinci hedef planların uygulama etkinliğine yöneliktir. KİDSB'de iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanmasını sağlanmaya yönelik eylemler belirtilmiştir. Daha çok kaynak tahsisine yönelik olan bu eylemlere göre; bir plan dönemindeki toplam denetim kaynağının en az %70'i denetim(güvence) hizmetlerine ayrılmalıdır. Bununla birlikte danışmanlık hizmetleri için de asıl ağırlık güvence hizmetlerinde olsa da sınırlı ölçüde yeterli kaynak tahsis edilmelidir. Ayrıca bilgi teknolojileri denetimlerinin kapasitesini geliştirmeye yönelik faaliyetler için de yeterli kaynak ayrılması sağlanmalıdır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2020).

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Görüldüğü üzere KİDSB’de denetim kaynağının en az yüzde 70’inin denetim hizmetlerine ayrılması gerektiği belirtilmiştir. İç denetim planının içerdiği aşamalar ve unsurları Rehberde detaylandırılmıştır. Rehberde denetim kaynağı, denetim ölçekleri ve denetim alanlarının risk düzeyi iç denetim planı hazırlanırken dikkate alınması gereken unsurlardır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

İç denetim birimlerinin faaliyetleri denetim, danışmanlık, eğitim, izleme ve yönetim faaliyetleri şeklinde gruplandırılabilir. Planlamada öngörülmeyen program dışı denetim ve danışmanlık hizmetleri için de kaynak ayrılmaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Kaynak yönetim süreci ile ilgili sorumluluk İç Denetim Yöneticisindedir. 2030 No.lu Kaynak Yönetimi standardında bu husus düzenlenmiştir. Standart düzenlemesine göre; İç Denetim Yöneticisi plan üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra, planın uygulanması için ihtiyaç duyulan uygun ve yeterli kaynağı temin etmek ve bu kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak mecburiyetindedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019). Standartta kaynakların uygun ve yeterli olmasına vurgu yapılmıştır. Uygun ve yeterli denetim kaynağı ile ne kastedildiği ise Standardın yorumunda açıklanmaktadır. Uygun denetim kaynağı iç denetim planını uygulamak için gereken bilgi, yetenek ve diğer tüm vasıfların bileşimidir ve kaynağın nitel unsurunu oluşturmaktadır. Yeterli denetim kaynağı ise planın uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların miktarıdır ve kaynağın nicel unsurunu oluşturmaktadır. Söz konusu bu kaynaklar onaylı planın başarılı bir şekilde uygulanmasına hizmet edecek şekilde kullanıldığında kaynakların etkin olarak kullanılmış olduğu kabul edilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

Rehberde denetim kaynağı; “iç denetçi”, “süre” ve “maddi kaynaklar” olarak ifade edilmiştir. Rehberin ekinde yer alan örnek “iç denetim planında kaynak tahsisi” Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. İç Denetim Planında Kaynak Tahsisi

Faaliyet	Kaynak Tahsisi (%) (2014-2016)
Denetim	%70 ⁷
Danışmanlık	%15
Eğitim	%5
İzleme	%5
İhtiyat Kaynağı	%5

(İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 94)

İç denetim biriminde kaynak dağılımının etkin bir şekilde yapılabilmesi için denetim alanları saat bazında (büyük, orta ve küçük ölçekli olacak şekilde) ölçeklendirilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Rehberin ekinde sunulan örnek iç denetim planında denetim alanlarına tahsis edilen ortalama denetim süreleri Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. İç Denetim Faaliyetleri İçin Denetim Süreleri

Denetim Büyüklüğü	Ortalama Denetim Süresi
Büyük Ölçekli Denetim	600 saat
Orta Ölçekli Denetim	450 saat
Küçük Ölçekli Denetim	300 saat

(İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 95)

⁷ Rehberdeki örnek 2014-2016 dönemi KİDSB’ye göre hazırlanmıştır. 2021-2023 KİDSB’sinde yer alan denetim kaynağının en az %70’inin denetim hizmetine tahsisinin sağlanması gerektiğine ilişkin ifadeye uygun olarak tarafımızdan yeniden düzenlenmiştir.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Denetim alanlarının ölçekleri belirlendikten sonra, alanların hangi aralıklarda denetleneceğine risk değerlendirmesine göre karar verilir. Risk düzeyi yükseldikçe o alanda risk düzeyi daha düşük alanlara göre daha sık aralıklarla denetim yapılması uluslararası iyi uygulamalarda temel bir esas olarak kabul edilmektedir. İç denetim başkanlıkları denetim sıklıklarının kendilerine özgü şartlarda değerlendirerek aylık bazda belirlemelidir. Mesela, yüksek riskli alanların 12 ayda bir denetlenmesi, orta riskli alanların ise 24 ayda bir denetlenmesine karar verilebilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

İç denetim programı bir yıllık süre için hazırlanan, konu, süre ve denetçi bakımından somutlaşmış denetim planıdır. Denetim programlarında riski yüksek alan ve konular denetim önceliğine sahiptir ve programların yöneticilerin ve ihtiyaç duyulması durumunda çalışanların görüşleri dikkate alınarak hazırlanması gerekmektedir. Denetim programı bir yıllık süreyi aşmamak üzere denetim faaliyetinin detay unsurlarını içerir. Denetim kapsamındaki birim, faaliyet ve konuların denetiminin hangi denetçilerce ne zaman yapılacağı programlarda detaylı zaman çizelgeleriyle sunulur. Programda danışmanlık, eğitim, idari işler ve izleme faaliyetlerinin yaklaşık olarak gerçekleştirilme tarihleri öngörülebilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 40). Mevzuata göre 1 yıllık program dönemi 1 Ocak ila 31 Aralık arasında kapsmalıdır. Gerek duyulması halinde, 1 Ocak-31 Aralık döneminde iki ayrı denetim programı uygulanabilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

İç denetim programlarının hazırlanmasında izlenecek adımlar şöyledir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013):

1. İç denetim planının ilk yılındaki denetimler, kaynaklar dahilinde, risk düzeyi en yüksek olandan başlamak üzere iç denetim programının kapsamına dahil edilir.
2. Denetim alanına göre denetim türü belirlenir.
3. Programda yer alacak denetim ve danışmanlık faaliyetleri, bu faaliyetleri yerine getirecek iç denetçiler iç denetimi birimi başkanı tarafından belirlenir.

4.2.4. İç Denetim Plan ve Programının Onaylanması

2020 No.lu Bildirim ve Onay başlıklı standarda göre iç denetim planlarının, planları uygulayabilmek için gerekli olan kaynak ihtiyacının inceleme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna İç Denetim Yöneticisi tarafından bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca İç Denetim Yöneticisi, kaynak kısıtlamalarının neden olabileceği olası etkilerle ilgili olarak da bildirimde bulunmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

Mevzuatta da standart düzenlemesinde olduğu gibi iç denetim plan ve programları onay için üst yönetime sunulur. İç denetim plan ve programlarını iç denetçilerin de katılımıyla hazırlamak ve onay için üst yöneticiye sunmak iç denetim birimi başkanının görevidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 13A/1-b). İç denetim birimi başkanı üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programını aralık ayı başında yazılı olarak üst yöneticiye sunar, plan ve programın aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onayı gerçekleştirilir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 2013, Md. 5-3).

Plan ve programın zamanında onaylanabilmesi için en geç eylül ayı ile birlikte hazırlık çalışmalarının başlatılması gerekmektedir. Hazırlık sürecinde üst yönetici ile doğrudan iletişime geçilmeli ve bu sürecin rutin bir onay aşaması olduğu düşünülmemelidir. Yürürlüğe konulan iç denetim plan ve programı, onaylandıktan sonraki bir hafta içerisinde iç denetçilerle, sonraki 30 gün içerisinde de bilgi vermek amacıyla denetimi yapılacak birimlerle paylaşılır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Kamu iç denetiminde planlama sürecinde en önemli sorun iç denetim birimlerinin plan ve programlama sürecindeki bağımsızlığıdır. İç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin niteliklerine ilişkin nitelik standartlarından 1100 No.lu Bağımsızlık ve Objektiflik standardına göre; iç denetim faaliyetinin bağımsız olması ve iç denetçinin iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken bağımsız hareket etmesi gerekmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019). Bu standardın alt bileşenlerinden 1110 No.lu Kurum İçi Bağımsızlık standardı uyarınca da iç denetim faaliyeti ve iç denetçiler, iç denetimin kapsamının belirlenmesinden, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanmasına kadar ki tüm süreçlerde hiçbir müdahaleye maruz kalmamalı ve serbest hareket etmelidirler (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

Mevzuatımıza göre iç denetim birimleri doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışır. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı da faaliyetin doğrudan üst yöneticiye bağlı olmasını ifade eder. Fonksiyonel bağımsızlık anlamına gelen bu durum iç denetim biriminin idari olarak üst yönetime bağlı olmasını ancak iç denetim faaliyetinin yürütülmesi sürecinde bağımsızlığı anlamına gelmektedir. Kamu iç denetim rehberinde fonksiyonel bağımsızlık hakkında, özetle; iç denetim

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

faaliyetinin planlama, yürütülme, raporlama ve izleme süreçlerinde bağımsız olması gerektiği, ancak bu bağımsızlığın idari anlamda bağımsızlık manasına gelmediği, iç denetim biriminin idari olarak üst yöneticiye bağlı olmasının fonksiyonel bağımsızlığın ihlali anlamına gelmediği, iç denetim birimlerinin denetim süreçlerinde, denetledikleri birimlerle karşılaştıkları sorunları üst yöneticiye intikal ettirmesi gerektiği şeklinde açıklama yapılmıştır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Kamu iç denetim mevzuatı da iç denetim standartları paralelinde olmakla birlikte, iç denetim faaliyetinin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi özel ve kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetinin konumunun farklılığından etkilenebilmektedir. İç denetim faaliyetinin konumunun önemi faaliyetin bağımsız bir şekilde yürütülmesi gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. İç denetim biriminin iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. Birimin işlevsel olarak yönetim kuruluna, idari olarak ise üst yönetime bağlı olması sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlar. İşlevsel hiyerarşi iç denetim faaliyetinin bağımsızlığının ve yetkisinin nihai kaynağıdır. İç denetim yönetmeliğini, risk değerlendirmelerini ve denetim planını onaylama gibi faaliyetin yürütülmesine esas olacak işlemler yönetim kurulu tarafından onaylanır. İdari hiyerarşi ise, kurumun yönetim yapısı içinde kurulan ve iç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştıran hiyerarşik ilişkidir. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

İç denetim planının onaylanması işlevsel ilişkinin en önemli örneklerindedir. Standart 2020'ye göre iç denetim planının onay merci şirketlerde yönetim kurulu, kamu kurumlarında ise üst yöneticidir. Kamu kurumlarında iç denetim bağlamında yönetim kurulu ve üst yönetim ayrımı olmaması, denetim komitesi rolünü üstlenen herhangi bir kurum olmaması nedeniyle iç denetim faaliyeti hem işlevsel hem de idari olarak üst yöneticiye bağlıdır. Kamuda iç denetim faaliyetinin başta planlama olmak üzere tüm faaliyetlerinin yerine getirilmesinde tek onay merci üst yönetici olarak görünmektedir. Planlama süreci açısından bakıldığında bu durum fonksiyonel bağımsızlıkla ilgili önemli bir sorunu ortaya çıkarmaktadır. AB Ülke ilerleme raporunda da iç denetçilerin kamuda doğrudan üst yöneticilere bağlı olmasının denetçilerin işlerini planlamadaki ve yürütmedeki bağımsızlığını tehdit ettiğinin altı çizilmektedir (AB Türkiye Raporu, 2022). Planlama süreci doğrudan üst yönetici ile birlikte yürütüldüğünden bu süreçte üst yönetici ile sorun yaşanması halinde iç denetim biriminin çıkmaza düşme olasılığı bulunmaktadır. Yönetmeliğin 40'ncı maddesine göre, iç denetim programının üst yönetici tarafından onaylanması gerekmektedir. Tebliğde de iç denetim plan ve programının üst yönetici tarafından onaylanması gerektiği belirtilmektedir. Peki iç denetim birimi tarafından hazırlanan planı üst yönetici onaylamazsa planlama süreci nasıl ilerler? Nitekim bazı kurumlarda iç denetçilerin dirençle karşılaştığı, plan ve programlar üst yönetici tarafından onaylanmadığı için denetim yapılamadığı anlaşılmaktadır (Yeltekin, 2018; Uzun & Usta, 2021).

İç denetim planının onaylanmadığı bir durumda hiçbir şekilde iç denetim faaliyeti yerine getirilememekte ve kurum iç denetim faaliyetinin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine dair vereceği güvenceden mahrum kalmaktadır. Belki de üst yönetici iç denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkacak aykırılıklardan kaçınmayı amaçlamaktadır. Üst yönetimin kararını, özel sektörde olduğu gibi gözden geçirecek bir organ bulunmamaktadır. Planın onaylanmaması iç denetim birimi bakımından herhangi bir sorumluluğa yol açamamakta, aksine iç denetim faaliyeti yerine getirilemediği için atıl durumda beklemektedir.

Bu soruna çözüm olarak üst yönetimin iç denetim planını ve programını onaylamayarak, "riski üstlenmeyi kabul ettiklerine" yönelik düzenlemeler yapılabilir. Çalışmamızda üst yöneticinin, planı onaylamaması nedeniyle ortaya çıkan riski üstlendiklerini kamuoyuna açıkça beyan etmesini sağlayacak bir düzenleme önerisi getirilmektedir. Bu öneriye göre üst yöneticinin, iç denetim planını onaylamadığı durumlarda kamuoyuna, iç denetim faaliyetinin sağlayabileceği güvenciyi talep etmeme sorumluluğunu üstlenmesini gerektirecek bir açıklama yapması gerekecektir. Bu düzenlemeler söz konusu soruna alternatif bir yaklaşım sağlayabilir.

Plan ve programın onaylanmaması durumunda iç denetim birimi ilgili idarede nesnel güvence faaliyetini yerine getirememektedir. İdarenin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği değerlendirilememektedir. Bu durumda üst yöneticinin iç denetim faaliyetinin güvence faaliyetine gereksinim duymayarak idarenin, yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerine ilişkin süreçlerinin etkinliğinin işlerliğine dair riski üstlenmesinin, kamuoyunun ve paydaşların bilgilendirilmesi bakımından gereklilik olduğu düşünülmektedir.

5. SONUÇ

İç denetim faaliyetlerinin planlaması 2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi Standardının alt bileşeni olan 2010-Planlama Standardına göre yapılmaktadır. Standart uyarınca iç denetim faaliyetine ilişkin görev planı, en az yılda bir yazılı olarak yapılan risk değerlendirmesine dayandırılmalıdır.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Kamu iç denetiminde planlama bu standarda uygun olarak yapılan düzenlemeler ve rehber çerçevesinde yapılır. Kamu iç denetim faaliyeti için esas dayanak 5018 sayılı Kanun olmakla birlikte planlama sürecinin detayları yönetmelik, tebliğ ve rehberde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, kamu iç denetim faaliyetinde plan ve program kavramları göze çarpmaktadır. Yönetmeliğe göre program 1 yıllık süreci ifade ederken plan, programı da içerek şekilde, 3 yıllık süreci kapsamaktadır.

Kamu iç denetimde 3 yıllık planlama; denetim evrenin ve denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi, iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması süreçlerinden oluşmaktadır. Planın oluşturulabilmesi için öncelikle denetlenecek alanlar ve konular tespit edilmelidir. Denetlenecek alan ve konuları ifade eden denetim evreni risk analizine dayalı olarak oluşturulur. Denetim evreni bir kurumdaki tüm faaliyet, süreç ve projeleri içerir. Risk değerlendirme süreci sonrası denetim alanları risk düzeyine göre önceliklendirilir.

Denetim alanları tespit edildikten sonra, yönetmeliğe göre, plan üç yıllık dönemler halinde hazırlanır. Plan dönemi, ilk yılın ocak ayının birinci günü başlayan, üçüncü yılın aralık ayının son günü biten süreci kapsamaktadır. İç denetim planı, her yıl risk değerlendirmesi ve denetim sonuçlarına göre gözden geçirilerek ve İDKK tarafından hazırlanan KİDSB de dikkate alınarak hazırlanır. KİDSB genel hatlarıyla iç denetim birimlerine planlama hususunda yol gösterir.

İç denetim birimleri, planlama yaparken denetim kaynağı (iç denetçi, süre, maddi kaynaklar), denetim ölçeği ve denetim alanlarının risk düzeyi hususlarını göz önünde bulundurur. Kamuda iç denetim birimi tarafından denetim mevzuatı kapsamında hazırlanan iç denetim planı ve programı, aralık ayı başı itibarıyla kurum üst yöneticisine yazılı bir şekilde sunulur. Plan ve programın onayı üst yönetici tarafından gerçekleştirilir.

İç denetim plan ve programları, iç denetimin etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesini sağlamak bakımından oldukça önemlidir. Ayrıca iç denetimin sistemli, devamlı ve disiplinli bir faaliyet olmasının sağlanmasının da en önemli araçlarıdır. Bu anlamda mevzuatına uygun olarak hazırlanan iç denetim plan ve programı kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşmasına yardımcı olacak ve iç denetimin katma değerini artıracaktır.

Bu çalışmada kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programının hazırlanmasına ilişkin süreç, iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmiştir. Ayrıca iç denetimin planlama sürecindeki bağımsızlık olgusu, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından ele alınmıştır. Araştırma sonucu standartlarda ve mevzuatta kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecini açıklığa kavuşturmaya yönelik düzenlemeler yapıldığını, kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecinin mevzuatta ve uluslararası iç denetim standartlarında benzer olduğunu göstermektedir. Rehber ve KİDSB düzenlemeleriyle de kamu idarelerinde iç denetim plan ve program hazırlama süreçlerinin daha açık ve anlaşılır kılınmaya çalışıldığını söylemek mümkündür. Ancak üst yöneticinin iç denetim plan ve programını onaylamaması durumunda sürecin nasıl işleyeceği belirsizdir ve önemli bir sorun teşkil etmektedir. İç denetim programının üst yönetimce onaylanmaması halinde, üst yöneticinin, planın onaylanmaması nedeniyle ortaya çıkan riski üstlendiklerini kamuoyuna açıkça beyan etmesini sağlayacak bir düzenleme kamuoyunun bilgilendirilmesi açısından gereklilik olarak görülmektedir. Bu konuda öneri olarak Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin iç denetim plan ve programını düzenleyen 5'nci maddesinin üçüncü fıkrası şu şekilde düzenlenmelidir: "(3) İç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanan üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programı, iç denetim birimi tarafından aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulur. Üst yönetici aralık ayı sonuna kadar plan ve programı onaylar, onaylamaması durumunda iç denetim faaliyetinin sağlayabileceği güvence ve danışmanlık faaliyetlerini talep etmeme sorumluluğunu üstlendiğini iç denetim birimine ve kamuoyuna yazılı olarak duyurur."

Kaynakça

AB Komisyonu, AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi, 2022 Türkiye Raporu, 2022.

Akpınar, A. (2011). Denetim anlayış ve metodolojisinde değişimin adı: iç denetim. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 287-305.

Al, H. (2013). Avrupa Birliği üyelik sürecinde kamu iç denetim sistemi: hayaller ve gerçekler. *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 117-139.

Doğmuş, M.D. (2010). Avrupa Birliği'nde iç denetim sistemi. *Araştırma İnceleme Serisi:2*. Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

- Güner, M. F. (2009). Kamu yönetiminde iç denetime geçiş süreci ve karşılaşılan sorunlar: kamu iç denetiminin değişimi üzerine bir araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 209-227.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 12.7.2006/26226.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği (2013). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 19.04.2013/28623.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). Kamu İç Denetim Rehberi. Ankara.
- Kamu İç Denetim Standartları (2011). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 16.08.2011/2807.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2020). Kamu İç Denetim Strateji Belgesi (2021-2023 Dönemi). Ankara.
- Karcıoğlu, R. & Kurnaz, E. (2017). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan başlıca sorunların tespiti: kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-88.
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de kamu ve özel sektörde iç denetim uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları*, 27(99), 8-36.
- Kebeli, A. (2020). Kamu iç denetiminde performans denetiminin yeri. *Denetişim*, 10(20), 5-34.
- Kesik, A. (2005). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu bağlamında ve AB sürecinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol*. İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim güncel iç denetim uygulamaları*, (1. Baskı). İstanbul, Beta Yayınları.
- Ramamoorti, S. (2003). “Internal Auditing: History, Evolution and Prospects”, Andrew D. Bailey, Audrey A. Gramling & Sridhar Ramamoorti (Ed.), *Research Opportunities in Internal Auditing* içinde (1-23), Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Şimşek, K. (2020). *İç Denetim*. Ankara, Nobel Yayınevi.
- Şimşek, K. & Ataman Gökçen, B. (2023). AB uyum sürecinde Türkiye’de kamu iç denetim düzenlemeleri: devlet üniversitelerinde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 68, 173-200.
- Tufan, M. & Görün, M. (2022). Türkiye’deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135.
- Tutar, H. & Altınöz, M. (2017). Hesap verebilirlik bağlamında iç denetim ve sorun alanları: eleştirel bir analiz. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(15), 225-248.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 9/11/1982/2709.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü.(2019). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ). 1. Baskı, İstanbul.
- Uysal, M. C. (2018). Kamu kurumlarında kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim: iç denetçiler üzerine bir araştırma-II. *Denetişim*, 8(18), 35-44.
- Uzun, A. & Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: sorunlar ve çözüm önerileri. *Denetişim*, 12(23), 27-40.

Kamu İ Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Yeltekin, T. (2018). *Uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde üniversitelerde iç denetim: Harran niversitesi rneęi* (BasılmamıŐ yüksek lisans tezi). Harran Üniversitesi, Şanlıurfa.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

İnternet Kaynakları

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). <https://www.hmb.gov.tr/duyuru/kamu-ic-denetim-standartlarinda-degisiklik-yapilmistir> (Erişim tarihi, 20 Mart 2023).

The Institute of Internal Auditors. (2023). <https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/> (Erişim tarihi, 20 Mart 2023).

Türkiye İ Denetim Enstitüsü. (2023). <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari> (Erişim tarihi, 1 Mart 2023).

Türkiye İ Denetim Enstitüsü. (2023). <https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar> (Erişim tarihi, 20 Mart 2023).

Arastırma Makalesi

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MEDİKAL MUHASEBE PERSPEKTİFİNDE FATURALANDIRILAMAYAN İŞLEMLERE YÖNELİK TAHAKKUKLAR (ACCOUNTS FOR NON-BILLING TRANSACTIONS IN MEDICAL ACCOUNTING PERSPECTIVE IN HEALTHCARE ENTERPRISES)

Serap KILINÇ¹, Derviş BOZTOSUN²

ÖZ

Sağlık sektöründe, sağlık hizmetlerinin uygulanması, koordine edilmesi ve sağlık hizmetlerinin etkin yönetiminin sağlanabilmesi için yöneticilerden, insan kaynakları yönetimi, mali yönetim, stratejik planlama, maliyet muhasebesi ve karar alma kapsamında yer alan işlemlerin etkili bir şekilde yapılması beklenmektedir. Bu çalışmada, bahsi geçen fonksiyonlardan muhasebe kısmı ele alınmış, faturalandırılmayan işlemlere yönelik tahakkuk kayıtlarının sağlık işletmelerinde medikal muhasebe sistemi içerisindeki yerinin ortaya koyulması amaçlanmıştır.

Bu doğrultuda çalışmanın, hastanelerde sunulan hizmetlerin medikal muhasebe perspektifinde faturalandırılmayan işlemlere yönelik tahakkuk kayıtlarının netleştirilmesine ve literatürde yer alan kısıtlı çalışmalara katkı sağlaması, ayrıca medikal muhasebenin hastane işletmelerinde etkin bir şekilde kullanılmasına yardımcı olması hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Medikal Muhasebe, Faturalandırılmayan İşlemler, Sağlık Sektörü.

JEL Kodları: H51, I18

ABSTRACT

In the health sector, in order to implement and coordinate health services and to ensure effective management of health services, managers are expected to perform effectively the processes within the scope of human resources management, financial management, strategic planning, cost accounting and decision making. In this study, the accounting part of the aforementioned functions is discussed, and it is aimed to reveal the place of accrual records for non-billing transactions in the medical accounting system in health enterprises.

In this direction, it is aimed to contribute to the limited studies in the literature and to health managers in the effective use of medical accounting in hospital in clarifying the accrual records for transactions that cannot be billed in the medical accounting perspective of the services provided in hospitals.

Keywords: Medical Accounting, Non-Billing Transactions, Healthcare Industry.

JEL Codes: H51, I18

¹ Doktora, Meslek Yüksekokulu, OrcID: 0000-0002-3125-9619, serap_kilinc@hotmail.com.tr

² Prof. Dr., Kayseri Üniversitesi, OrcID: 0000-0002-2656-2701, dboztosun@kayseri.edu.tr

1. GİRİŞ

Sağlık işletmelerinin; girdi olarak saydığı hastaların ve sağlık problemi olabileceğini düşünenlerin, ihtiyaç ve beklentilerine göre bilimsel yöntemler çerçevesinde sağlık hizmeti sunması esas üretimi olarak kabul edilebilir. Diğer hizmet sektörleri ile kıyaslandığında sağlık işletmeleri her hastayı ayrı ayrı değerlendirir ve her hasta için hizmet hazırlama yöntemi farklıdır. Dolayısıyla sağlık hizmetlerinin üretimini standardize etmek oldukça zordur (Bolat, 2000). Ek olarak, her hastanın tedavisinin farklı olması nedeniyle maliyet karmaşıktır (Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 72). Bu nedenle her hastanın kayıt şekli ve faturalandırılması farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

Türkiye'deki hastanelerin finansal performansı üzerine yapılan çalışmalar, hastanelerin finansal performansı ve sorunları hakkında bazı sonuçlara varmaktadır. Finansal sistemin çok yönlü yönetimi ve üst yönetimin eksiklikleri ile hastanenin yönetim muhasebesi ve alt muhasebe sistemleri için maliyet muhasebesi, maliyet analizi, finansal tablo analizi ve muhasebe sistemlerinin yokluğu veya yetersizliği kamu hastanelerinin mali yapısındaki başlıca sorunlar arasındadır (Akar, 1989). İyi bir finansal sonuç kurumun imajını yükseltir. Finansal sonuç, işletmenin itibarını gösteren kriterler arasında anlaşılması en kolay ve en kritik unsurdur. Finansal açıdan rekabetçi işletmeler finansal performansı iyileştirmek isteyeceklerdir (Neely vd., 1995). Bu durum gerek kamu hastanelerinde gerekse özel hastanelerde bu şekildedir. Kamu hastanelerinde hekimler dağıtılabilir gelir üzerinden ek ödeme almaktadırlar. Bu nedenle hastaneler hem iyi hekimler tarafından tercih edilebilir olmalı hem de kaliteli sağlık hizmeti sunabilmek için finansal performanslarını sürekli kılmak durumundadırlar.

İşletmelerde düzenli aralıklarla finansal analiz yapılmasını kaçınılmaz kılan, sağlıklı ve güvenilir karar alıp-verme, planlama ve kontrol fonksiyonlarının etkin bir şekilde uygulanmasıdır. Bu sebeple finansal sonuçları ölçmek ve analiz etmek işletme yöneticilerinin en önemli görevlerinden biridir. Bu sorumluluğu başarıyla yerine getirebilmek için hangi verilerin işletme faaliyetini doğru tanımladığını, nasıl toplanabileceğini ve toplanan verilerin nasıl değerlendirileceğini bilmek gerekmektedir (Acar, 2003). Özellikle mevcut durumu analiz ederek verilen hizmetin kalitesini ve etkinliğini artırmak için hizmet kayıtlarının doğru şekilde gerçekleştirilmesi, sağlık yöneticilerinin de son yıllarda verimlilik açısından aldıkları karne puanlarına etki etmektedir. Bu sebeple riski en aza indirmek adına denetim çalışmalarında kontrol ve gözetimi sürdürmeleri gerekmektedir.

Çalışmamızda kamu hastanelerinde medikal muhasebenin işleyişine, önemine ve görevlerine, fiyatlandırma usullerinin hangi fiyat tarifelerine göre belirleneceğine ve medikal muhasebe perspektifinden faturalandırılmayan işlemlere yönelik tahakkukların bilgilerine değinilmiş ve bu konuların önemi vurgulanmak istenmiştir. Bu doğrultuda çalışmanın sağlık kurumlarının finansal yönetimine katkı sağlayacağı ve kamu hastanelerinde görev yapan sağlık yöneticilerinin karne puanlarını olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir. Faturalandırılmayan işlemlerin sadece kamu hastanelerinde olması sebebiyle bu çalışmada kamu hastaneleri değerlendirilmiş, özel hastaneler ele alınmamıştır.

2. MEDİKAL MUHASEBE VE GÖREVLERİ

Muhasebe, bir işletme içindeki finansal işlem ve olayları sistematik olarak kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve raporlayan, bu bilgileri yorumlayarak finansal bilgi kullanıcılarına sunan bir bilgi sistemidir (Bozdemir, 2019: 36). Bu tanımdan hareketle muhasebe, veri ve bilgi üretme sürecinden daha kapsamlıdır. Muhasebenin temel amacı, üretilen bilgi ve verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması olup, ilgili tarafların karar alıp vermesinde dayanak teşkil etmektedir (Tektaş, 2014). Literatürde genel itibarıyla; genel muhasebe, yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, ihtisas muhasebesi vb. türlerinden bahsedilmektedir (Bozdemir, 2019: 36). Medikal muhasebe genel muhasebeden farklı bir kavram olarak, gelirlerin doğru bir biçimde tahakkuk ettirilmesi ve sağlık kuruluşlarının gelir elde ederken gerçekleştirmiş olduğu hizmet faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesini içerir (Arık ve Yılmaz, 2021). Sağlık yöneticileri için güvenilir muhasebe bilgileri, sağlık kuruluşlarının finansal başarısı için kritik öneme sahiptir. (Çil Koçyiğit vd., 2016). Sağlık yöneticisinin muhasebe ve finans alanındaki görev ve sorumlulukları 22 Mayıs tarihli 2014 tarih ve 29007 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan "Sağlık Meslek Mensupları ve Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelik" in "Ek 2" bendinde şöyle sıralanır: "c) Kurumun muhasebe, bilanço, bütçe, mali ve maliyet analizlerini yapar. ç) Sağlık hizmeti sunumunun planlanması, uygulanması ve değerlendirilmesine katılır. d) Kurumda tıbbi yardım ve hasta bakımı haricinde verilen hizmetlerin düzenlenmesini, uygulanmasını ve denetlenmesini sağlar."

Sağlık kuruluşlarında verilen hizmetlerin çeşitliliği ve gelir-gider kayıtlarının diğer sektörlerden farklılık göstermesi ve bu kayıtların muhasebeleştirilmesi sağlık yöneticilerinin işini zorlaştırabilmektedir (Kısakürek, 2010). Bununla beraber sürekli hizmet veren, tüketim yerlerinin fazla olması, farklı sağlık hizmet türlerinin bulunması nedeniyle girdi ve çıktıların yüksek olması ve karmaşık bir yapıda olmaları hastane hizmetlerinin yönetilmesi açısından güç olabilmektedir

(Şener, 2018: 157). Bu nedenle sürekli güncellenen fiyat tariflerinin Hastane Bilgi Yönetim Sistemi tarafından ve ilgili birimler tarafından takip edilmesi önem arz etmektedir.

Diğer tüm sektörlerdeki işletmelerin yaptığı gibi hastane işletmelerinin de finansal performansını iyileştirmede en önemli stratejilerinden biri maliyet kontrolüdür. Yüksek hastane maliyetleri ve hızlı maliyet artışları, maliyet kontrollerini gerektirir. Kâr amacı güden veya gütmeyen hastane işletmelerinde sunulan hizmetlerin maliyetlerinin yönetiminde; maliyetlerin düşürülmesinde yapılacak analizlerin yapılması, sunulan hizmetin kalitesinin yükseltilmesi, kaynakların etkin dağıtılması ve verimliliğin artırılması çok önemlidir. Hastanelerin geniş bir ürün yelpazesi olması ve kurumsal yapısının daha karmaşık olması, diğer birçok hizmet veren kuruluşa göre hastane yöneticilerini, maliyetlerin kontrolünü yaparken zora sokmaktadır. Bu durum beraberinde yöneticileri profesyonel maliyet yönetimine itmektedir (Çil Koçyiğit, 2012). Bu nedenle verilen her hizmetin fatura edilip edilmeksizin muhasebeleştirilmesi gelir gider analizi açısından ayrıca önem taşımaktadır.

Sağlık hizmetlerinin SGK'ya sunulmasından doğan hizmetlerin satın alma maliyetlerinin değerlendirilmesini sağlayan muhasebe ile yürütülen tüm operasyonel işlemler, MEDULA* sistemi kullanılarak elektronik faturalama ile SGK'ya fatura edilmesi, faturaların ödeme planlarına eklenerek tahsilat süreçlerinin sistematik olarak izlenmesine medikal muhasebe, bu görevlerin yerine getirilmesini sağlayan nitelikli ve deneyimli çalışanlara medikal muhasebe uzmanı denir (Kördeve 2017). Aynı zamanda medikal muhasebe süreci, her ay sonunda dönem hazırlama, dönem sonlandırma, dönem örnekleme yapan, trafik kazası, adli vaka ve iş kazası evraklarının ilgili birimlerden temin edilmesini ve Hastane Bilgi Yönetim Sistemi (HBYS) üzerinden MEDULA'ya yüklenmesini sağlayan, özel sigorta şirketleri ile iletişime geçip ödeme tahsilatını gerçekleştiren, doktor konuşma ücretlerinin fatura işlemlerini yapan ve bunun gibi daha birçok görevi bulunan, yapı olarak karmaşık ve iş gücü açısından yoğun bir süreçtir.

Bu bağlamda medikal muhasebe biriminin görev ve sorumluluklarını sağlık hizmeti sunucularının fonksiyonel ayrıcalıkları ile birlikte Tablo 1'deki gibi açıklayabiliriz (Kördeve 2017).

Tablo 1. Medikal Muhasebe Biriminin İş Süreçleri

a) Medikal Muhasebenin İşlevsel Süreci	b) Medikal Muhasebe-Yatan Hasta/Ameliyathane Süreci
<ul style="list-style-type: none">- Hastaneler arasında gerçekleştirilen hizmet alım protokollerinin yürütülmesini takip etmek, evrak ve prosedürlerini sonuçlanmasını sağlamak,-Hekimlerin işe başlangıçlarında branşlarıyla tescil işlemlerini gerçekleştirmek,- Hastaya yapılan teşhis ve tıbbi tedavi uygulamalarını ilgili hükümler ve protokoller kapsamında faturalandırılmasını sağlamak, icmal listelerini hazırlayıp eke sunarak ödeme yazılarının teslimini sağlayarak ödeme planına dahil ettirmek,- Aylık gerçekleştirilen hastane geliri kapsamında belirlenen global bütçe ödeme planı kapsamında yapılan avans ödemeleriyle, tıbbi tedavi faturalarının tahsilat işlemlerini takip etmek,- Anlaşmalı geri ödeme kurumlarıyla (SGK, Bankalar, Türkiye Odalar ve Borsalar, TBMM, Yargıtay vb.) sözleşme süreçlerinin takibini sağlamak ve yürütmek,- SGK tarafından yapılan kesintilerin takibini sağlayarak gerektiğinde itiraz etmek ve süreci takip etmek, il sağlık	<ul style="list-style-type: none">- Sosyal güvencesi olan tüm hastaların provizyon (takip) işlemlerinin kontrolünü sağlamak ve gün içerisinde sosyal güvenliğin sisteminden kaynaklı provizyon alınamayan hastalara sonrasında takip almak,- Hastalara ameliyattan önce ve sonrasında yapılan tetkiklerin sonuçlarının takibini yapmak,- Faturalandırma işleminin hatalı olmaması için sekreterlerin teslim ettiği hasta dosyalarının eksiksiz olarak tamamlanmasını sağlamak,- Dosyadaki eksik bilgilerin ve formların tamamlanması ve ekletilmesini sağlamak,- Hasta dosyasındaki formların ve evrakların kaşe ve imza kontrollerini yapmak,- Hastalara kullanılan tıbbi malzemelerin, ilaçların ve kan ürünlerinin barkod ve miat kontrollerinin yapılmasını sağlamak ve doğru faturalandırma yapmak,

* Medikal Ulak (Medikal+Ulak), sağlık ağı anlamına gelmekte ve MEDULA şeklinde adlandırılmaktadır. Genel Sağlık Sigortası (GSS) ile sağlık tesislerinin arasında, sağlık tesislerinin iç işleyişlerine müdahale etmeden fatura bilgilerini elektronik ortamda toplama ve verilen hizmet ödemelerinin gerçekleştirilmesi için oluşturulmuş ortak bir provizyon takip sistemidir (Kördeve, 2017).

-
- müdürlüklerinin komisyon çalışmalarına dahil olarak ilgili kesintiler hakkında savunma gerçekleştirmek,
 - Yapılan kesintileri ve itiraz süreçlerini takip ederek kesinti tutarının iadesini gerçekleştirmek,
 - Resmî Gazete’ de yayımlanan Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ile ilgili değişiklikleri takip ederek HBYS firmasına bilgi vermek ve güncel değişiklikleri ilgili birimlere (kat sekreterleri, poliklinik sekreterleri, satın alma birimi çalışanları, hekimler ve hemşireler) iletmek,
 - Kurumlara gönderilen belgelerin iade durumlarında gerekli düzeltmeleri sağlamak ve sonuçlandırmak,
 - Hasta dosyalarının birime ulaşmasıyla birlikte dosya kontrollerini sağlamak ve tedavi girişlerinin faturalandırılma işlemi yapılmadan hekimle birlikte kurumun da hatalı kayıt yapmasını engellemek için eksiklerin girilmesini sağlamak, varsa mevzuat değişiklikleri hakkında hekimi bilgilendirmek,
 - Kamu sağlık hizmetleri fiyat tarifesindeki (KSHST) değişiklikleri güncel takip ederek HBYS firmasına bilgi vermek ve birimleri bilgilendirmek,

- Reçetelerin (kırmızı, mor, turuncu ve yeşil) ve ilaç raporlarının sürecini takip etmek
- Kurumlar arası yapılan sözleşmeler ve protokollerin, Güncel SUT ve KSHST ile ilgili yatan hasta ve ameliyathane sekreter, hemşire ve hekimlere bilgilendirme yapmak,
- Malzeme stok kontrolünün yapıldığından emin olmak ve barkodlarının kontrolünün yapılmasını sağlamak.

c) Medikal Muhasebe-Bilgi İşlem Süreci

- Sağlık uygulama tebliği ve Kamu sağlık hizmetleri fiyat tarifesinde yer alan tüm işlem kodlarının Hastane Bilgi Yönetim Sisteminde (HBYS) bulunmasını sağlamak,
- Resmî Gazete’ de yayımlanan SUT fiyatları, sözleşme protokollerinde bulunan işlem fiyatları ve KSHST fiyatlarının HBYS’ ye güncel olarak entegresini sağlamak,
- Hekimlerin kayıt sürecine dahil edilmesi için tanımlamalarını sağlamak,
- Hekimlerin e-imza ve e-reçete işlemlerini kullanabilmesi için tanımlamalarını sağlamak,
- Hastaların hizmet verilerini E-nabız ve Sağlık-Net üzerinden eşleştirilmesini ve aktarılmasını gerçekleştirmek.

d) Medikal Muhasebe-Eczane Süreci

- İlaçların barkod ve karekod bilgilerinin uygunluğu ve Hastane Bilgi Yönetim Sisteminde kontrollerini gerçekleştirmek, İlaç Takip Sistemi (İTS) eşleştirilmesini sağlamak,
- Hasta dosyalarını fatura ederken ilaçları mevzuata ve sözleşme hükümlerine göre faturalandırılmasını ve kontrolünü sağlamak,
- Kan ürünlerinin ISBT ve barkod numaralarının kontrolünü sağlamak, ilaç raporlarının kontrolünü sağlamak,
- İlaçların ve kan ürünlerinin miat kontrollerine göre düşümünün sağlanması ve faturasının edilmesini sağlamak.

e) Medikal Muhasebe-Satın Alma ve Stok Süreci

- Tıbbi malzeme SUT kodlarının mevzuata göre tanımlanmasını, hasta işlemlerinin SGK’ ye fatura etmeden önce kontrolünü sağlamak,
- SUT kodlarının eşleştirilmesini Tıbbi Sarf birimi ile entegre çalışarak eşleştirilmesini sağlamak, firma tanımlayıcı numaralarının doğruluğunu Ürün Takip Sistemi (ÜTS) üzerinden kontrolünü sağlamak,
- Tıbbi malzemelerin miat kontrollerine göre düşümünün sağlanması ve faturasının edilmesini sağlamak.

f) Medikal Muhasebe-Poliklinik/Acil Servis Süreci

- Acil servise başvuran hastalardan adli vaka, iş kazası ve trafik kazası ile ilgili evraklarının temin edilmesini takip etmek ve SGK’ ye MEDULA sistemi üzerinden taratılarak evrak yükleme işleminin yapılmasını sağlamak,
- Acile gelen hastalardan kırmızı, yeşil ve sarı alan ayırımına göre provizyon alınmasını sağlamak, poliklinik hastalarının ise provizyon alınma işlemlerini kontrol etmek ve provizyon alınmayan hastalar ile ilgili birimleri bilgilendirmek,

- Firmalarla yapılan sözleşmelerde malzemelerin SUT kodlarının doğruluğunu, ÜTS üzerinde kaydı olup olmadığını ve sözleşmelerin güncel mevzuata göre eksiksiz yapılmasını sağlamak,
- İrsaliye faturalarının hasta dosyalarında bulunmasını sağlamak ve fatura esnasında irsaliye faturasını görmeden fatura edilmemesini sağlamak, bu nedenle malzeme faturalarının en hızlı şekilde temin edilmesini sağlamak,
- Satın alma ve tıbbi sarf-stok birimlerini ilgilendiren güncel SUT, KSHST ve sözleşme protokolleri hakkında gerekli bilgilendirmeleri yapmak.

- Hastalara ait veri girişlerinin ve belgelerinin doğruluğunu kontrol ederek teyit etmek,
- Gününbirlik tedavi alan hastalara yapılan uygulamaların ve girişlerin yer aldığı belgelerdeki kaşe ve imza kontrolünü sağlamak,
- Resmî Gazete’ de yayınlanan Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ile ilgili değişiklikler ve Kamu Sağlık Hizmetleri Satış Tarifesindeki (KSHST) değişiklikler hakkında çalışan personellere eğitim vermek ve bilgilendirme yapmak,
- Rapor çıkarılması gereken tedavilerin (Diyaliz, ESWT, FTR, ESWL) evraklarının takibini sağlamak,
- Görüntüleme ve ileri tetkik işlemlerinin sonuçlarının takibini sağlayarak raporlandırılmasını sağlamak ve faturalandırma sürecine devam edilmesini sağlamak.

g) Medikal Muhasebe-Genel Muhasebe Süreci

- Dönem sonlandırma yapıldıktan ve kapatıldıktan sonra ilgili hesaplara dağılımı yapılması için evrak teslimi yapmak,
- Sözleşme yapılan kurumlara gönderdiğimiz hizmetlerin fatura kontrolünü sağlamak ve ödemesinin gerçekleştirilmesini sağlamak,
- İade işlemleri ile ilgili gerekli evrakları hazırlamak ve ödeme için evrakları teslim etmek,
- Hekimlere ödenecek olan eğitim ya da konuşma ücretleri ile ilgili fatura evraklarını hazırlayıp teslim etmek,
- Kurumlar arasında yapılan hizmet alım faturalarının düzenlenmesi ve ödemelerin takip edilmesi için gerekli yazı ve faturaları genel muhasebe ile paylaşmak,
- Yapılmayan ödemeler hakkında süreçleri takip etmek ve bilgilendirmek,
- Şirket prim kesintilerinin muhasebe kayıtlarının yapılmasını sağlamak ve konuyla ilgili genel muhasebe birimine bilgi verilmesini sağlamak.

h) Medikal Muhasebe-Finans Müdürlüğü İşlevsel Süreci

- Her ay sonunda yapılan dönem sonlandırma işlemleri hakkında bilgi vermek,
- Yıl sonu işlemleri için ödemeler ve tahsilatlar hakkında bilgilendirme yapmak,
- Evrakların imza süreçlerini takip etmek ve yönetime bilgi vermek,
- Kurumlarla yapılan sözleşme ve protokollerin uygulanması hususunda gerekli sunumu yapmak,
- Yapılan kesintiler ve evrak iadeleri hakkında yönetime bilgi vermek,
- Güncellenen SUT ve KSHST hakkında anlaşılır bir dille üst yönetime gerekli bilgilendirmeleri yapmak.
- Faturalandırma işlemlerinin aksamaması için eksik evrakları tamamlamayan personeller hakkında üst yönetime bilgi vermek.

(Kördeve, 2017)

3. MEDULA, SAĞLIK UYGULAMA TEBLİĞİ (SUT) VE KAMU SAĞLIK HİZMETLERİ FİYAT TARİFESİ (KSHFT)

MEDULA, sağlık kuruluşlarına başvuran hastanın sosyal güvencesi olup olmadığını sorgulanabildiği Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve HBYS sisteminin arasında yer alan ve entegre olan bir sistemdir. Vatandaş sağlık kuruluşuna başvuru esnasında HBYS sistemi ile MEDULA üzerinden SGK’ ya provizyon sorgulanması gerçekleştirilmektedir. SGK tarafından MEDULA üzerinden HBYS sistemine provizyon verdiği taktirde hastanın sosyal güvencesinin olduğu tespit edilmektedir. Hastaneler MEDULA sistemi üzerinden hastaların işlemlerini SGK’ ya fatura edebilmektedir. Aynı zamanda hekimlerin branş kayıtları da bu sistem üzerinden yapılmakta ve hastalara tedavi alabilmeleri için çıkartılan raporlar MEDULA sistemi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Sağlık İşletmelerinde Medikal Muhasebe Perspektifinde
Faturalandırılmayan İşlemlere Yönelik Tahakkuklar
Serap KILINÇ, Derviş BOZTOSUN

Sağlık Uygulama Tebliği (SUT), sosyal güvencesi olan her vatandaş için SGK tarafından yayınlanan sürekli olarak değişiklik gösteren bir mevzuat ve fiyat tarifesidir. Sağlık kuruluşlarının SGK'ya ayaktan, yatan ve günübirlik gelen hastaların hizmetlerinin nasıl ve ne şekilde hangi kurallar doğrultusunda fatura edeceği hakkında bilgi verirken malzeme, tetkik ve tıbbi işlemlerin hangi fiyat üzerinden SGK'ya fatura edeceği tutarlar listeler halinde yer almaktadır. Ayrıca hastanelerin hangi grupta sınıflandırılması hakkında bilgilerde yer almaktadır.

Kamu Sağlık Hizmetleri Fiyat Tarifesi MEDULA üzerinden provizyon alınamayan ve yabancı uyruklu hastalar için yayımlanan bir satış tarifesidir. Sosyal güvencesi olmayıp ücretli hizmet almak isteyen vatandaşlara bu tarife üzerinden fatura kesilmekte ve tahsilatı gerçekleştirilmektedir. Estetik ve geleneksel tıp tedavi ücretleri de sadece bu listede yer almaktadır.

4. GLOBAL BÜTÇE VE FATALANDIRILAMAYAN İŞLEMLERE YÖNELİK TAHAKKUKLAR

Hem götürü bedel hizmet alım sözleşmesi hem de global bütçe olarak da adlandırılan uygulamada, yapılan hesaplamalar sonucunda önceki yıllara ait bilgiler ve ayrıca verilen hizmetlerin yürütülmesi için söz konusu yılda beklenen giderler hususunda, tahminen yapılan hesaplamalar neticesinde; Sağlık Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, SGK veya Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı arasında bir protokol süreci başlar. Protokol imzalanması aşamasından sonra protokolda belirtilen tutar Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğüne protokolda tanımlanan ödeme planı dahilinde aktarılır ve sonrasında yapılan sağlık kuruluşlarına aktarımı yapılmak üzere İl Sağlık Müdürlüklerine iletilmektedir. Protokolda yatırım maliyetleri, tıbbi malzeme ve ilaç maliyetleri, hizmet alma maliyetleri, personel maliyetleri, yasal yükümlülükler ve işletme giderleri olarak 6 kalem tanımlanmıştır (Global Bütçe Protokolü, 2018).

Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararlarına göre, ücretsiz olarak sunulan sağlık hizmetlerinin bedelleri her hizmet için SUT puanlarına ve KSHST'ye göre hesaplanmakta ve ilgili TDMS ana hesabına yansıtılması gerekmektedir (994-995). Tablo 2'de ücretsiz olarak verilen sağlık hizmetleri ve ilgili nazım hesapları hangi yöntem ve tarifinin kullanılacağı belirtilmiştir.

Tablo 2. Faturalandırılmayan İşlemlere Yönelik Tahakkuklar

Hesap Kodu	Hesap Adı	Açıklama	Tahakkuka Esas Kullanılacak Fiyat Tarifesi/Yöntem
994	Faturalandırılmayan Tedavi Hizmeti Tahakkukları Hesabı	(BKK) Bakanlar Kurulu Kararıyla 4736-SK 1.maddesi 1.fikrasından muaf tutulanlarla diğer faturalandırılmayan işlemler bu hesap kodu altındaki ilgili alt hesap koduna BORÇ kaydı olarak gerçekleştirilmelidir.	-
994.01	KETEM Fatura Tahakkukları	Türkiye Halk Sağlığı Kurumu (THSK)	-
994.02	H.S.M.ye Bağlı İlçe Hastaneleri Tahakkukları	THSK	-
994.03	Halk Sağlığı Laboratuvarları Tahakkukları	THSK	-
994.04	H.S.M.ye Bağlı T.S.M. Tahakkukları	THSK	-

Sağlık İşletmelerinde Medikal Muhasebe Perspektifinde
Faturalandırılmayan İşlemlere Yönelik Tahakkuklar
Serap KILINÇ, Derviş BOZTOSUN

994.05	Faturalandırılmayan Sağlık Kurulu Raporu Tahakkukları	İlgili alt hesaba kaydı gerçekleştirilir.	-
994.05.01	Gaziler İçin Düzenlenen Sağlık Kurulu Raporları	Mevcut durumun gereklerini karşılamayan sağlık kurulu raporları için ücret talep edilir. Diğer sağlık kurulu raporları için ücret alınmaz ve bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B (Hizmet başı fiyat listesi) listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.05.02	Şehit ve Gazi, Dul ve Yetimleri İçin Düzenlenen Sağlık Kurulu Raporları	Mevcut durumun gereklerini karşılamayan sağlık kurulu raporları için ücret talep edilir. Diğer sağlık kurulu raporları için ücret alınmaz ve bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.05.03	Engelliler İçin Düzenlenen Sağlık Kurulu Raporları	Mevcut durumun gereklerini karşılamayan sağlık kurulu raporları için ücret talep edilir. Diğer sağlık kurulu raporları için ücret alınmaz ve bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.05.04	Öğrenciler İçin Düzenlenen Sağlık Kurulu Raporları	Mevcut durumun gereklerini karşılamayan sağlık kurulu raporları için ücret talep edilir. Diğer sağlık kurulu raporları için ücret alınmaz ve bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.05.05	2022 Say. Kan. 65 Yaşını Doldurmuş Vatandaşlara Aylık Bağlanması Hk. Kanun Kap. Düz. Sağlık Kurulu Raporları	Bu kapsamda başvuran kişilerden sağlık kurulu raporları için ücret alınmaz ve bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.05.06	Askeri Öğrenci Adayları İçin Düzenlenen Sağlık Kurulu Raporları	Bu kapsamda başvuran kişiler, gönderen makamdan aldığı sevk belgelerini müracaatında getirmesi halinde ücret talep edilmez. Bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.05.07	Emniyet Genel Müdürlüğü Eğitim Kurumlarına Alınacak Öğrenci Adayları İçin Düzenlenen Sağlık Kurulu Raporları	Bu kapsamda başvuran kişiler, gönderen makamdan aldığı sevk belgelerini müracaatında getirmesi halinde ücret talep edilmez. Bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.

Sağlık İşletmelerinde Medikal Muhasebe Perspektifinde
Faturalandırılmayan İşlemlere Yönelik Tahakkuklar
Serap KILINÇ, Derviş BOZTOSUN

994.05.08	Kamu Kurum ve Kuruluşlarca İlgili Mevzuat Gereğince Görevde Bulunan Personel İçin Düzenlenen Sağlık Kurulu Raporları	Bu kapsamda başvuran kişiler, gönderen makamdan aldığı sevk belgelerini müracaatında getirmesi halinde ücret talep edilmez. Bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.05.09	Sağlık Taramaları Periyodik Muayene vb. Sağlık Raporları	İlgili protokol ve sözleşmeler dahilinde kamu kurumlarından sevk belgesiyle gelen kişilerden ücret talep edilmez ve fatura edilmez, sadece bu hesap koduna kaydı muhasebeleştirilir.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.06	Acil Sağlık Hizmeti Tahakkukları	Bu hesap koduna 112 ASH tarafından fatura edilen hizmetler kayıt edilecektir.	-
994.07	İnsan Ticareti Mağdurları	İnsan Ticareti Mağduru Sevk Formu ile kolluk nezaretinde bir sağlık kuruluşuna başvuran insan ticareti mağduru, ödeme gücü olmadığı takdirde sağlık hizmeti için ücret alınmaz ve faturalandırılmaz. Bu hesap koduna muhasebeleştirilmesi yapılır.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.08	Bulaşıcı Hastalıklar Tedavi Giderleri	-	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.08.01	Tüberküloz (TBC) Hastalığı Tedavi Giderleri (Sosyal Güvencesi Olmayan)	-	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.08.02	Diğer Giderler	-	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.09	Silikozis Hastalığının Tedavi Bedeller	-	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.10	Hasta Nakil Hizmetleri Tahakkukları	112 koordinasyonunda Demirbaşı Hastaneye ait ambulanslarla yapılan transferler bu hesap koduna işlenir. 112 koordinasyonu dışında yapılan transferlerde, sosyal güvencesi olan ve	KSHST kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.

Sağlık İşletmelerinde Medikal Muhasebe Perspektifinde
Faturalandırılmayan İşlemlere Yönelik Tahakkuklar
Serap KILINÇ, Derviş BOZTOSUN

		olmayan kişilerin nakil işlemlerinde faturalandırma yapılmaz, bu hesap koduna muhasebeleştirme yapılır.	tahakkuku muhasebeleştirilir.
994.99	Diğer Faturalandırılmayan Tahakkuklar	İlgili mevzuat kapsamında fatura edilemeyen diğer hizmetler bu hesap kodu üzerinden kaydı muhasebeleştirilmesi yapılır.	SUT kapsamında; EK/2B listesine göre muayene ve hizmetlerin toplam tahakkuku muhasebeleştirilir.
995	Faturalandırılmayan Tedavi Hizmeti Tahakkukları Alacaklı Hesabı	(BKK) Bakanlar Kurulu Kararıyla 4736-SK 1.maddesi 1.fikrasından muaf tutulanlarla diğer faturalandırılmayan işlemler bu hesap kodu altındaki ilgili alt hesap koduna ALACAK kaydı olarak gerçekleştirilmelidir	-

(Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü Finansal Analiz ve Faturalandırma Dairesi Başkanlığı - <https://khgmfinansalanalizdb.saglik.gov.tr/TR-40481/faturalandirilamayan-islemler.html>)

Tablo 2’de belirtilen faturalandırılmayan işlemlere verilen hizmete ilişkin bilgiler faturalandırma birimine kaydedilen bilgileri hem Hastane Bilgi Yönetim Sistemi ile hem de evrakları elden iletilir. Manuel olarak kesilen fatura ve ilgili birimlerce vatandaşın müracaatı sırasında alınan diğer belgeler ile birlikte icmal listesi ve faturaları muhasebe işlem fişi düzenlenmek suretiyle Döner Sermaye Muhasebe Birimlerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)’ de kayıt altına alınır.

Sağlık yöneticilerinin geleceğe dair hedefledikleri noktaya ulaşabilmeleri için, gelir-gider planlaması yapması ve kurumun hizmet ve üretim maliyetleri ile miktarlarına göre program, bütçe ve iş planı oluşturması gerekmektedir. Kârlılığını ve dolayısıyla sürekliliğini devam ettirecek olan sağlık kuruluşlarının, tükettiği kaynaklar ile ürettiği hizmetin maliyeti hakkında detaylı bilgiye sahip olması gerekmektedir (Ocak vd., 2004).

Hastaneler her ayın başında bir önceki ayda verilen hizmetlerin faturalarını keserek gelir kaydederler ve o ayın dönem sonlandırmasını gerçekleştirirler. Örneğin; X hastanesinin Ocak ayı için SGK’ya fatura ettiği gelirlerin ve vezne gelirlerinin toplamının 23 milyon TL, hizmet verdiği fakat Tablo 2’de belirtilen nedenlerle SGK’ya faturalandıramadığı ya da kişiden ücret tahsil edemediği miktarın toplamının 3 milyon TL ve giderinin 25 milyon TL olduğunu varsayalım. Hastanelerin Tablo 2’de yer alan hizmetleri gelir hesabına kaydedebilmesi için hasta kayıt personelinin kişilerin müracaatı sırasında alınması gereken evrakları (sevk yazısı vb.) eksiksiz alması ya da ilgili protokoller kapsamında doğru kaydı gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü medikal muhasebe çalışanları ay sonunda saymanlığa bildirim yaparken evraklar ve HBYS kayıtları ile bildirim yapmaktadır. Hastaneler Tablo 2’deki kayıtları HBYS sistemi üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bildirim yapılan tahakkuk miktarı da manuel şekilde HBYS’den çekilerek ve evrakları eklenerek yapılmaktadır. Fatura edilemeyen tahakkuk miktarının hatalı kayıtlar nedeniyle eksik gözükmesi gelir-gider dengesini zararda gösterebilir. Varsayılan örnekteki 3 milyon TL’nin de Tablo 2’de yer alan gelir hesap kodlarına bildirimini yapılması bu anlamda önem arz etmektedir. Aksi takdirde hastane dönem sonunda 1 milyon TL karda değil 2 milyon TL zararda görünecektir. Ayrıca yıl sonunda SGK tarafından hastanelerin bir önceki yıl toplam gelirin bakarak bir sonraki yıl için belirlediği global bütçe tutarı da eksik olacaktır.

Hastanelere başvuran sağlık kurulu hastaları bir ya da birden fazla branştan hizmet almaktadırlar. Hizmet aldıkları her branşta heyet polikliniği muayenesi dışında laboratuvar tetkikleri, radyoloji tetkikleri de almaktadır. Bu verilen hizmetlerin karşılığı Tablo 2’deki raporlardan herhangi birine dahil olması durumunda hastane SGK’ya fatura kesememekte ya da vezneden ücret tahsil edememektedir. Ancak gider olarak ilaç ve sarfların ödemeleri firmalara yapılmakta ya da hekimlere performans ödemeleri gerçekleştirilmektedir. Hastanenin bütçesinden ödeme yapılmakta ancak herhangi bir tahsilat yapılamamaktadır. Bu durum da giderin gelirden daha fazla olmasına sebep olacaktır.

Sağlık kuruluşları her yıl verimlilik denetiminden geçmektedir. Son yıllarda verimlilik kriterlerinde mali analiz kısmı da yer bulmuştur. Hastanelerin düzenli olarak yapılan işlemler üzerinden toplam gelir ve toplam gideri hesaplamaları bununlar ilgili analiz raporlarını kayıt altına alması beklenmektedir. Ayrıca Sağlık kuruluşlarında finansal performans

değerleme TDMS’de bulunan finansal tabloların analiz edilmesi ile de gerçekleştirilebilmektedir. Faturalandırılmayan işlemlerin kaydında en önemli nokta hastanedeki birçok birimin medikal muhasebe çalışanları ile iletişim halinde olmaları, doğru ve eksiksiz olarak evraklarını kayıt altına almalarıdır.

5. TARTIŞMA VE SONUÇLAR

Ülkemizde hizmet sunan kamu sağlık kuruluşları satış fiyatının daha önceden belirlenen Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ve Kamu Sağlık Hizmetleri Fiyat Tarifesine göre belirlenmektedir. Özel sağlık kuruluşlarına bakıldığında ise fiyat tarifelerine katsayı uygulayarak işlem yapmaktadır.

Her sektör de olduğu gibi sağlık işletmelerinin en önemli hedeflerinden biri de kar sağlamaktır. Genel olarak kar, toplam satış geliri ile toplam maliyet arasındaki farka eşit olduğu düşünüldüğünde çok yönlü ve dinamik bir süreç olan medikal muhasebe alanı, diğer birimlerle iletişim halinde olmayı, güncellenen her bilgiyi paylaşmayı ve iş birliği halinde olmayı gerektirmektedir. Medikal muhasebe çalışanlarının tek işlerinin, SGK’ya faturalandırılma işlemi olmadığı söylenebilir. Bu sebeple sağlık sektörü, alanı bilen, alanında yetkin, mesleki beceri kazanmış ve alanında eğitim almış muhasebe elemanlarına ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç, sağlık sektörünün beklentilerini karşılamak için tasarlanmış kaliteli muhasebe eğitimi ile karşılanabilir. Sağlık muhasebesine gereken önem verilerek, sağlık sektörünün muhasebe eğitiminden beklentileri netleştirilmeli, sektörün ihtiyaçları dikkate alınarak muhasebe eğitimleri planlanmalı ve sağlık sektörü için ihtiyaç duyulan muhasebe personeli yetiştirilmesi gerekir. Bu ihtiyacı karşılamak için muhasebe meslek mensubu eğitimlerini hastane işletmelerinin talep ve ihtiyaçlarına yönlendiren çalışmaların sayısı artırılması gerekir.

Medikal muhasebe olarak yeni bir kavram olarak literatüre giren hastanelerde hali hazırda fatura birimi ya da gelir tahakkuk birimi olarak çalışanlar, ayakta, gününbirlik ve yatan hastaları, adli vaka, iş kazası, trafik kazası, resmi evrakların basımını gerçekleştirirken MEDULA sistemi üzerinden ÜTS, E-Nabız, Sağlık-Net verilerini de SGK’ya iletmekle yükümlüdür. Her ay medikal muhasebe birimi dönem hazırlama, sonlandırma ve örnekleme yaparak hastanenin toplam geliri oluşturur. Sonrasında muhasebe fişlerini oluşturduktan sonra İl Sağlık Müdürlüklerin bünyesinde yer alan saymanlık birimlerini geliri teslim etmektedirler. Herhangi bir kaçak oluşmaması ve eksik fatura kalmaması için tüm Hastane Bilgi Yönetim Sistemi modüllerinde fatura edilmeyen hastaların listesini göreceği Yönetici Takip Ekranı oluşturulabilir.

Literatür incelemesinde medikal muhasebenin yeni bir kavram olarak değerlendirildiği (Kördeve, 2017; Heese, 2018; Nazlıoğlu, 2020; Arık ve Yılmaz, 2021), iç kontrol mekanizmaları (Akkuyu, 2020), tıbbi fatura verileri (Ahmad vd., 2008), faturalama hatalarının maliyetleri (Dasdemir vd., 2013) gibi konularla birlikte ele alındığı görülmektedir. Fakat medikal muhasebe perspektifinden kamu hastanelerinde faturalandırılmayan işlemlere yönelik farklı bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Sağlık Uygulama Tebliği ve Kamu Sağlık Hizmetleri Satış Tarifesinin son yıllarda ülkemizdeki ekonomik sebeplerden dolayı çok sık güncellenmesi çalışanlar açısından daha dikkatli olmalarını gerektirmektedir. SUT (2023) ve KSHST (2023) güncellenmesi dışında diğer iş akışlarının da takibini yapacak iyi medikal muhasebecilerinin yetişmesi açısından sağlık yönetimi alanında bu işlerin sadece deneyim ve tecrübe ile değil Medikal Muhasebe ders olarak da verilebilir. Çünkü bu birimlerde sadece fatura basımı yapılmamaktadır. Sadece faturalandırılan işlemlerin dışında hastanenin fatura edemediği hizmetleri mevcuttur. Oysaki SGK tarafından sağlık kuruluşu için belirlenen global bütçe ödemesi verilen hizmet tutarı ne kadar yüksek olursa sonraki yıl o kadar yüksek olacaktır. Ayrıca finansal analiz açısından da gelir gider dengesinde önemli yer oynayacaktır.

Örneklendirecek olursak Kamu Sağlık Hizmetleri Satış Tarifesi EK-1 fiyat tarifeleri usul ve esaslarında yer alan 11. bendin 2. fıkrasında “Gazilerin (sadece gazinin kendisi), şehit dul ve yetimlerin (şehidin eş ve çocukları) talep ettikleri her türlü sağlık raporlarından ücret talep edilmeyecektir.” denmektedir. Yine aynı bendin 3. fıkrasında “Er ve erbaşların yoklama aşamasında veya silah altında olduğu dönemde ihtiyaç duyulan durum bildirir sağlık raporları ve bu raporlara yönelik sağlık hizmetlerinden (Askerliğe elverişli olup olmadığı, komando olup olamayacağı vb.) ücret talep edilmeyecektir.” denmektedir. Ancak sağlık kurumunun verdiği bir hizmet mevcuttur. Hastane bu hizmeti MEDULA üzerinden SGK’ya fatura edemez ya da veznedenden tahsilatını yapamaz. Ancak ilgili birimden evraklar ve Hastane Bilgi Yönetim Sistemi üzerinden doğru kayıtlarını ay sonunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Hastaların sağlık tesisinde nakil (İl içinde transfer, sağlık kuruluşlarından eve, sağlık kuruluşları arasında bir kurumdan diğer kuruma) ihtiyacı ortaya çıkar ya da evde sağlık hizmeti ortaya çıkar. Bu durumda 112 koordinasyonunda

Sağlık İşletmelerinde Medikal Muhasebe Perspektifinde
Faturalandırılmayan İşlemlere Yönelik Tahakkuklar
Serap KILINÇ, Derviş BOZTOSUN

görevlendirilen ambulans ya da araç sağlık tesisine ait ise oluşan araç giderlerinin KSHST'inde belirtilen yol ücreti üzerinden km hesabı yapılarak ilgili nazım hesabına bildirilmesi gerekmektedir.

Günümüzde sözleşmeli yöneticilerin verimlilik ve karne puanları mevcut olduğundan yöneticiler ve idare çalışanları açısından MEDULA üzerinden SGK'ya fatura edilemeyen ya da vezneden tahsil edilemeyen Tablo 1'deki kayıtlar birimlerce takipleri sonucunda ilgili fiyat tarifeleri kapsamında saymanlığa bildirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda sağlık kuruluşlarının, faturalandıramadığı ama verdiği her hizmetin de muhasebeleştirilmesini sağlaması gelir gider analizleri açısından önem arz etmektedir.

Çözüm odaklı düşünüldüğünde sağlık kurumlarına, alacak takip birimlerinin doğrudan idari ve mali işler müdürüne bağlı olarak çalıştırılması, alacak takip birimlerinin fatura biriminden farklı bir birim olarak işleyişlerinin düzenlenmesi, medikal muhasebe çalışanlarına düzenli eğitimlerin verilmesi ve alacak takibi yapılması gereken hastalarla daha sık iletişime geçilmesinin sağlanması gibi önerilerde bulunulabilir.

Kaynakça

- Acar, M. (2003). Tarımsal İşletmelerde Finansal Performans Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak- Haziran, 21-37.
- Ahmad, J., Abdullah, U., Ahmed, A. (2008). *Analysis of Effectiveness of Apriori Algorithm in Medical Billing Data Mining*. 2008 4th International Conference on Emerging Technologies, 327-331.
- Akar, Ç. (1989). Hastanelerin Finansal Yönetiminde Sağlık İdarecilerinin Rolü. *Sağlık Yönetimi*, 3(7), 38-39.
- Akkuyu, A. (2020). *Özel Hastanelerde Medikal Muhasebe Uygulamaları ve Medikal Muhasebeye Bağlı İç Kontrol Mekanizmasının Testi Özel Bir Hastane Uygulaması* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Arık, Ö., Yılmaz, F. Ö. (2021). Sağlık Kurumlarında Medikal Muhasebe Süreçleri. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 4, 34-42.
- Bolat, T. (2000). *Toplam Kalite Yönetimi Konaklama İşletmelerinde Uygulanması*. 1. Baskı, İstanbul, Beta Basım.
- Bozdemir, E. (2019). *Sağlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Analizi*. Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara.
- Çil Koçyiğit, S. (2012). *Hastane İşletmelerinde Finansal Performans Ölçümü ve Türkiye Özel Hastaneler Uygulaması*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çil Koçyiğit S., Şenel, G., Bostancı H. (2016). Sağlık Sektörünün Muhasebe Eğitiminden Beklentileri ve Ankara Kamu Hastaneleri Uygulaması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(45), 537-554.
- Dasdemir, E., Oguz, M., Atalay, M., Bilgin, V., Testik, M., Soydan, G. (2013). Improving Hospital Billing Processes for Reducing Costs of Billing Errors. *European Network for Business and Industrial Statistics (ENBIS), 13. Conference* Ankara / Turkey, 15-19 September 2013.
- Heese, J. (2018). The Role of Overbilling in Hospital Earnings Management Decisions. *European Accounting Review*, 27(5), 875-900.
- Kısakürek, M. M. (2010). Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(3), 229-255.
- Kördeve, M. (2017). Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26 (2), 1-13.
- Nazlıoğlu, B. (2020). Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi Perspektifinde Medikal Muhasebe. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (2), 533-550.

Neely, A., Gregory, M., Platts, K. (1995). Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80-116.

Ocak, S., Gider, Ö., Top, M., Akar, Ç. (2004). Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kâr Analizi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 7(1), 3-38.

Şener, Z. (2018). Sağlık İşletmeciliğinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması: Bir Hastane Uygulaması. Doktora Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

Zengin, O., Kaptanoğlu, A. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Maliyet, Depo Stok ve Envanter Yönetimi*. A. Kaptanoğlu (Ed.), Maliyet Muhasebesi Kavramı. Beşir Kitapevi, İstanbul, 70-100.

İnternet Kaynakları

Global Bütçe Protokolü, (2018).

<https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/19267.2018-yili-globalbutce-protokolu-06022018pdf.pdf?0> (Erişim Tarihi: 08 Nisan 2023).

KSHST, (2023). *Kamu Sağlık Hizmetleri Satış Tarifesi*.

<https://khgmfinansalanalizdb.saglik.gov.tr/TR-95333/kamu-saglik-hizmetleri-fiyat-tarifesinde-degisiklik-hakkinda.html> (Erişim Tarihi, 11 Nisan 2023).

Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü Finansal Analiz ve Faturalandırma Dairesi Başkanlığı

<https://khgmfinansalanalizdb.saglik.gov.tr/TR-40481/faturalandirilamayan-islemler.html> (Erişim Tarihi, 08 Nisan 2023).

SUT, (2023). *Sağlık Uygulama Tebliği*.

<https://khgmfinansalanalizdb.saglik.gov.tr/TR-95091/sosyal-guvenlik-kurumu-saglik-uygulama-tebliginde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig.html> (Erişim Tarihi, 11 Nisan 2023).

Tektaş, Ş. (2014). *Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları. Muhasebe ve Finansal Raporlama, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu*.

<http://www.spl.com.tr/Upload/files/1016-MuhasebeFinansalRaporlama.pdf> (Erişim Tarihi, 07 Nisan 2023).



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr
ISSN 1308-8335
Yıl: 15, Sayı: 29, 47-64, 2024

Araştırma Makalesi

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ DENETİM VE TEFTİŞ KURULLARININ ETKİNLİĞİ* (EFFICIENCY OF INTERNAL AUDITING AND INSPECTION BOARDS IN METROPOLITAN MUNICIPALITIES)

Gizem FESLİ¹, Orhan Veli ALICI²

ÖZ

Büyükşehir belediyeleri, günümüzde Türkiye'deki nüfusun önemli bir kısmına çok sayıda mahalli müşterek nitelikli hizmet sunan, alt kademedeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan ve kimi konularda bu idareleri denetleyen lider mahalli idare konumundadır. Yerelde yeni bir vesayet makamı haline getirilen büyükşehir belediyelerinin gerek sundukları hizmetlerin sayısal çokluğu gerekse de bu hizmetlerin sunulduğu coğrafi alan ve dolayısıyla da bütçesel büyüklük nazara alındığında büyükşehir belediyelerinin etkin bir şekilde denetlenmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Dış denetim kısıtlı bir zamanda ve belirli konularda yoğunlaşırken süreklilik arz eden ve kapsam itibarıyla idarenin tüm süreçlerine yönelebilen iç denetim birimlerinin ise söz konusu denetim kapsamında önemi artmaktadır. Hâlihazırda büyükşehir belediyeleri, iç denetçiler ve belediye müfettişleri vasıtasıyla iç denetime tabi tutulmaktadır. Ancak her iki denetim biriminin dayandığı mevzuat ve denetleme saikleri ile büyükşehir belediye başkanının belirli bir süre için seçimle görev başına gelmesine bağlı olarak denetimden beklentisi farklılaşmaktadır. Bu nedenle de iç denetimin etkinliği ve iç denetimden beklentiler noktasında hiyerarşik silsile içerisinde kimi sorunlara rastlanılmaktadır. Çalışma kapsamında büyükşehir belediyelerinde iç denetim ve teftiş kurullarının etkinliğinin belirlenmesi amaçlanmış, büyükşehir belediyelerinde görev yapmakta olan iç denetçi ve müfettişlere birincil veri toplama yöntemi olan bir anket uygulanmış ve iç denetim ve teftiş kurullarının faaliyetlerinde rastlanılan sorunlar tespit edilmiş, denetim birimleri ile üst yönetici olan belediye başkanları arasındaki ilişkiler incelenmiş ve daha etkili, ekonomik ve verimli bir denetimin tesis edilebilmesi adına çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Büyükşehir Belediyesi, İç Denetim, Teftiş, İç Denetçi, Müfettiş.

JEL Kodları: H79, M42

ABSTRACT

Metropolitan municipalities are the leading local administrations that provide numerous local joint services to a significant portion of the population in Turkey, coordinate among the lower-level district municipalities, and supervise these administrations on certain matters. Considering both the numerical multiplicity of the services offered by the metropolitan municipalities, which has been established as a new tutelage authority at the local level, and the geographical region in which these services are provided, and therefore the budgetary size, the necessity of effectively supervising of the metropolitan municipalities has emerged. While external auditing focuses on limited time and certain issues, internal audit units are continuous and can focus on all processes of the administration in terms of scope, and it has become more significant within the context of the said auditing. Currently, metropolitan municipalities are subjected to internal auditing through internal auditors and municipal inspectors. However, depending on the metropolitan mayor's election for a certain period, as well as the legislation and supervisory motivations on which both audit units are based, expectations from inspection differ. Hence, certain issues are encountered within the hierarchical sequence regarding

*Bu makale, Tarsus Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalında kabul edilen ve aynı adı taşıyan tezden üretilmiştir.

¹ Bağımsız Araştırmacı, Mersin, Orcid Id: 0009-0009-0105-8208, gizemfesli@gmail.com

² Prof. Dr. (sorumlu yazar), Tarsus Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Mersin, Orcid Id: 0000-0002-8670-3879, orhanvelialici@tarsus.edu.tr

the effectiveness of internal auditing and the expectations from it. The study aims to determine the effectiveness of internal auditing and inspection boards in metropolitan municipalities. For this purpose, a questionnaire, which is the primary data collection method, has been applied to the internal auditors and inspectors working in metropolitan municipalities, and the issues encountered in the activities of the internal audit and inspection boards have been determined. In addition, the relationships between audit units and the mayors have been examined, and suggestions have been provided to establish more effective, economical, and efficient supervision.

Keywords: Metropolitan Municipality, Internal Auditing, Auditing, Internal Auditor, Inspector.

JEL Codes: H79, M42

1. GİRİŞ

Türkiye’de büyükşehir belediyeleri 1984 yılı itibarıyla teşekkül ettirilmeye başlanmış olup, İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde merkez ilçeleri kapsayacak şekilde oluşturulan bu özel yönetim biçimleri zamanla yaygınlaştırılmıştır. Kentsel alanlara yönelen göç ve nüfus artışı sonrasında büyüyen kentlerde yaşanan sorunları çözmek için kullanılan bu yönetsel model, 2012 yılında yürürlüğe konulan ve kimi maddeleri 2014 yılında gerçekleştirilen mahalli genel seçimlerle birlikte tatbik edilen 6360 sayılı Kanun ile il mülki sınırları kapsamında uygulanan bir modele dönüşmüştür. Bu düzenleme ile büyükşehir belediyelerinin sayısı otuza ulaşmış, büyükşehir belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları zaman içerisinde çeşitlenerek artmış, bu hizmetlerin mahiyeti ve tatbikindeki kaideler derinleşirken hizmet alanı olabildiğince genişlemiştir. Buna bağlı olarak da büyükşehir belediyelerinin gerek hizmetlerini planlamada gerekse de hizmetlerini denetlemede azami çaba sarfetmesi gerekmiştir. Bu noktada da iç denetimin etkinliği önemli bir yönetsel araç haline gelmiştir.

Büyükşehir belediyelerinin bütçesel büyüklükleri ve hizmet alanları dikkate alındığında denetimin rasyonel karar alma noktasında yönetime sağlıklı bilgiler sunması ve faaliyetlerin ifasında uygunluğun ve performansın değerlendirilmesinde denetimin önemli bir fonksiyon üslenmesi gerektiği açıktır. Bu kapsamda iç denetimin uygunluk, sistem, mali, performans ve bilgi teknolojileri anlamında riskli süreçleri denetlemesi ve hâsıl olması halinde danışmanlık hizmeti sunması büyükşehir belediyelerinin kaynaklarını etkili ve ekonomik kullanmasını sağlayacaktır. Öte yandan yine aynı idare içerisinde görev yapmakta olan teftiş kurullarına bağlı müfettişlerin de görev, yetki ve sorumluluklar çerçevesinde uygunluk denetimi yapması ve tespit edilen usulsüzlükler halinde de soruşturma fonksiyonunu yerine getirmesi de gerekmektedir. Nitekim iç denetçilerin soruşturma görevini yerine getirememesi nedeniyle müfettişlerin büyük bir yönetsel yapı içerisinde elzem bir yer teşkil ettiği sonucuna varılmaktadır.

Hal böyle iken büyükşehir belediyelerinde iki farklı denetim biriminin sevk ve idare edilmesi, çalışma süreçlerine dâhil edilmesi ve denetim açısından etkin bir planlama ile büyükşehir belediyesinin faaliyetlerinde görevlendirilmesi noktasında büyükşehir belediye başkanının alacağı kararlar var olan sorunların çözülmesine veya sorunların derinleşerek büyümesine yol açabilecektir. Bu bakımdan büyükşehir belediyelerinde iç denetimin etkinliğinin anlaşılmasında, sorunların tespit edilmesinde ve çözüm önerilerinin belirlenmesinde büyükşehir belediye başkanı, iç denetçi ve müfettişler özelinde bir tespitte ve değerlendirmeye gidilmesi gerekmektedir. Konu özelinde yapılan incelemede büyükşehirler kapsamında söz konusu idarelerin tamamını araştırma alanı olarak belirleyen ve bu iki denetim biriminin etkinliğini inceleyen bir çalışmanın olmadığı da görülmüş olup bu araştırma kapsamında bir çalışmanın yapılması gerekliliği hâsıl olmuştur.

Büyükşehirlerde iç denetimin etkinliğinin ölçülmesi, bu noktada var olan sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerilerinde bulunulması amacıyla rasyonel bilgilerin temin edilebileceği iç denetçi ve müfettişler araştırma kapsamına alınmış ve nicel araştırma yöntemi kullanılarak hazırlanan bir ankete 65 iç denetçi ve 62 müfettişin katılımı sağlanmıştır. Söz konusu anket verileri SPSS yazılımı vasıtasıyla incelenmiş ve edinilen bulgular ve tespitler yorumlanarak büyükşehir belediyelerinde iç denetimin etkinliğini tesis edecek önerilerde bulunulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yerel yönetimlerde teftiş ve iç denetim sistemi özelinde ayrı ayrı çalışmalar bulunmakta olup, anılan çalışmaların önemli bir kısmı nitel araştırma yöntemi ile mevzuat incelemesi şeklinde yapıldığı, az sayıda çalışmanın ise belirli bir örneklem üzerinde iç denetçi veya müfettişlerle yapılan görüşmelere istinaden gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Bu çerçevede bilhassa iç denetim ve teftiş kurullarını inceleyen ve bu denetim görevlilerini ve denetim sistemlerini ayrı ayrı inceleyen başlıca çalışmalara aşağıda yer verilmeye çalışılmıştır.

Kavakoğlu (2010) tarafından hazırlanan “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği” isimli yüksek lisans tezinde il özel idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin ne düzeyde olduğunun anlaşılması ve il özel idarelerinde iç denetim faaliyetinden ne anlaşıldığı ortaya koymak amacıyla, Denizli İl Özel İdaresi özelinde araştırma yapılmıştır. Araştırma kapsamında 18 il özel idaresinde görev yapan toplam 45 iç denetçiye anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda; üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişkinin öngörülen düzeyde olmadığı, yöneticilerin iç denetim sistemini gerekli bir uygulama olarak görmediği için il özel idarelerinde iç denetime yeterince önem verilmediği bulgularına ulaşılmıştır.

Gedik (2012) tarafından hazırlanan “Yönetimsel Denetim Açısından Büyükşehir Belediye Müfettişliği ve Teftiş Kurullarının Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Örneğinde İncelenmesi” isimli çalışmada; kurum içi denetimde teftiş kurullarının rolünü tespit etmek amacıyla Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Teftiş Kurulu Başkanlığı’nın 2007-2011 yılları arası teftiş faaliyet raporları incelenmiş ve teftiş faaliyetlerinin genellikle ön inceleme ve araştırma ağırlıklı olduğu neticesine ulaşılmıştır. Araştırmada ayrıca müfettişler tarafından hazırlanan raporların uygulamada yaptırımlarla desteklenmesi halinde teftiş faaliyetlerinin sonuçsuz kalmayacağı, bağımsız ve tarafsız olarak gerçekleştirilen teftiş faaliyetleri sonucunda şeffaf ve hesap verebilir bir yönetime sahip olunabileceği kanaatine varılmıştır.

Kızılboğa ve Alıcı (2011) "Belediyelerin Denetiminde Farklı Bir Model Önerisi" başlıklı çalışmada iç denetim sistemi ile müfettişlerin sadece soruşturmacı haline geldiği, bu nedenle de belediyelerde görev yapan müfettişlerin mahalli idareler müfettişliği unvanı ile vesayet makamına bağlanması ve soruşturma gereksinimi olması halinde belediyeler tarafından talep üzerine görevlendirilmesi önerisinde bulunmuşlardır.

Arslan (2014), “Kamuda İç Denetim Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği” isimli çalışmada iç denetim uygulamalarını ve uygulamada yaşanan sorunları belirleyebilmek adına 15 büyükşehirde görev yapan toplamda 56 iç denetçiye e-posta yoluyla mülakat formu gönderilmiş ve 20 adet iç denetçi tarafından mülakat formuna cevap verilmiştir. Araştırma sonucunda; İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun (İDKK) bağımsız bir kurum olarak görülmediği, iç denetçi ile üst yönetim arasında iletişimde kopukluklar olduğu, iç denetim ve teftiş kurulu arasında kesin bir görev ayrımı yapılmadığı için idarelerde karmaşıklığın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bilge ve Daşkaya (2015), “Mahalli İdarelerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği” isimli çalışmalarında, mahalli idarelerde çalışan iç denetçilerin iç denetime olan görüşlerini anlamak ve iç denetimin uygulanabilirliğini ölçmek üzere 82 adet iç denetçiye anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda; denetçilerin iç denetimi kurumda güvence ve danışmanlık işlevi görmekte olduğuna ve denetimin yolsuzlukları ve suistimalleri önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inandıkları, İDKK’nın yetersiz olduğuna, denetçilerin görevlerini yerine getirirken bağımsız oldukları, denetçilerin üst yöneticilere ulaşmada zorluklar yaşadıkları ve yeterli desteği alamadıkları sonuçlarına ulaşılmıştır.

Arslan (2013), "İç Denetim ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma" adlı çalışmada 16 büyükşehir belediyesi kapsamında görev yapan iç denetçilere yönelik uygulanan bir anketle iç denetçilerin iç denetim algısı, görev yaptıkları belediyede yürütülen iç denetimin işlevi ile iç denetimin geleceğine dair beklentiler araştırılmıştır.

Sarıkaya (2019) ise “Belediyelerin Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” isimli çalışmada belediyeleri denetlemekle görevli iç ve dış denetim birimlerinin süreç içerisinde denetim yaparken ne kadar etkin, verimli, bağımsız ve tarafsız bir şekilde denetim yaptıklarını ortaya koymak adına yaptığı çalışmada belediye denetim sistemine ait sorunlar ve çözüm önerilerini ortaya koymuştur. Çalışmaya göre, belediyelerde iç denetim ve teftiş kurulları nezdindeki sorunlar; iç denetim birimlerinin amacına uygun olarak çalıştırılmaması ve iç denetçi kadrolarının büyük çoğunluğuna atama yapılmaması, teftiş kurullarının çalışma usul ve esaslarını düzenleyen bir yasal düzenlemenin olmaması ve belediye müfettişlerinin özlük haklarının bulunmamasıdır. Çözüm önerisi olarak da, belediye iç denetim ve teftiş kurullarının Sayıştay çatısı altında birleştirilerek “Sayıştay Rehberlik ve Teftiş Bürosu” adı altında yeni bir büroya bağlanmaları ve denetim görevlisi atamalarının Sayıştay tarafından yapılması sağlanarak bağımsızlık ve etkinliğin artırılması yönündedir.

Alıcı (2016) "Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu" başlıklı çalışmada kamuda iç denetim ve teftiş birimlerinin aynı idare içerisinde görev yapmasından kaynaklanan sorunların giderilmesi adına 5018 sayılı Kanun’da değişiklik yapılarak müfettiş kökenli iç denetçilere A1 ile A4 sertifikalarının yanı sıra B düzeyinde sertifika verilmesi ve sadece bu sertifikaya sahip olanların soruşturma yapabilmesi uygulaması ile birlikte denetimin tek çatı altında toplanması uygulamasına geçiş yapılabileceğini tartışmaya açmıştır.

Deran ve Alıcı (2020) "Büyükşehir Belediyeleri İle Bağlı İdarelerde İç Denetimin Etkinliği: Mersin Örneği" başlıklı çalışmalarında büyükşehir belediyeleri ile bağlı idareler özelinde iç denetçilerin sayıları ve raporları incelenmiş, kimi büyükşehir ve bağlı idarelerde iç denetimin hayli etkin olduğu, ancak çoğu idarede de etkin bir iç denetim faaliyeti sunulmadığı tespitine yer verildiği görülmüştür.

Korkmaz, Deran ve Alıcı (2022) tarafından kaleme alınan "Kamu İç Denetçilerinin Karşılaştıkları Etik İkilemler" başlıklı çalışmada ise kamu yararı ile mevzuatın çeliştiği bir durumda iç denetçilerin verdiği yanıtların irdelendiği, buna bağlı olarak iç denetçilerin yaşadıkları etik ikilemlerin incelendiği anlaşılmıştır.

Görmen (2022), "İç Denetim Deneyimi İle İç Denetimin Etkinliği Arasındaki İlişki: Literatür İncelemesi" başlıklı araştırmasında bakanlıklar özelinde iç denetimin etkinliği ile denetçilerin deneyimi arasındaki pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu, etkinliğin tesisi için denetçilerin deneyimlerinden istifade etmeleri ve bu deneyimin karar alma mekanizmalarında kullanılması gerektiği belirtilerek deneyim ve etkinlik ile ilgili genel bir literatür taramasına yer verildiği görülmüştür.

Uzun ve Usta (2021) ise "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İç Denetim: Sorunlar ve Çözüm Önerileri" başlıklı çalışmalarında kimi ülkelerdeki iç denetime dair iyi uygulama örnekleri de alınarak Türkiye'de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi kapsamında iç denetim özelindeki mevcut sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerilerinde bulunulmasının amaçlandığı anlaşılmıştır.

Görüleceği üzere iç denetim ve teftişin etkinliği ve denetim yapılarının reorganizasyonu anlamında çeşitli çalışmalar olmakla birlikte her iki denetim personeline aynı soruların yöneltildiği ve büyükşehir belediyelerinde denetimin etkinliğinin incelendiği nicel bir çalışmaya rastlanmamıştır.

3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ

Yukarıda yer verilen akademik çalışmalar genel olarak yerel yönetimlerde, özelde ise belediyelerde iç denetimin etkinliğini belirli denetim kadroları ve denetim türleri üzerinden incelediği anlaşılmaktadır. Ancak gerek büyükşehir belediyeleri özelinde gerekse de iç denetim ve teftiş kurullarını müfettiş ve iç denetçi görüşmeleri ile inceleyen geniş katılımlı bir araştırmaya rastlanmamış olup, literatürde yer alan bu boşluğun mezkûr çalışma vasıtasıyla incelenmesi amaçlanmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Katkısı

Araştırma, Türk Kamu Yönetiminde oluşturulan iç denetim ve teftiş sisteminin etkinliğinin büyükşehir belediyeleri örneğinden yola çıkarak nasıl algılanıp, uygulandığının değerlendirilmesi ve etkinliğinin ölçülmesini amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda; iç denetçi ve müfettişlere yöneltilen sorular ile büyükşehir belediyelerinde iç denetim sisteminde yaşanan problemleri ortaya koymaya ve söz konusu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmaya çalışılmıştır. Öte yandan denetimin etkinliği hususunda gerek iç denetçilere gerekse de müfettişlere yönelik aynı çalışma kapsamında bir değerlendirmeye gidilmediği de anlaşılmış olup, büyükşehir belediyeleri özelinde iç denetimin etkinliğinin bu çerçevede anlamlandırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu sebeple araştırmanın özgün bir mahiyet içerdiği ve literatüre de katkı sağlayacağı değerlendirilmiştir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinde uygulanmakta olan iç denetim ve teftiş sisteminin etkinliğini ölçmek amacıyla birincil veri toplama yöntemlerinden anket uygulamasıyla çalışma gerçekleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan ankette hem kapalı uçlu hem de açık uçlu sorular da yer almış olup bu çerçevede nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sırasında kullanılan anket formu; mevzuat ve literatür incelendikten sonra, iç denetim sistemi ile ilgili yapılmış anket çalışmaları ve bilimsel eserlerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Anket formunun ilk hali hazırlandıktan sonra soruların değerlendirilmesi ve her bir sorunun geliştirilmesi ve araştırmanın amacına daha iyi hizmet edebilmesi için kıdemli iç denetçi ve müfettişlerin incelemesine sunulmuştur. Bu inceleme neticesinde nihayete erdirilen anket kapsamında iç denetçi ve müfettişlere yönelik eğitim, cinsiyet, deneyim gibi soruların yanı sıra 23 anket sorusu yöneltilmiştir. Kullanılan bu ölçek, "1 Kesinlikle Katılmıyorum", "2 Katılmıyorum", "3 Kararsızım", "4 Katılıyorum", "5 Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde 5'li Likert tipi bir derecelendirmeye sahiptir. Ayrıca katılımcılara 2 adet açık uçlu soru yöneltilmiştir. Katılımcılardan "iç denetim ve teftiş kurullarının var olan sorunları nelerdir" ve "iç denetim/teftiş kurullarının etkinliğini arttırmaya yönelik olarak alınacak önlemler neler olmalıdır" sorularına yanıt verilmesi talep edilmiştir. 31.01.2023 ve 08.04.2023 tarihlerini kapsayan bir süreçte, Büyükşehir Belediyelerinde görev yapan iç denetçi ve müfettişlerden anketi yanıtlamaları istenmiştir. Anketler elektronik ortamda hazırlanarak gönderilmiştir. Büyükşehir belediyelerindeki iç denetim birim başkanlığı ve teftiş kurullarının kurumsal maillerine belediyelerin internet sayfalarından ulaşılmış ve mail

gönderilerek araştırmanın amacı hakkında bilgi verilmiş ve anket linki paylaşarak ankete katılım sağlamaları istenmiştir. Katılımın yeterince olmaması sebebiyle; Büyükşehir Belediye Müfettişleri Derneği ve Kamu İç Denetçileri Derneği ile de iletişim kurularak ankete yeterince katılım sağlanabilmiştir. İnternet ortamında hazırlanan anket büyükşehir belediyelerinde görev yapmakta olan 65 iç denetçi ve 62 müfettiş tarafından yanıtlanmıştır. Büyükşehir belediyelerinde dolu bulunan müfettiş ve iç denetçi kadroları nazara alındığında geniş ölçekli bir katılımın sağlandığı değerlendirilmiştir. Katılımcıların anket formundaki sorulara verdikleri cevaplar, “Statistical Package for Social Science (SPSS)” paket programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve güvenilirlik analizi yapıldıktan sonra, frekans analizi baz alınarak çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir. Ankette yer alan 23 ifadenin yer aldığı likert ölçeğindeki soruların güvenilirlik analizini gösteren Cronbach’s Alpha değeri 0,89 olarak bulunmuştur. Bu değer, ölçeğin sosyal bilimler araştırmaları için yüksek güvenilirlik düzeyine sahip olduğunun göstergesidir.

3.3. Araştırmaya Katılanlara İlişkin Demografik Özellikler

Araştırmaya büyükşehir belediyesi iç denetçisi olarak 65, müfettiş olarak da 62 denetim personeli katılmıştır. 127 katılımcının %23,6’sını (n:30) kadınlar, %76,4’ünü (n:97) ise erkekler oluşturmuştur. Ankete katılan iç denetçi ve müfettişlerin %55,1 ini oluşturan büyük çoğunluğu 40-49 yaş aralığındadır. Katılımcıların %20,5’i 50-59 yaş aralığında, %11,8’i 31-39 yaş aralığında ve %7,1’i ise 60 yaş ve üstüdür. 25-30 yaş aralığındaki iç denetçi ve müfettişler ise %5,5 ile en az orana sahiptir. İç Denetçi ve müfettiş atanma kriterleri içerisinde belirli bir hizmet süresinin aranması sebebiyle 25-30 yaş aralığındaki iç denetçi ve müfettişlerin katılımcı sayısı genel toplamı içerisinde payının az olması (n:7) anlaşılabilir bir durumdur. Genel profile bakıldığında ise katılımcıların %82,7’si 40 yaş ve üstüdür. Bu durum büyükşehir belediyelerinde iç denetimde tecrübenin ön planda olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Öte yandan ankete katılanların %50,4’ü yüksek lisans mezunu, %44,1’i lisans mezunu iken %5,5’i de doktora mezunudur. Ankete katılan iç denetçi ve müfettişlerin ağırlıklı olarak (%44,1) 6-10 yıl aralığında bir süredir çalıştıkları birimde görev aldıkları görülmektedir. Katılımcıların %27,6’sı 11-15 yıl aralığında, %18,1’i 16 yıl ve üzeri, %10,2’si ise 1-5 yıl aralığında denetim birimlerinde görev aldığı anlaşılmaktadır.

3.4. Anket Verilerinin Analizi

Anket kapsamında yer alan 23 ifade “Denetim Birimlerinin Bağımsızlığı”, “Denetim Birimlerinin Hukuksal Yapısı”, “Denetim Birimlerinin Üst Yönetim İle İlişkisi”, “İç Denetim Birimi ve Teftiş Kurulu İlişkisi”, “Denetim Görevlilerinin Özlük Hakları ve Mesleki Güvenceleri”, ile “Denetim Faaliyetleri” ölçeklerini içerecek şekilde sınıflandırılmıştır. Tablolarda İç Denetçi: “İD”, Müfettiş: “M” ve Toplam ifadesi de “T” ibareleri ile kısaltılmıştır.

3.4.1. Denetim Birimlerinin Bağımsızlığı

Ankete yer alan 1, 2, 3, 4 ve 5 numaralı ifadeler büyükşehir belediyelerinde iç denetim birimi ve teftiş kurullarının bağımsızlığını sorgulayan ifadelerdir.

Bir No’lu İfade: Belediye başkanının iç denetim ve teftişe bakış açısına ve beklentisine göre denetimin etkinliği belirlenmektedir.

Tablo 1. Bir No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	0+2=2	0+1,6=1,6
Kararsızım	5+1=6	3,9+0,8=4,7
Katılıyorum	8+12=20	6,3+9,5=15,8
Kesinlikle Katılıyorum	55+44=99	43,3+34,6=77,9
Toplam	65+62=127	100,00

Tablo 1’den anlaşılacağı üzere, katılımcıların %93,7 oranında çok büyük bir çoğunluğu bu görüşe katılmaktadır. Söz konusu görüşe katılmayanlar %1,6, kararsızların oranı ise %4,7’dir. Bu çerçevede genel olarak iç denetçiler ve müfettişlerin büyük çoğunluğu belediye başkanının iç denetim ve teftişe bakış açısına ve beklentisine göre görev yaptıkları birimlerde etkinliklerinin belirlendiği görüşüne katılmışlardır. Bir başka deyişle belediye başkanının denetime sıcak bakması durumunda denetimin etkinliğinin artacağı, aksi halde ise denetim birimlerinin faaliyette

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

bulunamayacakları anlaşılmaktadır. Öte yandan belediye başkanının sadece bu iki denetim biriminden birine karşı olumlu bir bakış açısına sahip olması halinde bu birimin daha etkin olacağı; ancak diğer denetim biriminin ise daha pasif bir konumda kalacağı da anlaşılmaktadır.

İki No'lu İfade: İç Denetim/Teftiş-Soruşturma ile ilgili görevlerimi yerine getirirken tarafsız ve bağımsız bir şekilde hareket ederim.

Tablo 2. İki No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	1+1=2	0,8+0,8=1,6
Kararsızım	1+12=13	0,8+9,4=10,2
Katılıyorum	49+14=63	38,6+11,0=49,6
Kesinlikle Katılıyorum	14+35=49	11,0+27,6=38,6
Toplam	65+62=127	100,00

Tablo 2'ye göre ankete katılım sağlayan iç denetçi ve müfettişlerin %88,2 oranında çok büyük bir çoğunluğu denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket ettiklerini belirtmektedirler. Kararsız olduğunu belirtenler %10,2 oranında iken denetim faaliyetlerini yerine getirirken tarafsız ve bağımsız bir şekilde hareket etmediği yönünde görüş bildirenlerin oranı ise %1,6'dır. Bu sayısal verilerden de hareketle genel olarak iç denetçi ve müfettişlerin büyük çoğunluğunun denetim, teftiş ve soruşturma sırasında tarafsız ve bağımsız bir şekilde hareket etme arzusu içerisinde oldukları ve bunu sağladıkları anlaşılmaktadır. Ancak bu ifade karşısında kararsız kalan ve katılmıyorum şeklinde yanıt veren %11,8'e tekabül eden 15 kişinin de böyle bir durumda tarafsızlık ve bağımsızlığını sağlama noktasında bir sorun yaşadıkları ya da bu konuda yeterince bağımsız ve tarafsız olmadıklarını düşündükleri değerlendirilmektedir.

Üç No'lu İfade: İç Denetim/ Teftiş-Soruşturma ile ilgili görevlerimi yerine getirirken üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale ile karşı karşıya kalmadım.

Tablo 3. Üç No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	0+2=2	0+1,6=1,6
Katılmıyorum	45+4=49	35,4+3,1=38,5
Kararsızım	3+16=19	2,4+12,6=15,0
Katılıyorum	8+18=26	6,3+14,2=20,5
Kesinlikle Katılıyorum	9+22=31	7,1+17,3=24,4
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 3'den elde edilen verilere göre katılımcıların %44,9'u denetim/teftiş faaliyetlerini yerine getirirken üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale ile karşı karşıya kalmadığını savunurken, %40,1 gibi yüksek bir katılımcı oranı ise denetim/teftiş faaliyetlerini yerine getirirken üst yönetim tarafından müdahaleye maruz kaldığını beyan etmektedir. İç denetçi ve müfettişlerin %15'i ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Söz konusu veriler incelendiğinde %40,1 orana tekabül eden 51 denetim görevlisinin üst yönetim tarafından görevlerini ifa etme sırasında bir müdahale ile karşı karşıya kalmaları ile 19 kişinin de bu ifade karşısında kararsız kaldıkları yönündeki yanıtlar nazara alındığında üst yönetimin aynı hiyerarşi içerisinde denetim yapmakla görevli iç denetçi ve müfettişlere yönelik kayda değer ölçüde müdahale ettikleri anlaşılmıştır. Ancak bir önceki soru da dikkate alındığında iç denetçi ve müfettişlerin büyük çoğunluğu bu müdahalelere rağmen bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi ile hareket ettikleri de değerlendirilmektedir. Bu bakımdan söz konusu iç denetim ve teftişin etkinliğinin sağlanması adına bağımsızlık ve tarafsızlığı teminat altına alıcı ve üst yönetimin denetim elemanlarına yönelik müdahaleleri halinde ise üst yönetimi sorumlu kılacak mahiyette düzenlemelere yer verilmesinin yerinde olacağı öngörülmektedir.

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

Dört No'lu İfade: Üst yöneticinin bir birimin denetlenmesi veya denetlenmemesi yönündeki görüşleri dikkate alınmaktadır.

Tablo 4. Dört No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	1+1=2	0,8+0,8=1,6
Katılmıyorum	5+16=21	4,0+12,6=16,6
Kararsızım	7+8=15	5,5+6,3=11,8
Katılıyorum	23+20=43	18,1+15,7=33,8
Kesinlikle Katılıyorum	29+17=46	22,8+13,4=36,2
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 4'te de görüldüğü üzere; "üst yöneticinin bir birimin denetlenmesi veya denetlenmemesi yönündeki görüşleri dikkate alınmaktadır" ifadesine iç denetçi ve müfettişlerin katılım oranı hayli yüksektir (%70). Katılımcıların %18,1'i birimin denetlenmesi veya denetlenmemesi yönünde üst yönetimin görüşlerini dikkate almadığını belirtirken, %11,8 oranındaki katılımcının ise kararsız kaldıkları anlaşılmaktadır. Söz konusu veriler incelendiğinde iç denetçi ve müfettişlerin önemli bir kısmının üst yöneticinin, yani büyükşehir belediye başkanının denetlenmesi veya denetlenmemesi gereken birimlerin tespiti noktasındaki kanaatine uydukları görülmektedir. Bu yanıt her ne kadar bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi ile çelişse de iç denetçi ve müfettişlerin disiplin ve hiyerarşik amirlerinin büyükşehir belediye başkanı olması ve üst yönetici olarak büyükşehir belediye başkanının idarenin tamamından sorumlu olması ve denetime ihtiyaç duyan birimleri belirleme noktasında bir takdir yetkisi olması gerektiği değerlendirilmektedir. Ancak iç denetim özelinde yüksek riskli birimlerin ve süreçlerin üç yılda bir rutin denetimi yönünde bir yönlendirme bulunmakta olup, bu denetimlerin yapılmaması yönündeki kanaat ve tutumun da hukuki olmayacağı açıktır.

Beş No'lu İfade: Büyükşehir belediye başkanlıkları seçimi öncesine nazaran seçim sonrasında, belediye başkanının ve siyasi partisinin değişmesi halinde iç denetim ve teftişin işlevi önemli düzeyde artmaktadır.

Tablo 5. Beş No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	36+8=44	28,3+6,3=34,6
Katılmıyorum	3+2=5	2,4+1,6=4,0
Kararsızım	17+9=26	13,4+7,1=20,5
Katılıyorum	6+30=36	4,7+23,6=28,3
Kesinlikle Katılıyorum	3+13=16	2,4+10,2=12,6
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 5'e göre % 40,9 oranında katılımcı seçim sonrasında belediye başkanının ve siyasi partinin değişmesi halinde, iç denetim ve teftiş işlevinin önemli düzeyde arttığı yönünde görüş bildirmektedir. Kararsız kalanların oranı %20,5 ve katılmayanların oranı ise %38,6'dır. Bu soru özelinde iç denetçi ve müfettişlerin verdikleri yanıtların ayrıştığı görülmüştür. Bu sebeple yukarıda yer verilen yanıtların iç denetçi ve müfettişler özelinde ayrıştırılarak incelenmesi gerekmiştir. Ankete katılım sağlayan 62 müfettişin %69,4'ü (n:43) yerel seçimler sonrasında belediye başkanının ve siyasi partisinin değişmesi halinde teftiş kurulu işlevinin arttığını ifade ederken iç denetçilerin %13,8'i (n:9) seçim öncesine nazaran seçim sonrasında, belediye başkanının ve siyasi partisinin değişmesi halinde iç denetim biriminin işlevinin arttığını ifade etmiştir. Bu noktada belediye yönetiminde yaşanan değişiklik sebebiyle soruşturma yetkisi olan teftiş biriminin etkinliğinin arttığı anlaşılmaktadır.

3.4.2. Denetim Birimlerinin Hukuksal Yapısı

Ankette yer alan 6, 7, 8 ve 9 numaralı ifadeler büyükşehir belediyelerinde iç denetim birimlerinin hukuksal yapısını iç denetçi ve müfettişlerin gözünden sorgulayan ifadelerdir.

Altı No'lu İfade: İç denetçilerin/müfettişlerin görev, yetki ve sorumlulukları mevzuatta açıkça düzenlenmiştir.

Tablo 6. Altı No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	3+16=19	2,4+12,6=15,0
Katılmıyorum	5+23=28	3,9+18,1=22,0
Kararsızım	7+4=11	5,5+3,2=8,7
Katılıyorum	38+17=55	29,9+13,4=43,3
Kesinlikle Katılıyorum	12+2=14	9,4+1,6=11,0
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 6'dan elde edilen verilere göre, iç denetçi ve müfettişlerin %54,3'ü görev, yetki ve sorumluluklarının mevzuatta açık bir şekilde düzenlendiği görüşünü savunmakta iken, %37'sine tekabül eden 47 iç denetçi ve müfettiş ise mevzuatın görev yetki ve sorumlulukları açıkça düzenlemediği görüşünü savunmaktadır. Bu soru özelinde yine iç denetçi ve müfettişlerin verdikleri yanıtların ayrıştığı görülmüştür. Bu sebeple yukarıda yer verilen oranların iç denetçiler ve müfettişler özelinde ayrıca incelenmesi gerekmiştir. Ankete katılım sağlayan 62 müfettişin %30,6'sı (n:19), iç denetçilerin ise %76,9'u (n:50) iç denetçilerin/müfettişlerin görev yetki ve sorumlulukların mevzuatla açıkça düzenlendiğini belirtmiştir. Bir başka deyişle de müfettişlerin %62,9'u (n: 39), iç denetçilerin ise %12,3'ü (n:8) bu ifadeye katılmamıştır. Dolayısıyla iç denetçilere nazaran müfettişlerin görev, yetki ve sorumlulukları özelinde yeterli düzenlemenin olmadığı anlaşılmaktadır.

Yedi No'lu İfade: İç denetçilerin/müfettişlerin mesleki güvenceleri mevzuatla güvence altına alınmıştır.

Tablo 7. Yedi No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	1+3=4	0,8+2,4=3,1
Katılmıyorum	4+39=43	3,1+30,7=33,9
Kararsızım	21+11=32	16,5+8,7=25,2
Katılıyorum	32+7=39	25,2+5,5=30,7
Kesinlikle Katılıyorum	7+2=9	5,5+1,6=7,1
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 7'ye göre "iç denetçi ve müfettişlerin mesleki güvenceleri mevzuatla güvence altına alınmıştır" ifadesine katılanların oranı %37,8'dir. Ankete katılanların %37'si mesleki güvencelerinin mevzuatla güvence alındığı ifadesine katılmazken %25,2 oranındaki iç denetçi ve müfettiş ise ifade için kararsız olduğunu belirtmiştir. Söz konusu soru kapsamında da iç denetçi ve müfettişlerin fikir ayrılığı yaşadığı tespit edilmiştir. Bu sebeple yukarıda yer verilen oranların iç denetçiler ve müfettişler özelinde ayrıca incelenmesi gerekmiştir. Müfettişlerin %67,7'si (n:42) mesleki güvencelerinin mevzuatla güvence altına alınmadığını düşünürken, iç denetçilerin %60'ı (n:39) mesleki güvencelerinin mevzuat ile güvence altına alındığını belirtmişlerdir. Bu da mesleki güvence açısından iç denetçilerin müfettişlere kıyasla daha somut ve objektif düzenlemeler ile korunaklı kılındığı sonucunu ortaya koymuştur.

Sekiz No'lu İfade: İç Denetim ve teftişin görev yetki ve sorumlulukları özelinde net bir ayırım yapılamamasına bağlı olarak idare içinde bu hususta zaman zaman sorunlar yaşanmaktadır.

Tablo 8. Sekiz No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	2+1=3	1,6+0,8=2,4
Katılmıyorum	6+2=8	4,7+1,6=6,3
Kararsızım	7+17=24	5,5+13,4=18,9
Katılıyorum	47+30=77	37,0+23,6=60,6
Kesinlikle Katılıyorum	3+12=15	2,4+9,4=11,8
Toplam	65+62=127	100,0

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

Tablo 8'e göre katılımcıların %72,4 gibi çok yüksek bir oranı iç denetim ve teftişin görev, yetki ve sorumluluklarında net bir ayırım yapılamamasından dolayı idare içerisinde zaman zaman sorunlar yaşandığını belirtmiştir. Ankete katılanların %18,9'u ifadeye karşısında kararsız olduğunu belirtirken, %8,7'lik bir orana sahip katılımcı ise görev, yetki ve sorumlulukların ayırımının net yapılmamasına bağlı idarede sorun yaşanmadığını belirtmiştir. Altı No'lu İfade ve Yedi No'lu İfade'de ankete katılım sağlayan iç denetçi ve müfettişlerin de belirtildiği üzere; görev yetki, sorumluluk ve mesleki güvencenin yasal mevzuatla açıkça düzenlenmemiş olması, iki denetim birimi arasında zaman zaman görev çatışmasından kaynaklanan sorunlara neden olduğu değerlendirilmektedir.

Dokuz No'lu İfade: Büyükşehir belediyelerinde müfettişler gibi iç denetçilerin de mesleğe "yardımcı" unvanı ile girmesi ve üç yıllık bir yetiştirme süreci sonrasında yapılacak bir yeterlilik sınavı neticesinde iç denetçi olarak atanması kurumsal hafızayı güçlendirerek mesleki yetkinliği de tesis edecektir.

Tablo 9. Dokuz No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	2+4=6	1,6+3,1=4,7
Katılmıyorum	4+1=5	3,1+0,8=3,9
Kararsızım	41+26=67	32,3+20,5=52,8
Katılıyorum	7+12=19	5,5+9,4=14,9
Kesinlikle Katılıyorum	11+19=30	8,7+15,0=23,7
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 9'dan anlaşılacağı üzere araştırmaya katılanların %38,6'sı iç denetçilerin tıpkı müfettişler gibi mesleğe yardımcı unvanı ile girmesi ve üç yıllık bir yetiştirme süreci akabinde yapılacak yeterlilik sınavı ile iç denetçi olarak atanmasının kurumsal hafızayı güçlendireceği ve mesleki yetkinliği de tesis edeceği görüşüne katılmaktadır. Ancak katılımcıların %52,8'i kararsızken, %8,6'sı ise bu ifadeye katılmamaktadır. Bu yanıtlara göre kararsız kalanların unvanlarının incelenmesi gerekmiştir. Söz konusu yanıt verenlerin incelenmesi neticesinde bu önerme karşısında kararsız kalanların önemli bir kısmının iç denetçi oldukları görülmüştür. Bu çerçevede katılımcılara yöneltilen önerme çerçevesinde iç denetçilik mesleğine atanmada yardımcılık uygulamasının mahiyeti hakkında araştırma sırasında yeterli bilgi verilmemesi sebebiyle iç denetçilerin söz konusu önerme karşısında kararsız kaldıkları öngörülmektedir.

3.4.3. Denetim Birimlerinin Üst Yönetim İle İlişkisi

Ankette yer alan 10, 11, 12, 13 ve 14 numaralı ifadeler büyükşehir belediyelerinde iç denetim birimlerinin üst yönetim ile ilişkisini sorgulayan ifadelerdir.

On No'lu İfade: İç Denetim Birimi'nin/Teftiş Kurulu'nun Üst Yönetim ile iletişim kanalları açıktır.

Tablo 10. On No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	2+0=2	1,6+0=1,6
Katılmıyorum	2+8=10	1,6+6,3=7,9
Kararsızım	42+18=60	33,1+14,2=47,2
Katılıyorum	12+30=42	9,5+23,6=33,1
Kesinlikle Katılıyorum	7+6=13	5,5+4,7=10,2
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 10'dan edinilen verilere göre iç denetçi ve müfettişlerin %43,3'ü üst yönetim ile iletişim kanallarının açık olduğu görüşünü savunmakta, katılımcıların %47,2'si ise bu görüş karşısında kararsız kalmaktadır. Bu verilerden hareketle iç denetim/teftiş kurulu ile üst yönetimin genel itibarıyla iletişim kanallarının açık olduğu, müfettiş ve iç denetçilerin lüzum halinde belediye başkanı ile iletişim kurabildikleri söylenebilmektedir. Ancak ifadeye kararsız olduğu yönünde beyanda bulunan iç denetçi ve müfettişlerin fazla sayıda olması, zaman zaman idarelerde denetim birimleri ve üst yönetim arasında iletişim problemlerinin yaşandığını göstermektedir.

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

On Bir No’lu İfade: Görevde bulunduğum büyükşehir belediyesinde üst yönetim, mesleki gelişimimi teşvik edecek ölçüde gerekli imkânları tarafımıza sağlamaktadır.

Tablo 11. On Bir No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	6+5=11	4,7+4,0=8,7
Katılmıyorum	31+21=52	24,4+16,5=40,9
Kararsızım	15+20=35	11,8+15,8=27,6
Katılıyorum	8+11=19	6,3+8,7=15,0
Kesinlikle Katılıyorum	5+5=10	3,9+3,9=7,8
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 11’e göre müfettiş ve iç denetçilerin %49,6’sı gibi büyük bir oranı görev aldıkları büyükşehir belediyesinde üst yönetimin mesleki gelişimi teşvik edecek imkânları sağlamadığını belirtmektedir. Katılımcıların %27,6’sı bu ifade için kararsız kaldığını belirtirken, %22,8’i üst yönetimin mesleki gelişimlerini teşvik edecek ölçüde gerekli imkânları sağladığı görüşünü savunmaktadır. İç denetçi ve müfettişlerin verdikleri cevaplar incelendiğinde iki denetim birimi arasında anlamlı bir farkın olmaması iki denetim birimi mensuplarının da büyük bir kısmının belediye başkanlarının mesleki gelişmeyi teşvik etmediğini ortaya koymaktadır.

On İki No’lu İfade: İç Denetim Birimine/Teftiş Kuruluna Üst Yönetimin bakış açısı olumlu olup, faaliyetlerimizin yerine getirilmesinde Üst Yönetimin özendirici ve destekleyici tutumu denetimin/teftişin etkinliğini arttırmaktadır.

Tablo 12. On İki No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	3+2=5	2,4+1,6=4,0
Katılmıyorum	22+16=38	17,3+12,6=29,9
Kararsızım	8+5=13	6,3+3,9=10,2
Katılıyorum	23+27=50	18,1+21,3=39,4
Kesinlikle Katılıyorum	9+12=21	7,1+9,4=16,5
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 12’ye göre iç denetçi ve müfettişlerin %55,9’u üst yönetimin özendirici ve destekleyici tavrının denetimin/teftişin etkinliğini arttırdığını belirtmektedir. Katılımcıların %33,9’u bu ifadeye katılmazken %10,2 oranında katılımcı kararsızdır. Bir başka deyişle katılımcıların %55,9’una denk gelen 71 iç denetçi ve müfettiş görev yaptıkları büyükşehir belediyelerinde üst yönetimin denetim faaliyetlerine bakış açılarının olumlu olduğunu ve denetim birimlerine destekleyici bir tutum olduğunu ifade ederken katılımcıların %33,9’una tekabül eden 43 denetim elemanı bu durumun tam tersini ifade etmiştir. Bu idareler özelinde de büyükşehir belediye başkanlarının iç denetim ve teftiş sistemine olumsuz bir bakış açısı taşıdıkları anlaşılmaktadır.

On Üç No’lu İfade: İç Denetim/Teftiş-Soruşturma raporları Üst Yönetim tarafından titizlikle incelenmektedir.

Tablo 13. On Üç No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	10+5=15	7,9+4,0=11,9
Katılmıyorum	24+5=29	18,9+3,9=22,8
Kararsızım	15+10=25	11,8+7,9=19,7
Katılıyorum	13+33=46	10,2+26,0=36,2
Kesinlikle Katılıyorum	3+9=12	2,4+7,1=9,4
Toplam	65+62=127	100,0

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

Tablo 13'den anlaşılacağı üzere iç denetçi ve müfettişlerin %34,7'sini oluşturan 44 katılımcı iç denetim birimi ve teftiş kurulu tarafından hazırlanan raporların üst yönetim tarafından titizlikle incelenmediği görüşünü savunmakta iken %45,6'sına tekabül eden 58 katılımcı ise raporların üst yönetim tarafından titizlikle incelendiğini savunmaktadır. Verilerin analizi sırasında bu ifadeye verilen cevapların iç denetçiler ve müfettişler özelinde farklılaştığı görülmüştür. Ankete katılım sağlayan 62 müfettişin %67,7'si (n:42), müfettiş raporların üst yönetim tarafından titizlikle incelendiğini belirtirken 65 iç denetçinin %52,3'ü (n:34) bu ifadeye katılmamaktadır. Dolayısıyla iç denetçilere nazaran müfettişlerin tanzim ettikleri raporların sonuçları itibarıyla telafisi güç veya imkânsız sonuçlara sebebiyet verebileceklerinden hareketle üst yönetici tarafından daha titiz bir incelemeye tabi tutulduğu tespit edilmiştir.

On Dört No'lu İfade: İç Denetim/Teftiş Birimleri ile denetlenen harcama birimlerinin yöneticileri, denetime konu edilen bir hususta anlaşmazlığa düşüldüğünde üst yönetici, denetim elemanlarının görüşüne istinaden işlem tesis etmektedir.

Tablo 14. On Dört No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	1+1=2	0,8+0,8=1,6
Katılmıyorum	35+19=54	27,6+15,0=42,6
Kararsızım	18+24=42	14,1+18,9=33,0
Katılıyorum	9+16=25	7,0+12,6=19,6
Kesinlikle Katılıyorum	2+2=4	1,6+1,6=3,2
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 14'te yer alan ifadeye katılımcıların %44,2'si katılmadıklarını belirtirken üst yöneticinin, denetim elemanlarının görüşüne istinaden işlem tesis ettiğini düşünenlerin oranı %22,8, kararsız olduğunu belirtenlerin oranı ise %33,0'dır. Söz konusu yanıtlar dikkate alındığında iç denetçi ve müfettişlerin önemli bir kısmı üst yöneticinin denetim görevlileri ile üst kademe yöneticileri arasında bir anlaşmazlık söz konusu olduğunda büyükşehir belediye başkanının üst kademe yöneticileri lehine bir tavır takındıklarını belirtmektedirler. Diğer taraftan icrai birimler olan harcama yetkililerinin aynı zamanda ihale yetkilisi olması da nazara alındığında bu yöneticilerin sürekli olan belediye başkanının yanında olduğu ve başkanın istem ve yönlendirmelerine göre faaliyette buldukları da açık olup mezkûr durumda üst kademe yöneticilerinin dikkate alınma durumunun daha yaygın olacağı değerlendirilmektedir. Ancak anlaşmazlık konusunun hukuka aykırı olmakla birlikte suç teşkil etmesi halinde denetim elemanının kanaati ve raporuna göre işlem tesis edilmesinin kaçınılmaz olacağı da şüphesizdir.

3.4.4. İç Denetim Birimi ve Teftiş Kurulu İlişkisi

Ankette yer alan 15 ve 16 numaralı ifadeler büyükşehir belediyelerinde iç denetim birimi ile teftiş kurullarının ilişkisini sorgulayan ifadelerdir.

On Beş No'lu İfade: İç Denetim ve Teftiş birbirini tamamlayan süreçlerdir.

Tablo 15. On Beş No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	1+3=4	0,8+2,4=3,2
Katılmıyorum	24+28=52	18,9+22,0=40,9
Kararsızım	18+15=33	14,2+11,8=26,0
Katılıyorum	14+11=25	11,0+8,7=19,7
Kesinlikle Katılıyorum	8+5=13	6,3+3,9=10,2
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 15'e göre iç denetçi ve müfettişlerin %44,1'i iç denetim ve teftişin birbirlerini tamamlayan süreçler olduğu görüşüne katılmamaktadır. Katılımcıların %29,9'u söz konusu iki denetim biriminin birbirlerini tamamlayan süreçler olduğunu düşünürken %26'lık bir kısım bu görüşe için kararsız olduğunu belirtmiştir. Her ne kadar bu yönde bir kanaat oluşsa da etkin bir iç denetim veya teftişin diğer denetim biriminin ve dış denetimin iş yükünü hafifleteceği, öte yandan

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

belediye başkanı başkanlığında yıllık denetim planlarının iç denetim ve teftiş kurulu yöneticileri ile planlanması halinde görev çakışması/örtüşmesi olmayacağı gibi çift başlı denetimden kaynaklanan sorunların da önleneceği öngörülmektedir.

On Altı No'lu İfade: Denetimde çift başlılığın önlenmesi için büyükşehir belediyelerinde denetimin tek çatı altında toplanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.

Tablo 16. On Altı No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	21+33=54	16,5+26,0=42,5
Katılmıyorum	18+8=26	14,2+6,3=20,5
Kararsızım	4+6=10	3,1+4,7=7,8
Katılıyorum	10+8=18	7,9+6,3=14,2
Kesinlikle Katılıyorum	12+7=19	9,5+5,5=15,0
Toplam	65+62=127	100,0

Katılımcıların büyük çoğunluğu olan %63'ü denetimde çift başlılığın önlenmesi için büyükşehir belediyelerinde teftiş ve iç denetim biriminin tek çatı altında toplanmasına sıcak bakmamaktadır. Bahsi geçen iki denetim biriminin birleştirilmesi fikrine katılanların oranı %29,2'dir. Anketi cevaplayanların %7,8'i ise kararsızdır. Mevzuat gereğince iç denetçilerin soruşturma yapamaması, muhakkik ve ön inceleme olarak görevlendirilememesi sebebiyle muhtemel bir tek birimin oluşturulması halinde bu birimin yöneticisinin kim olacağı sorunu ortaya çıkacaktır. Yöneticinin müfettiş olması halinde iç denetçi sertifikası olmaması sebebiyle iç denetim raporlarına uygunluk veremeyeceği gibi iç denetçinin birim amiri olması halinde de soruşturma yetkisi olmayan amirin bu raporu uygun bularak başkanın tensiplerine sunması da idari işlemin şekil ve yetki unsurlarını sakatlayacaktır. Bu nedenle denetim elemanlarının bu yönde olumlu görüş beyan etmemeleri anlamlı bir mahiyet içerdiği değerlendirilmektedir.

3.4.5. Denetim Görevlilerinin Özlük Hakları ve Mesleki Güvenceleri

Ankette yer alan 17, 18 ve 19 numaralı ifadeler büyükşehir belediyelerindeki denetim görevlilerinin özlük hakları ve mesleki güvencelerini sorgulayan ifadelerdir.

On Yedi No'lu İfade: İç Denetçiler açısından İç Denetim Koordinasyon Kurulunun varlığı mesleki güvenceyi arttırmaktadır. Müfettişler özelinde de böyle bir Kurulun teşekkül ettirilmesi mesleki güvenceyi arttıracaktır.

Tablo 17. On Yedi No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	1+2=3	0,8+1,6=2,4
Katılmıyorum	3+0=3	2,4+0=2,4
Kararsızım	52+12=64	40,9+9,4=50,3
Katılıyorum	6+20=26	4,7+15,8=20,5
Kesinlikle Katılıyorum	3+28=31	2,4+22,0=24,4
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 17'de yer alan ifade karşısında %50,3 oranında katılımcı kararsız olduğunu belirtmektedir. İfadeye katılanların oranı %44,9 iken katılmayanlar %4,8'lik bir oranı oluşturduğu görülmektedir. Bu kapsamda iç denetçi ve müfettişlerin verdikleri yanıtlar mukayese edildiğinde söz konusu unvanlar özelinde yanıtların da değiştiği görülmüştür. Bu sebeple yukarıda yer verilen oranların iç denetçiler ve müfettişler özelinde ayrıca incelenmesi gerekmiştir. Ankete katılım sağlayan toplam 62 müfettişin %77,4'ü (n:48), iç denetçilerden ise sadece %13,8'i (n:9) müfettişler özelinde İDKK benzeri bir kurulun teşekkül ettirilmesinin mesleki güvenceyi arttıracacağı konusunda olumlu görüş belirtmişleridir. Müfettişlerin %19,4'ü (n:12), iç denetçilerin ise %80'i (n:52) kararsız olduğunu belirtmiştir. İç denetçilerin İDKK'nin etkin olmadığı ve mesleki güvenceyi arttırmadığı düşüncesi ile ifadeye genellikle "kararsızım" şeklinde yanıt verdikleri, müfettişlerin ise üst kurullarının olmaması ve bir üst kurula bağlı oldukları takdirde bağımsızlıklarının artacağı, her

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

belediyenin ayrı ayrı hazırladığı yönetmelikler yerine mevzuat düzenlemesiyle mesleki güvencenin sağlanacağı düşüncesi ile ifadeye katıldıkları değerlendirilmektedir.

On Sekiz No’lu İfade: İç Denetimin ve İç Denetçilik Mesleğinin 5018 sayılı Kanun’da düzenlenmiş olması mesleki güvenceyi sağlamıştır. Aynı şekilde Teftiş Kurulu Başkanlıkları ile Müfettişlerin yönetmelik düzeyindeki dayanaklarının 5393 sayılı Kanun’da yer alan “Denetimin kapsamı ve türleri” başlıklı 55’inci maddesinde düzenlenmesi Müfettişler açısından mesleki güvenceyi sağlayacaktır.

Tablo 18. On Sekiz No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	3+0=3	2,4+0=2,4
Katılmıyorum	0+1=1	0+0,8=0,8
Kararsızım	31+23=54	24,4+18,1=42,5
Katılıyorum	12+10=22	9,4+7,9=17,3
Kesinlikle Katılıyorum	19+28=47	15,0+22,0=37,0
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 18’e göre katılımcıların %54,3’ü teftiş kurulu başkanlıkları ile müfettişlerin yönetmelik düzeyindeki dayanaklarının 5393 sayılı Kanun’da yer alan “Denetimin kapsamı ve türleri” başlıklı 55’inci maddesinde düzenlenmesinin müfettişler açısından mesleki güvenceyi sağlayacağı kanaatindedir. %42,5’i kararsız olduğunu beyan ederken %3,2’si bu durumun mesleki güvenceyi sağlamayacağı kanaatindedir. Teftiş kurulları ve müfettişlik mesleğinin belediyeler özelinde kanuni bir dayanağa kavuşması önemli bir husus olarak görülmekte olup, mesleki güvenceyi de kayda değer bir şekilde güçlendireceği öngörülmektedir. Ancak denetim elemanlarının bu hususta kararsız kalmalarının sebebinin ise genel olarak idari sistem içerisinde bir yapının kurulması ve mülga kılınmasının kolaylığına dayandığı değerlendirilmektedir.

On Dokuz No’lu İfade: İç Denetçi ve Müfettişlerin özlük haklarının iyileştirilerek aynı özlük haklarına sahip kılınması çalışma barışını tesis edebilecektir.

Tablo 19. On Dokuz No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	1+0=1	0,8+0=0,8
Katılmıyorum	3+0=3	2,4+0=2,4
Kararsızım	38+13=51	29,9+10,2=40,1
Katılıyorum	12+20=32	9,5+15,7=25,2
Kesinlikle Katılıyorum	11+29=40	8,7+22,8=31,5
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 19’a göre katılımcıların %56,7’si iç denetçi ve müfettişlerin özlük haklarının iyileştirilerek aynı özlük haklarına sahip kılınmasının çalışma barışını tesis edeceği kanısındadır. Araştırmaya katılanların %40,1’i ifade için kararsız kaldığını belirtirken %3,2 gibi küçük bir orana sahip katılımcı ise bu ifadeye katılmamaktadır. Yukarıda yer verilen oranların veriler incelendiğinde diğer sorulara nazaran iç denetçi ve müfettişlerin yanıtlarının farklılaştığı görülmektedir. Bu noktada müfettiş ve iç denetçilerin yanıtlarının da incelenmesinde yarar olduğu görülmüştür. 62 müfettişin %79’u (n:49), iç denetçilerden ise %35,4’ü (n:23) iç denetçi ve müfettişlerin özlük haklarının iyileştirilerek aynı özlük haklarına sahip olması konusunda olumlu görüş belirtmişlerdir. Müfettişlerin %21’i (n:13), iç denetçilerin ise %58,5’i (n:38) bu ifade için kararsız olduğunu belirtmiştir. Müfettişlerin özlük haklarının iç denetçilere göre daha düşük olması nedeniyle bu soruya olumlu yanıt verdikleri, ancak iç denetçilerin ise ağırlıklı olarak bu ifade karşısında kararsız kaldıkları görülmüştür.

3.4.6. Denetim Faaliyetleri

Ankette yer alan 20,21, 22 ve 23 numaralı ifadeler büyükşehir belediyelerinde iç denetim faaliyetlerini sorgulayan ifadelerdir.

Yirmi No'lu İfade: İç denetçinin/müfettişin kurumsal aidiyeti ve yetkinliği, denetimin etkinliğini ve denetim birimine duyulan beklentiyi arttırmaktadır.

Tablo 20. Yirmi No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık(İD+M=T)	Yüzde %(İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	1+0=1	0,8+0=0,8
Kararsızım	2+7=9	1,6+5,5=7,1
Katılıyorum	10+14=24	7,9+11,0=18,9
Kesinlikle Katılıyorum	52+41=93	40,9+32,3=73,2
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 20'ye göre iç denetçi ve müfettişlerin %92,1'i kurumsal aidiyetin ve yetkinliğin, denetimin etkinliğini ve denetim birimine duyulan beklentiyi arttırdığını ifade etmektedir. İdare içerisinde iç denetçi ve müfettişlerin kurumsal aidiyet hissi ile faaliyetlerine devam etmesi ve üst yönetim tarafından da mesleki gelişimlerini tesis edecek eğitimlerin ve faaliyetlerin sağlanması halinde büyükşehir belediyelerinde etkin bir teftiş ve iç denetim faaliyetinin yürütülebileceği değerlendirilmektedir.

Yirmi Bir No'lu İfade: Yıllık Teftiş/Denetim planları/ programları risk esasına göre, idarenin gereksinimleri esas alınarak hazırlanmakta ve uygulanmaktadır. Bu süreçte üst yönetici ile herhangi bir sorun yaşanmamaktadır.

Tablo 21. Yirmi Bir No'lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	2+5=7	1,6+3,9=5,5
Katılmıyorum	37+14=51	29,1+11,0=40,1
Kararsızım	19+12=31	15,0+9,4=24,4
Katılıyorum	4+20=24	3,1+15,8=18,9
Kesinlikle Katılıyorum	3+11=14	2,4+8,7=11,1
Toplam	65+62=127	100,0

Yıllık Teftiş/Denetim planları/ programları hazırlanırken üst yönetici ile sorun yaşadığını belirten katılımcı oranı %45,6 iken, ankete katılanların %24,4'ü ifade karşısında kararsız kalmış, iç denetçi ve müfettişlerin %30'u yıllık plan/program hazırlanırken üst yönetici ile herhangi bir sorun yaşamadığını ifade etmiştir. Söz konusu yanıtlar incelendiğinde genel olarak müfettiş ve iç denetçilerin yanıtlarının ayrıştığı görülmektedir. Bu nedenle iç denetçiler ve müfettişlerin verdikleri yanıtların incelenmesi gerekmiştir. Ankete katılım sağlayan 62 müfettişin %50'si (n:31) teftiş planlarının hazırlanması sırasında üst yönetici ile genel olarak bir sorun yaşamadıkları belirtmişlerdir. Müfettişlerin %30,6'sı (n:19) sorun yaşadığını belirtirken, %19,4'ü (n:12) ifade karşısında kararsız olduğunu belirtmiştir. İç denetçiler nezdinde ise durum tam tersi durumdadır. Ankete katılım sağlayan 65 iç denetçinin büyük bir çoğunluğu olan %60'ı (n:39) yıllık denetim planları hazırlanırken üst yönetici ile sorun yaşadığını belirtmiştir. Katılımcıların %10,8'i (n:7) üst yönetici ile genel olarak bir sorun yaşamadıklarını belirtirken kararsız olanlar ise %29,2 (n:19) oranındadır. Bu oranlardan hareketle müfettişler ağırlıklı olarak soruşturma görevini ifa etmeleri, rutin teftiş işlemlerini daha az ve sınırlı sayıda yapmaları ve söz konusu teftiş programını teftiş kurulu başkanı sevk ve idaresi ile belediye başkanının onayı ile yürürlüğe girmesi de dikkate alındığında müfettişler özelinde teftiş planlarının hazırlanmasında üst yönetici ile genel olarak bir sorun yaşamadıkları anlaşılmaktadır. Öte yandan kararsızlar ve bu ifadeye katılmayanların çoğunluğunun ise iç denetçilerden oluştuğu görülmektedir. Nitekim 2021 yılında İç Denetim Genel Tebliğinde yer alan ve risk esasına göre hazırlanan iç denetim plan ve programının üst yönetici tarafından onaylanmaması halinde yeni yılın başında iç denetim birimi tarafından hazırlanan bu plan ve programların yürürlüğe gireceği yönündeki ibarenin 23/4/2021 tarih ve 31463 sayılı

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

Resmi Gazete’de yayımlanan tebliğle mülga edilmesi ile birlikte iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve uygulanmasında üst yönetici ile sorunlar yaşanmaya başlandığı da anlaşılmaktadır. Bu değerlendirme ve tespitten de hareketle söz konusu maddenin mülga edilmesi ile birlikte iç denetimin etkinliğinin ve bağımsızlığının zedelendiği değerlendirilmektedir.

Yirmi İki No’lu İfade: Hâlihazırda büyükşehir belediyelerinde iç denetim birimleri danışmanlık, teftiş kurulları da soruşturmacı birer birim gibi çalışmakta, asli bir görev olan denetim/teftiş faaliyetleri tali birer görev haline gelmektedir.

Tablo 22. Yirmi İki No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	6+1=7	4,7+0,8=5,5
Katılmıyorum	18+16=34	14,2+12,6=26,8
Kararsızım	13+9=22	10,2+7,1=17,3
Katılıyorum	19+24=43	15,0+18,9=33,9
Kesinlikle Katılıyorum	9+12=21	7,1+9,4=16,5
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 22’den elde edilen verilere göre katılımcıların %50,4’ü iç denetim birimlerinin danışmanlık, teftiş kurullarının da soruşturmacı birer birim gibi çalışmakta olduğunu ve asli görevleri olan denetim/teftiş faaliyetlerinin tali birer görev haline geldiğini belirtmektedir. İç denetçi ve müfettişlerin %32,3’ü ise anılan ifadeye katılmadıklarını beyan etmekte, kararsızların oranının ise %17,3 olduğu anlaşılmaktadır. Bu yanıtlar çerçevesinde ifadeye katılım sağlayan 64 denetim elemanının görev yaptıkları büyükşehir belediyesinde daha çok danışmanlık/soruşturma işlemleri yürüttükleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Nitekim İDKK tarafından yayımlanan İç Denetim Genel Raporları incelendiğinde bu yöndeki yanıtın doğruluğu anlaşılmaktadır.

Yirmi Üç No’lu İfade: Görev yaptığınız büyükşehir belediyesinde iç denetçi/müfettiş sayısı etkin bir denetim/teftiş için yeterlidir.

Tablo 23. Yirmi Üç No’lu İfadeye Katılım Düzeyi.

Katılım Düzeyi	Sıklık (İD+M=T)	Yüzde % (İD+M=T)
Kesinlikle Katılmıyorum	4+2=6	3,1+1,6=4,7
Katılmıyorum	6+3=9	4,7+2,4=7,1
Kararsızım	37+24=61	29,1+18,9=48,0
Katılıyorum	13+19=32	10,2+15,0=25,2
Kesinlikle Katılıyorum	5+14=19	4,0+11,0=15,0
Toplam	65+62=127	100,0

Tablo 23’e göre katılımcıların %40,2’si büyükşehir belediyelerinde iç denetçi/müfettiş sayısının etkin bir denetim/teftiş için yeterli olduğunu düşünürken %48,0’i bu ifade özelinde kararsız kalmışlardır. Anılan yanıtlar dikkate alındığında iç denetçi ve müfettişlerin büyükşehir belediyelerinde denetimin etkin olabilmesi için denetim elemanı sayısından ziyade daha farklı sorunların olduğunu düşündükleri anlaşılmaktadır.

3.4.7. Açık Uçlu Sorulara İlişkin Veriler

Büyükşehir belediyelerinde iç denetim ve teftiş kurullarının sorunlarını belirlemek amacıyla sorulan açık uçlu soruya 127 katılımcının 81’i cevap vermiştir. Katılımcılardan iç denetim ve teftiş kurullarının karşılaştıkları sorunları belirtmeleri istenmiştir. “İç Denetim/Teftiş Kurullarının Var Olan Sorunları Nelerdir?” sorusuna ankete katılım sağlayan 62 müfettişin 49’u cevap vermiştir. Müfettişler genel olarak “özlük hakların yeterli olmaması”, “mesleki güvencenin tam anlamıyla sağlanamaması”, “mevzuatın yetersiz olması”, “denetimde çift başlı bir yapının olması”, “teftişin asli görevi yerine tali görevi olan soruşturmanın ön planda olması”, “üst yöneticinin teftiş faaliyetlerine müdahalede bulunması”, “müfettiş yardımcısı yetiştirme sürecinin yetersiz olması”, “teftiş kurulu ve müfettiş atamalarında liyakatin göz ardı edilmesi”, “atama ve denetleme standartlarının yetersizliği”, “belediye müfettişi

kavramının “Siyasetin Emrinde Bir Meslek” olarak algılanması” sorunlarına dikkat çekmiştir. Söz konusu soruya ise 65 iç denetçiden 32’si yanıt vermiştir. İç denetçiler genel olarak “üst yönetimin iç denetime olumsuz bakış açısı”, “denetimde çift başlı bir yapının olması”, “teftiş kurullarında görev yapan müfettişlerin iç denetçi olarak atanması ve buna bağlı olarak çatışmaların yaşanması”, “iç denetime, Siyasal Bilgiler ve Hukuk ile İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri dışından atama yapılması”, “iç denetim birimlerine yeteri kadar atama yapılmaması”, “üst yönetim ile iletişim eksikliği”, “İDKK’nin yeterince etkin olmaması”, “iç denetimin, üst yönetici karşısında korumasız olması”, sorunlarını ileri sürmüşlerdir.

“İç Denetim/Teftiş Kurullarının Etkinliğini Arttırmaya Yönelik Olarak Alınacak Önlemler Neler Olmalıdır?” sorusuna ise 127 katılımcının 63’ü cevap vermiştir. Ankete katılım sağlayan 62 müfettişin 37’si genel olarak “özlük hakların iyileştirilmesi”, “merkezi yönetim gözetiminde olması”, “denetimde bağımsız hareket edecek koşulların artırılması”, “teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması”, “teftiş kurullarının görev, yetki ve sorumluluklarının kanunla belirlenmesi”, “düzenli aralıklarla mevzuat eğitimleri ve istişarelerin yapılması”, “denetim elemanlarının görev yerlerinin idare binaları dışında bulunması”, “denetim elemanlarının idarenin günlük işlerinde ve denetime konu edilebilecek süreçlerden arındırılması” ve “mesleğe girişte liyakatin esas alınması” önerilerini sunmuşlardır. Ankete katılım sağlayıp bu açık uçlu soruya yanıt veren 26 iç denetçi ise; “iç denetim biriminin merkezi idareye bağlanması”, “İDKK’nin daha bağımsız ve etkin olması”, “üst yöneticiden bağımsız olması için mevzuat değişikliğinin yapılması”, “üst yönetimin denetime bakış açısını değiştirmek için çaba sarf edilmesi”, “denetim sonucu tespit edilen bulgulara ait eylem planlarının yerine getirilmesi sürecinde üst yönetimin aktif rol alması”, “üst yöneticiyle periyodik toplantılar yapılması” ve “mesleki eğitim için bütçe ayrılması” önerilerini ileri sürmüşlerdir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Büyükşehir belediyelerinin sayılarının ve hizmet alanlarının artmasına bağlı olarak söz konusu örgütün iç denetim mekanizmasıyla etkin bir denetime tabi tutulması gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Ancak hâlihazırda büyükşehir belediyeleri iç denetçiler ve müfettişler vasıtasıyla iç denetime tabi tutulmakta olup gerek iç denetim gerekse de teftiş gelenek ve mantığının farklılaşması sebebiyle bu idareler özelinde kimi sorunlara rastlanılmaktadır. Diğer taraftan büyükşehir belediye başkanlarının seçimle göreve gelmeleri ve siyasi bir profili de uhdelerinde taşımaları sebebiyle denetimden beklentileri de farklılaşmaktadır. Anılan tespit ve bulgular her bir büyükşehir belediyesi özelinde de farklılaşacağı açıktır. Nitekim kimi büyükşehir belediyelerinde iç denetimin kimilerinde teftiş kurullarının kimisinde de her iki denetim biriminin etkin bir denetim görevini yerine getirebileceği gibi belediye başkanının bakış açısında göre denetim faaliyetlerine gereksinim duyulmaması sebebiyle bu kadroların atıl bırakılabileceği de olasıdır. Kamu kaynaklarının daha etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını teminen büyükşehir belediyeleri özelinde etkin bir denetim sisteminin tesis edilmesi gereklilik arz etmekte olup, literatürde iç denetçiler ve müfettişler özelinde geniş katılımlı bir araştırma ile denetimin etkinliğine dair bir çalışmaya rastlanılamamış olup bu yönde bir araştırma yapma gerekliliği hâsıl olmuştur. Bu çerçevede araştırma kapsamında 23 anket sorusu ile 2 açık uçlu sorunu hazırlanarak 65’i iç denetçi, 62’si müfettiş olmak üzere 127 denetim personelinin katılımı ile büyükşehir belediyelerinde denetimin etkinliği incelenmiş ve var olan sorunlar tespit edilerek kimi önerilerde bulunulması amaçlanmıştır.

Yapılan bu araştırmaya neticesinde sorular ve değerlendirmeler altı kategoriye ayrılmış ve iç denetim ve teftiş kurullarının etkinliğinin öncelikle büyükşehir belediye başkanının denetime olan bakış açısına göre şekillendiği, iç denetçi ve müfettişlerin faaliyetlerini bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine uygun olarak yerine getirmeye gayret ettikleri, bu süreçte kimi denetim elemanlarının üst yönetimin müdahalesine maruz kaldıkları, üst yöneticinin denetlenmesini istediği ve istemediği yerlerin genel olarak denetim planlarında dikkate alındığı, belediye başkanlarının seçimle göreve gelmeleri sebebiyle bilhassa geçmiş dönemle hesaplaşmak adına yapılanların incelenmesi ve soruşturulması noktasında teftiş kurullarına daha fazla önem verdikleri tespit edilmiştir. Bu tespitlerin yanı sıra iç denetçilerin mesleki güvence ve bağımsızlıklarının müfettişlere nazaran kanun ve yönetmelik ile güvence altına alındığı, müfettişlerin gerek özlük hakları gerekse de mesleki güvence ve teminat anlamında güvencesiz oldukları, iç denetim ve teftişin görev, yetki ve sorumluluklarının net olarak ayrıştırılmaması sebebiyle idareler özelinde zaman zaman sorunların yaşandığı, iç denetçilerin çeşitli mesleklerden gelmeleri sebebiyle kurumsal hafızanın tesisi ve meslek geleneğinin oluşturulması anlamında müfettişlere nazaran yeknesak bir tutum sergileyemedikleri, bu yüzden iç denetçilik mesleği için yardımcılık uygulamasının tesis edilmesi yönünde bir görüşün de öne plana çıktığı tespit edilmiştir.

Öte yandan iç denetçiler ile müfettişlerin üst yönetici ile faaliyetleri sırasında iletişim problemleri yaşadıkları, çoğu üst yöneticinin denetim elemanlarının mesleki gelişimlerini tesis edecek imkânları sağlamadıkları, denetimi özendirici ve teşvik edici bir rol üstlenmedikleri, bu yönde bir çabanın denetimin etkinliğini arttıracacağı, denetim birimleri arasında ise üst yöneticinin müfettiş raporlarını doğuracağı sonuçlar sebebiyle daha titizlikle inceledikleri, üst düzey yöneticilerle

denetim elemanları arasında vuku bulan görüş ayrılıklarında genel olarak üst yöneticinin çalışma ekibi olan üst düzey yöneticiler lehine bir tavır takındığı, denetim elemanlarınca teftiş ve iç denetimin birbirini tamamlayıcı birer süreç olarak görmedikleri görüşünün ön plana çıktığı, bu yüzden bu birimlerin tek çatı altında toplanmaması gerektiği, öte yandan İDKK gibi bir yapının müfettişler özelinde de teşekkül ettirilmesinin yararlı olacağı, büyükşehir belediyesi müfettişlerinin kanun düzeyinde düzenlenmesinin gerektiği, özlük haklarının iyileştirilerek çalışma barışının sağlanabileceği, bu yöndeki çalışmaların iç denetim ve teftiş açısından kurumsal aidiyeti arttıracığı tespit edilmiştir.

Bu hususların yanı sıra çoğu büyükşehir belediyesi özelinde yıllık denetim ve teftiş planlarının hazırlanmasında üst yönetici ile sorunlar yaşandığı, çoğunlukla teftiş kurullarının soruşturmacı, iç denetçilerin de danışmanlık görevlerini ifa ettikleri, bu nedenle de asli görevlerle tali görevlerin yer değiştirdiği, hâlihazırda rasyonel düzenlemelerle mevcut denetçi sayısının etkin bir iç denetim için yeterli olduğu anlaşılmıştır.

Bu tespitlerden hareketle de mevzuat özelinde iç denetim ve teftiş kurullarının bağımsızlık ve tarafsızlıklarını temin edici düzenlemelerin yapılması, iç denetim ile teftiş faaliyetlerinin ayrıştırılmasını sağlayıcı mevzuat değişikliklerinin gerçekleştirilmesi, çalışma barışını tesis edecek şekilde özlük haklarının iyileştirilmesi ve eşitlenmesi, üst yöneticilerin bu birimler özelinde etkin bir denetimi sağlayacak şekilde yıllık planlarda iç denetim ve teftiş anlamında görev taksimleri yapması, teftiş ve denetimin asli görev, soruşturma ve danışmanlık hizmetlerinin de tali görev haline gelmesini sağlayıcı planlamaların idame ettirilmesi, söz konusu hususların vesayet makamlarınca yapılan denetimlerde de göz önünde bulundurulması, bilhassa müfettişler özelinde koordine edici bir yapının teşekkül ettirilmesi ve iç denetim süreçlerinde görev alan denetim görevlileri ile denetlenen birimlerin mekânsal olarak ayrıştırılması yönündeki istem ve öneriler ön plana çıkmaktadır. Bu yönde alınacak önlemlerin ve yapılacak düzenlemelerin büyükşehir belediyeleri özelinde iç denetim ve teftiş kurullarının etkinliğini arttırmakla birlikte birimler arasında ve üst yönetimle yaşanan sorunları gidereceği de değerlendirilmektedir. Söz konusu çalışma, büyükşehir belediyeleri özelinde her iki denetim birimini ele alması ve var olan sorunlara yönelik bizzat meslek mensupları ile yapılan görüşmeler neticesinde çeşitli çözüm önerileri sunması sebebiyle önem taşımakta olup, bundan sonraki araştırmalarda makale kapsamında sunulan önerilerin ve sorunların daha derinlemesine incelenmesi ve belirli büyükşehir belediyeleri üzerinde konunun derinlemesine ele alınması önerilmektedir.

Kaynakça

- Alıcı, O. V. (2016). Kamu yönetiminde iç denetim mekanizmasının reorganizasyonu, *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(5), 185-200.
- Arslan, C. (2013). İç denetim ve büyükşehir belediyelerinin iç denetim uygulamaları üzerine bir araştırma. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arslan, N. (2014). *Kamuda iç denetim sistemi: büyükşehir belediyeleri örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Bilge, S. & Daşkaya, N. (2015). Mahalli idarelerde iç denetimin değerlendirilmesi: Türkiye örneği. *Maliye Dergisi*, (168), 108-133.
- Deran, A. & Alıcı, O. V. (2020). Büyükşehir belediyeleri ile bağlı idarelerde iç denetimin etkinliği: Mersin örneği, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, (2), 720-735.
- Gedik, S. C. (2012). *Yönetimsel denetim açısından büyükşehir belediye müfettişliği ve teftiş kurullarının Kocaeli Büyükşehir Belediyesi örneğinde incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Görmen, M. (2022). İç denetim deneyimi ile iç denetim etkinliği arasındaki ilişki: literatür taraması. *Denetişim Dergisi*, (24), 117-133.
- Kavakoğlu, T. (2010). *Yerel yönetimlerde iç denetim modeli: Denizli İl Özel İdaresi örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Kızılboğa, R. & Alıcı, O.V. (2011). Belediyelerin denetiminde farklı bir model önerisi, *Mevzuat Dergisi*, (167), 1-11.

Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim
ve Teftiş Kurullarının Etkinliği
Gizem FESLİ, Orhan Veli ALICI

Korkmaz, O., Deran, A. & Alıcı, O. V. (2022). Kamu iç denetçilerin karşılaştıkları etik ikilemler, *Denetışim Dergisi*, (25), 131-147.

Sarıkaya, K. (2019). *Belediyelerin denetiminde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri*. Yüksek Lisans Tezi, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Van.

Uzun, A. & Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: sorunlar ve çözüm önerileri. *Denetışim Dergisi*, (23), 27-40.

İnternet Kaynakları

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu (2004). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 23.07.2004/25531.

5393 Sayılı Belediye Kanunu (2005). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 13.07.2005/25874.



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 29, 65-79, 2024

İnceleme Makalesi

DENETİM VE MUHASEBE SEKTÖRÜNDE MAVİ OKYANUS STRATEJİSİNİN UYGULANMASI (APPLICATION OF BLUE OCEAN STRATEGY IN AUDIT AND ACCOUNTING INDUSTRY)

Hasan YALÇIN¹

ÖZ

Muhasebe ve denetim, iş dünyasında önemli bir rol oynayan ve tarihin köklerine uzanan disiplinlerdir. Muhasebe, finansal bilgilerin kaydedilmesi, analiz edilmesi ve iletilmesi sürecini ifade ederken, denetim ise mali tabloların doğruluğunun ve uygunluğunun sağlanması için incelenmesi ve değerlendirilmesini ifade eder. Bu disiplinler, işletmelerin finansal performanslarını takip etmelerine, karar vermelerine ve paydaşlara güven sağlamalarına yardımcı olur. Muhasebe ve denetim, işletmelerin şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenilirlik gibi önemli unsurları sağlamalarında kritik bir rol oynarlar. Bu meslekler, zaman içinde gelişerek iş dünyasının değişen ihtiyaçlarına uyum sağlamış ve ilerlemiştir. Bununla birlikte denetim ve muhasebe sektörü, giderek rekabetin arttığı bir ortamda faaliyet göstermektedir. Geleneksel stratejilerle sınırlı kalmak, şirketlerin piyasada değer yaratma fırsatlarını kaçırmalarına neden olabilir. Bu nedenle, denetim ve muhasebe firmalarının Blue Ocean Strategy (Mavi Okyanus Stratejisi) prensiplerini benimsemeleri önemlidir. Blue Ocean Strategy, rekabetin yoğun olduğu bir pazarda farklılaşarak ve yeni pazar fırsatlarını keşfederek değer yaratmayı hedefleyen bir strateji yaklaşımıdır. Denetim ve muhasebe sektöründe, bu strateji firmalara müşteri odaklılık ve inovasyon üzerinde odaklanma fırsatı sunar. Müşteri odaklılık, müşteri ihtiyaçlarını anlamayı ve onlara özgün hizmetler sunmayı içerirken, inovasyon ise teknolojik gelişmeleri takip ederek verimliliği artırırken, yasal çerçeve içinde müşterilere yeni ve yaratıcı çözümler sunmayı içerir. Denetim ve muhasebe firmaları düzenleyici kurulların düzenlemelerini ve yasal sınırlamaları dikkate alarak, etik değerlere uygun olarak hareket etmelidir. Düzenleyici kurullara ve etik değerlere uyum sağlayarak, denetim ve muhasebe firmaları Blue Ocean Strategy'nin prensiplerini benimseyebilir, rekabetin ötesinde değer yaratma fırsatlarını keşfedebilir ve sektörde sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde edebilirler.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Muhasebe, Mavi Okyanus Stratejisi, İnovasyon

Jel Sınıflandırılması: M40, M41, M42

ABSTRACT

Accounting and auditing are disciplines that play an essential role in business and go back to their roots in history. While accounting refers to the process of recording, analyzing and communicating financial information, auditing is the examination and evaluation of financial statements to ensure their accuracy and suitability. These disciplines help businesses track their financial performance, make decisions, and build trust with stakeholders. Accounting and auditing are critical in ensuring that companies provide essential elements such as transparency, accountability, and reliability. These professions have evolved, adapting to the changing needs of the business world and progressing. However, the auditing and accounting sector operates in an increasingly competitive environment. Being limited to traditional strategies can prevent companies from missing opportunities to create value in the market. Therefore, auditing and accounting firms need to adopt the principles of the Blue Ocean Strategy. Blue Ocean Strategy is a strategy approach that aims to create value by differentiating and discovering new market opportunities in a highly competitive market. In the auditing and accounting industry, this strategy allows firms to focus on customer focus and innovation. While customer focus includes understanding customer needs and providing them with unique services, invention includes providing new and creative solutions to customers within the legal framework while increasing efficiency by following technological developments. Auditing and accounting firms should act according to ethical values, considering the regulations of regulatory boards and legal limitations. By complying with regulatory bodies and moral values, auditing and accounting firms can adopt the principles of the Blue Ocean Strategy, discover opportunities to create value beyond competition and gain a sustainable competitive advantage in the industry.

Keywords: Audit, Accounting, Blue Ocean Strategy, Innovation

Jel Codes: M40, M41, M42

¹ Dr., Crowe HSY, OrcID: 0000-0002-9108-6246, hasanyalcin@hsyaudit.com

1. GİRİŞ

Günümüzde iş dünyası, hızla değişen piyasa koşulları ve yoğun rekabet ortamıyla karşı karşıyadır. Bu zorlu rekabet şartları, şirketlerin pazarda farklılaşma ve değer yaratma konusunda yeni stratejilere ihtiyaç duymasına neden olmuştur. Bu noktada, Mavi Okyanus Stratejisi devreye girmektedir. Mavi Okyanus Stratejisi, rekabetin yoğun olduğu kırmızı okyanuslardan kaçınarak, rekabetçi olmayan mavi okyanuslarda yeni bir pazar yaratmayı hedefleyen bir strateji yaklaşımıdır. Mavi Okyanus Stratejisi'nin kökenleri, 2005 yılında W. Chan Kim ve Renée Mauborgne tarafından yayınlanan "Blue Ocean Strategy" adlı kitapla başlar (Kim ve Mauborgne, 2005a). Bu strateji geleneksel rekabet stratejilerinin sınırlarını aşarak, benzersiz bir değer önerisi sunan şirketlerin başarılı olabileceğini savunur. Kitap, çeşitli sektörlerdeki şirketlerin mavi okyanus stratejisini nasıl uygulayabileceklerini ve rekabetçi olmayan bir pazarda nasıl büyüme fırsatları yakalayabileceklerini anlatmaktadır.

Muhasebe ve denetim sektörü diğer sektörler gibi zorlu rekabet ortamında faaliyet gösteren önemli bir sektördür. Geleneksel olarak, bu sektördeki firmalar, standart hizmetler sunarak rekabetçi piyasada müşteri sadakatini sağlamaya çalışmaktadır. Ayrıca bu sektörde faaliyet gösteren firmalar, ulusal ve uluslararası düzenleyici kurul ve kuruluşların belirlediği standartlara uyum sağlamak ve yasal düzenlemeleri takip etmek durumundadır. Yine etik ilkelere bağlılık da bu sektörün temel bir gerekliliğidir. Denetim ve muhasebe firmaları, dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik gibi etik değerlere sıkı bir şekilde bağlı kalarak, müşterilerine güvenilir ve kaliteli hizmetler sunmalıdır. Bu bağlamda, Mavi Okyanus Stratejisi'nin prensiplerini benimseyen muhasebe ve denetim firmaları, rekabetçi olmayan bir pazarda değer yaratma fırsatlarını keşfedebilir ve sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde edebilir.

Bu makale, literatüre yeni bir perspektif sunarak, denetim ve muhasebe firmalarının mavi okyanus stratejisi kavramını nasıl benimseyebileceğini ve bu stratejinin sektörde nasıl değer yaratma fırsatları sunabileceğini tartışmayı hedeflemektedir. Ulusal ve uluslararası literatürde, mavi okyanus stratejisinin çeşitli endüstrilere ve hizmet sektörlerine uygulanmasıyla ilgili birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak, denetim ve muhasebe firmalarıyla ilgili mavi okyanus stratejisinin uygulanmasına dair herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle, bu makale gerek ulusal ve gerekse uluslararası literatürde öncü bir çalışmadır. Çalışmanın kısıtlı denetim ve muhasebe sektöründe bu stratejiyi uygulayarak başarıya ulaşmış şirket analizini yapmamasıdır.

2. MAVİ OKYANUS STRATEJİSİ

2.1. Mavi Okyanus Stratejisinin Tarihçesi ve Kavramsal Açıklaması

Mavi Okyanus Strateji'nin tarihçesi, W. Chan Kim ve Renée Mauborgne tarafından 2005 yılında yayınlanan "Blue Ocean Strategy: How to Create Uncontested Market Space and Make the Competition Irrelevant" adlı kitapla başlar. Bu kitap, yıllar süren araştırma ve analizlerin sonucunda ortaya çıkan Mavi Okyanus Stratejisi'nin temel prensiplerini tanıtmaktadır. Kitap, çeşitli sektörlerden örnekler ve analizlerle Mavi Okyanus Strateji'nin nasıl uygulanabileceğini göstermektedir (Kim ve Mauborgne, 2005b).

Mavi Okyanus Stratejisi (MOS) "mavi okyanus" ve "kırmızı okyanus" kavramları üzerine kuruludur. Kırmızı okyanus, mevcut rekabetin yoğun olduğu ve işletmelerin aynı müşteri tabanına hitap etmek için birbirleriyle mücadele ettiği bir alanı temsil eder (Lainos, 2011). Bu alanda rekabet etmek, kar marjlarının düşmesine, müşteri sadakatinin azalmasına ve yenilikçiliğin kısıtlanmasına yol açar. Kırmızı rengi pazardaki bu aşırı rekabetin okyanusu (pazarı) savaş alanına çevirmesini tariflemek için kullanılır. Pazardaki firmalar hayatta kalmak için birbirleri ile kıyasıya ve ölüme bir mücadele vermektedir. Öte yandan, mavi okyanus, henüz keşfedilmemiş veya az rekabetin olduğu bir alandır (Leavy, 2018). Bu alanda işletmeler, rakipleriyle mücadele etmek yerine, yeni bir değer yaratmak için farklılaşma ve yenilikçilik stratejileri izlerler (Mayka, 2023). Mavi okyanus stratejisi, işletmelere rekabetçi alandan uzaklaşarak, alternatif pazarlara veya müşteri segmentlerine odaklanma fırsatı sunar (Kim ve Mauborgne, 2004).

Kim ve Mauborgne, şirketlerin rekabetçi kırmızı okyanusları terk ederek, rekabetçi olmayan mavi okyanuslarda yeni pazar fırsatlarına doğru bir yolculuk yapmalarını tavsiye eder (Shahin, 2017). Bu strateji, müşteri odaklılık, inovasyon, değer yaratma ve maliyet yönetimi gibi temel prensipleri içermektedir. Kim ve Mauborgne kitabında, birçok örnekle desteklenen kapsamlı bir çerçeve sunarak, şirketlerin rekabetçi olmayan pazarlarda büyüme ve başarı elde etme potansiyelini ortaya koymaktadır (Hollensen, 2013). Kırmızı ve mavi okyanus stratejilerinin karşılaştırması Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Kırmızı Okyanus Stratejisi ile Mavi Okyanus Stratejilerinin Karşılaştırılması

Kırmızı (Kızıl) Okyanus Stratejisi	Mavi Okyanus Stratejisi
Mevcut pazar alanında rekabet etmek.	Çekişmesiz pazar alanı yaratmak.
Rekabette galip gelmek.	Rekabeti anlamsız kılmak.
Mevcut talebi kullanmak.	Yeni talep yaratma ve elde etmek.
Değer/maliyet değış tokuşu yapmak	Değer/maliyet doğuşunu kırmak
Bir şirketin faaliyetlerinin tüm sistemini farklılaşma veya düşük maliyet stratejik seçimiyle uyumlu hale getirmek.	Bir şirketin faaliyetlerinin tüm sistemini farklılaşma ve düşük maliyet arayışında bir araya getirmek.

(Kim ve Mauborgne, 2004)

2.2. Mavi Okyanus Stratejilerinin Oluşturulması

Mavi Okyanus Stratejisinin, pazarların yeniden inşa edilmesi, değer inovasyonuna odaklanması, mevcut talebin ötesine ulaşılması, hız ve uygulanmanın vurgulanması, farklılaştırma ve düşük maliyet yaklaşımının benimsenmesi ve organizasyonların engellerinin aşılması olmak üzere altı adet ilkesi bulunmaktadır (Vaidya, 2023).

Bir Mavi Okyanus Stratejisi oluşturmak için pazar sınırlarının yeniden yapılandırılması esastır. Bu nedenle pazar sınırlarının yeniden inşa edilmesi stratejinin ilkelerinden birincisidir. Şirketler, geleneksel endüstri normlarından uzaklaşarak ve pazar sınırlarını yeniden tanımlayarak rekabetten kaçabilir ve kendi tartışmasız pazar alanlarını yaratabilir (Hammer, 2022). Budurum yeni müşteri ihtiyaçlarını keşfetmelerine ve yenilikçi değer teklifleri yaratmalarına olanak tanır. Bu süreç, yeni değer yaratılabileceği faktörlerin değerlendirilmesini ve yenilikçi çözümler sunmak için müşteri değerlerinin yeniden yapılandırılmasını içerir. Şirketler, mevcut pazar sınırlarını zorlayarak ticari açıdan çekici mavi okyanus fırsatları bulabilir ve uzun vadeli başarı elde edebilir (Lainos, 2011).

Değer inovasyonuna odaklanması stratejinin diğer bir ilkesini oluşturmaktadır. Bu değer yeniliği, Mavi Okyanus Stratejisinin mihenk taşıdır ve şirketlerin yeni bir pazar alanı oluşturmaya ve sürdürülebilir büyüme elde etmesine olanak tanır (Bourletidis, 2014). Mavi okyanus stratejisi, birincil hedef olarak "rekabet avantajını" "değer inovasyonu" ile değiştirerek stratejik yönetimi tersine çevirmeye çalışır (Burke, Van Stel, ve Thurik, 2009). Değer inovasyonu, kuruluş için maliyetleri düşürürken aynı anda müşteriler için bir değer sıçraması yaratmayı amaçlar. Bu ilkeden yararlanan şirketler, müşteri ihtiyaçlarını farklı ve uygun maliyetli bir şekilde karşılayan benzersiz teklifler sunabilir. Şirketler, teknolojiyi alıcıların değer verdiği şeylere bağlayarak, müşteri ihtiyaçlarını farklı ve uygun maliyetli bir şekilde karşılayan yenilikçi çözümler yaratabilir (Kim ve Mauborgne, 2005a).

Şirketler yalnızca pazar payı için rekabet etmek yerine yeni talep yaratmaya çalışmalıdır (Hanifah, Setyawati ve Octaviani, 2015). Bu kapsamda stratejinin uygulanmasında rehberlik eden diğer bir ilke mevcut talebin ötesine ulaşılmasıdır. Kuruluşlar, müşteri olmayan veya daha önce yetersiz hizmet alan kesimlere hitap ederek pazar potansiyellerini genişletebilir ve hızlı büyüme sağlayabilir. Mavi okyanus stratejisinin temel unsurlarından biri yeni müşteriler çekmektir (Pichere, 2015). Geleneksel stratejiler genellikle farklılaştırma veya düşük maliyet arasında bir denge kurmaya zorlar. Buna karşılık, Mavi Okyanus Stratejisi, her ikisini aynı anda başarmayı, pazarda benzersiz bir konum oluşturmaya ve benzersiz değere sahip müşterileri çekmeyi vurgular. Bu, şirketlerin rekabetçi fiyatlandırmayı sürdürürken pazarda öne çıkan benzersiz ürün veya hizmetler sunmalarına olanak tanır (Upadrasta, 2017). Şirketler, farklılaşma ve düşük maliyeti birleştirerek daha geniş bir müşteri tabanını çekebilir ve teklifleri için yeni bir talep yaratabilir (Aithal ve Kumar, 2015). Bu nedenle farklılaştırma ve düşük maliyetli yaklaşımın benimsenmesi mavi okyanus stratejilerinin uygulanmasında dikkate alınan ve takip edilen ilkelerden bir diğeridir.

Stratejik planlama çok önemli olsa da uygulama da aynı derecede önemlidir (Alam ve Islam, 2017). Mavi Okyanus Stratejisi, şirketlerin ivmeyi korurken fikirlerini test etmelerine ve iyileştirmelerine olanak tanıyan hızlı ve etkili uygulama ihtiyacını vurgular. Bu kapsamda hız ve uygulamanın vurgulanması stratejiye rehberlik eden diğer bir ilkedir.

Son olarak Mavi Okyanus Stratejisini başarılı bir şekilde uygulamak için şirketlerin şirket kültürü, esnek olmayan süreçler ve değişime direnç gibi dahili engelleri aşması gerekir. İnovasyon kültürünü teşvik ederek ve kurumsal yapıları stratejik hedeflerle uyumlu hale getirerek bu engeller aşılabılır (Kim ve Mauborgne, 2005b).

2.3. Mavi Okyanus Stratejisi için Araçlar ve Çerçeveseler

Mavi okyanus stratejisini analiz etmek ve yenilikçi değer yaratmak için üç takım araç kullanılır. Bu araçlar, işletmelerin rekabet alanında farklılaşmayı ve yeni pazar alanları keşfetmeyi hedefleyen mavi okyanus stratejisinin uygulanmasında yardımcı olabilir. Bu araç seti, strateji kanvası, dörtlü eylem çerçevesi ve altı yol çerçevesidir. Strateji kanvası, işletmenin mevcut sektördeki rekabet faktörlerini analiz etmesini sağlarken, dörtlü eylem çerçevesi, işletmenin mavi okyanus stratejisini uygulamak için dört eylem alanını değerlendirmesini sağlar (Hanifah, Setyawati ve Octaviani, 2015). Altı yol çerçevesi ise işletmelerin yeni pazar alanları keşfetmek için altı farklı yol üzerinde düşünmelerine yardımcı olur. Bu araçlar, işletmelerin rekabet alanında farklılaşmayı hedefleyen mavi okyanus stratejisinin başarılı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Bu strateji, işletmelere yeni pazar alanları keşfetmeleri için bir çerçeve sunar ve işletmelere mevcut rekabetin dışına çıkarak yenilikçi değer yaratma fırsatı verir.

2.3.1. Mavi Okyanus Kanvası

Mavi Okyanus Stratejisinde kullanılan araçlardan ilki, bir organizasyonun mevcut ve gelecekteki durumunun görsel bir temsili olan Mavi Okyanus Kanvasıdır (Erer, 2021). Strateji Kanvası olarak da bilinen Mavi Okyanus Kanvası mavi okyanus stratejisinde bir endüstrinin rekabet ortamını görsel olarak analiz etmek ve karşılaştırmak için kullanılan bir araçtır. Strateji kanvası ikna edici bir mavi okyanus stratejisi oluşturmak için hem teşhis hem de eylem çerçevesidir. İşletmelerin farklılaşma ve değer yeniliğine yönelik fırsatları belirlemesine yardımcı olur (Kim, 2005). Mavi Okyanus Kanvası, mavi okyanus stratejisini uygulamak isteyen işletmeler için değerli bir araçtır. Rekabet ortamının görsel bir temsili sağlar ve rakipsiz pazar alanı yaratmaya ve müşterilere benzersiz değer sunmaya yönelik stratejik düşünmeye rehberlik eder (Agnihotri, 2016). Mavi Okyanus Kanvası iki eksen oluşturur: yatay eksen, endüstrinin rekabet ettiği temel faktörleri temsil eder ve dikey eksen, müşterilere sunulan teklif veya değer düzeyini temsil eder. Kanvas, her biri farklı bir anahtar faktörü temsil eden farklı bölümlere ayrılmıştır (Raith, Staak ve Wilker, 2008). Mavi Okyanus Kanvası kullanmak için işletmeler, mevcut sektörü bir referans noktası olarak kullanarak kanvas üzerinde kendi tekliflerini çizerek başlar. Daha sonra kilit faktörleri analiz ederler ve bir mavi okyanus yaratmak için nerede stratejik hamleler yapabileceklerini belirlerler (Rawabdeh, vd. 2012).

Kanvas, işletmelerin gereğinden fazla teslim edilen veya müşteriler tarafından değer verilmeyen belirli faktörleri ortadan kaldıracakları veya azaltabilecekleri alanları belirlemelerine yardımcı olur. Yine müşteriler için yüksek değere sahip olan ancak şu anda gereğinden az teslim edilen belirli faktörleri artıracakları alanların belirlenmesine de katkıda bulunur (Hollensen, 2013). Bunun yanı sıra kanvas, işletmeleri şu anda endüstri tarafından sunulmayan tamamen yeni faktörler yaratmayı düşünmeye teşvik eder. İşletmeler, strateji kanvasını kullanarak rekabet ortamını görsel olarak haritalandırarak, kendilerini nerede farklılaştırabilecekleri ve bir mavi okyanus yaratabilecekleri konusunda fikir edinebilirler. Onları rakiplerinden ayırabilecek değer inovasyonu ve stratejik hamle alanlarını belirlemelerine yardımcı olur.

2.3.2. Dört Eylem Çerçevesi

Mavi Okyanus Stratejisinde kullanılan diğer bir çerçeve, dört eylem çerçevesidir. Bu çerçeve, kuruluşların endüstri normlarına ve varsayımlarına meydan okuyarak yeni değer önerileri belirlemesine yardımcı olur. Dört eylem çerçevesi esas itibarıyla hangi faktörlerin ortadan kaldırılacağına, hangi faktörler azaltılabileceğine, hangi faktörlerin yükseltilebileceğine ve hangi faktörlerin oluşturulabileceğine ilişkin sorularla şekillenir (Kim, 2005). Bu eylemlerden birincisi ortadan kaldırma eylemidir. Endüstri standardı olarak kabul edilen ancak müşteriler tarafından değer verilmeyen faktörlerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılmasını içerir (Yunus ve Sijabat 2021). Bu, işletmelerin maliyetleri azaltmasına ve müşteriler için gerçekten önemli olan şeylere odaklanmasına olanak tanır. İkincisi endüstri tarafından gereğinden fazla teslim edilen faktörlerin belirlenmesi ve bunları azaltması eylemini içerir. İşletme bu faktörlerin azaltılmasının yollarını bulmaya çalışır (Bourletidis, 2014). Bu, operasyonları kolaylaştırmaya ve verimliliği artırmaya yardımcı olarak sonuçta maliyet tasarrufuna yol açar. Sektörde düşük öneme sahip ancak müşteriler için değeri yüksek olan faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörlerin yükseltilmesi üçüncü eylemi içerir. İşletmeler bu faktörleri yükselterek kendilerini farklılaştırabilir ve müşteriler için yeni değer yaratabilir. Dördüncüsü ise şu anda endüstri tarafından sunulmayan tamamen yeni faktörlerin belirlenmesi ve oluşturulması eylemini içerir (Vaidya, 2023). Bu, yenilikçi düşünmeyi ve müşteri ihtiyaçlarını ve tercihlerini karşılamanın yeni yollarını bulmayı içerir. İşletmeler neyi ortadan kaldıracaklarını, azaltacaklarını, artıracaklarını ve yaratacaklarını stratejik olarak düşünerek kendilerini farklılaştırabilir, yeni müşteriler çekebilir ve tartışmasız pazar alanı yaratabilir. Çerçeve, işletmeleri müşteri değerine ve yeniliğe odaklanmaya teşvik ederek uzun vadeli büyüme ve başarıya yol açar.

2.3.3. Altı Yol Çerçevesi

Altı Yol Çerçevesi, işletmeleri yaratıcı düşünmeye ve kullanılmayan pazar fırsatlarını belirlemek için endüstri sınırlarının ötesine bakmaya teşvik eder, işletmelerin endüstri sınırlarını zorlayarak ve geleneksel normların dışında düşünerek yeni pazar fırsatlarını belirlemelerine yardımcı olur (Cobb, 2022). Bu çerçeve, mavi okyanus stratejisindeki diğer bir önemli

araştırır ve mavi bir okyanusun yaratılmasına yol açabilecek altı farklı yolu araştırır. İşletmeler, bu farklı yolları keşfederek değer yaratmanın ve kendilerini rekabette farklılaştırmanın yeni yollarını keşfedebilir (Lindgren, Saghaug ve Clemmensen, 2022).

Birinci yol alternatif sektörlerdir. Bu yol, yeni fırsatlara ilişkin içgörü sunabilecek diğer sektörler veya ürünlere bakmayı içerir (Pichere, 2015). İkinci yol sektörler içindeki stratejik gruplara bakmaktır. Bu yol, aynı sektördeki farklı stratejik grupları tanımlamayı ve bunların yaklaşımlarını ve değer önerilerini analiz etmeyi içerir. Alıcı zincirlerine bakılması üçüncü yolu oluşturur. Bu yol, son kullanıcılardan distribütörlere kadar alıcıların tüm değer zincirini incelemeyi içerir. İşletmeler, farklı alıcı gruplarının ihtiyaçlarını ve tercihlerini anlayarak, her segment için benzersiz değer yaratmanın yollarını belirleyebilir. (Kim ve Mauborgne, 2005). Tamamlayıcı ürün ve hizmetlere bakmak diğer bir yoldur. Bu yol, odadaki sektörü tamamlayan veya onunla ilgili olan ürün ve hizmetlerin analiz edilmesini içerir. İşletmeler, bu tamamlayıcı tekliflerin nasıl entegre edilebileceğini veya geliştirilebileceğini keşfederek değer yeniliği için fırsatları ortaya çıkarabilir (Papazov ve Mihaylova, 2016). Beşinci yol olarak alıcılar için işlevsel veya duygusal çekiciliğe bakmak gelir. Bu yol, ürün veya hizmetlerin alıcılar üzerindeki işlevsel ve duygusal çekiciliğini anlamayı içerir. İşletmeler, alıcı kararlarını etkileyen farklı faktörleri tanımlayarak yeni değer yaratmanın ve kendilerini farklılaştırmanın yollarını bulabilir (Blueocean55, 2023). Son olarak endüstrinin zaman içinde nasıl gelişebileceğinin düşünülmesini içeren zamana bakmak gelir. İşletmeler, gelecekteki eğilimleri ve değişiklikleri tahmin ederek, fırsatları yakalamak ve gelecekte bir mavi okyanus yaratmak için kendilerini konumlandırabilir (Sheehan, ve Vaidyanathan, 2009).

2.4. Mavi Okyanus Stratejisini Uygulayan Şirketler

Geleneksel stratejik çabalar, son derece rekabetçi pazarlarda o kadar da etkili olmayabilir, bu da Mavi Okyanus Stratejisini kendilerini farklılaştırmak ve rekabet avantajı elde etmek isteyen şirketler için değerli bir yaklaşım haline getirebilir. Mavi Okyanus Stratejisi şirketleri alışılmışın dışında düşünmeye ve rekabeti geçersiz kılan yenilikçi fikirler ve çözümler bulmaya teşvik eder (Aithal ve Kumar, 2015). Bu yaklaşım, işletmeler için uzun vadeli başarıya ve sürdürülebilir büyümeye yol açabilir. Mavi okyanus stratejisini eğlence sektöründen perakendeye, teknoloji sektöründen havayolları sektörüne kadar geniş bir yelpazede uygulamış ve başarılı olmuş şirketler bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı aşağıda özetlenmiştir (Angelone, 2023; Hollensen, 2013; Kim ve Mauborgne, 2005a; Pichere, 2015; Rready, 2021; Hammer, 2022; Kim, ve Mauborgne, 2014).

Cirque du Soleil, geleneksel sirk sınırlarını aşarak, akrobatik gösteriler, tiyatro ve müzik gibi farklı disiplinleri bir araya getirerek, yeni bir pazar yaratmıştır. **Southwest Airlines**, geleneksel havayolu şirketlerinin aksine, müşterilere düşük fiyatlarla seyahat imkânı sunarak, rekabetçi olmayan bir pazarda büyümeyi başarmıştır. **Tesla**, elektrikli otomobil sektöründe Mavi Okyanus Stratejisini uygulayarak lüks ve çevre dostu otomobiller üreterek, rekabetçi olmayan bir pazarda liderlik konumunu kazanmıştır. **Nintendo**, oyun endüstrisinde konsol oyunları yerine, hareket tabanlı oyun deneyimini sunan Wii konsoluyla fark yaratmış ve yeni bir müşteri kitlesi kazanmıştır. **Airbnb**, geleneksel otelcilik sektöründen farklılaşarak, benzersiz bir konaklama deneyimi sağlamış ve rekabetçi olmayan bir pazarda büyümeyi başarmıştır. **Uber**, geleneksel taksi hizmetlerinin sınırlarını aşarak, kullanıcıların kolayca taksi çağırabildiği bir mobil uygulama sunmuş, rekabetçi olmayan bir pazarda büyüme ve başarı elde etmiştir. **Amazon**, e-ticaret sektöründe geniş ürün yelpazesi, hızlı teslimat ve müşteri odaklılık gibi faktörlerle rekabetçi olmayan bir pazarda liderlik konumunu elde etmiştir. **Netflix**, dijital içerik yayıncılığı alanında DVD kiralama hizmetinden çevrimiçi yayın platformuna dönüşerek rekabetçi olmayan bir pazarda liderlik konumunu kazanmıştır. **Yemek sepeti**, online yemek siparişi platformu olarak faaliyet gösteren bir şirkettir ve restoranlarla müşterileri bir araya getirerek, rekabetçi olmayan bir pazarda büyümüş ve başarı elde etmiştir. **Getir**, Türkiye merkezli bir hızlı teslimat platformudur ve mobil uygulama aracılığıyla kullanıcılara market ürünlerini hızlı bir şekilde teslim ederek, rekabetçi olmayan bir pazarda büyük bir başarı elde etmiştir. **Anadolu Ateşi**, Türk kültürünü yansıtan dans gösterileriyle dünya çapında tanınmış ve diğer dans gruplarından farklılaşarak, dans ve gösteri sanatları alanında rekabetçi olmayan bir pazarda büyük bir başarı elde etmiştir.

2.5. Mavi Okyanus Stratejisine Yönelik Eleştiriler

Mavi Okyanus Stratejisi iş dünyasında popülerlik kazanırken eleştirileri de maruz kalmıştır. Eleştirilerden birincisi stratejinin net bir tanımının ve anlayışının olmaması, karışıklığa ve sınırlı uygulamaya yol açmasıdır (Shah, 2018; Pichere, 2015). İnovasyona aşırı vurgu, operasyonel mükemmellik ve rekabet avantajı gibi diğer önemli faktörlerin ihmal edilmesiyle sonuçlanması diğer bir eleştiri noktasıdır (Freedman, 2023). Tartışmasız pazar alanını belirleme ve yaratmadaki zorluk, uygulamada zorluklar doğuracağı (Dada, 2017), rekabet avantajının taklit edilmesi ve aşınması riskinin önemli bir endişe kaynağı olduğu stratejinin sınırlamaları olarak ileri sürülmüştür (Startup Sloth 2023). Ayrıca, belirli sektörler ve pazarlara sınırlı uygulanabilirlik, müşteri tercihlerine ve ihtiyaçlarına odaklanma eksikliği, gerçekçi olmayan varsayımlar ve beklentiler nedeniyle başarısızlık potansiyeli, rekabet dinamiklerini ve piyasa oynaklığını ele alamama ve strateji uygulamasının karmaşıklığı ve zaman alıcı doğası, diğer eleştirilen hususlardır (Shah, 2018). Ek olarak, ampirik kanıtların ve başarı öykülerinin eksikliği, mavi okyanus stratejisinin etkinliği hakkında şüpheler

uyandırdığı ifade edilmektedir (Madsen ve Slatten, 2019). Genel olarak, Mavi Okyanus Stratejisi'nin avantajları olsa da bu eleştirileri göz önünde bulundurmak ve her bir işletme ve endüstri için uygunluğunu değerlendirmek önemlidir.

3. DENETİM VE MUHASEBE SEKTÖRÜNDE MAVİ OKYANUS STRATEJİSİNİN UYGULANMASI

3.1. Literatür Taraması

Ulusal ve uluslararası literatürde, mavi okyanus stratejisinin çeşitli endüstrilere ve hizmet sektörlerine uygulanmasıyla ilgili önemli sayıda çalışma bulunmaktadır. Ancak yapılan literatür taramasında gerek ulusal ve gerekse uluslararası literatürde denetim ve muhasebe firmalarıyla ilgili mavi okyanus stratejisinin uygulanmasına ilişkin yapılmış bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bağlamda, bu çalışma denetim ve muhasebe firmalarının MOS uygulama potansiyelini inceleme açısından literatürde öncü bir çalışmadır. Literatürde mavi okyanus stratejisinin uygulamasına ilişkin yapılan çalışmaların bazıları aşağıda sunulmuştur. Sunulan çalışmalar, mavi okyanus stratejisinin teorik altyapısını ve uygulamasını analiz etmiştir. Ancak, literatürde bu konuda yapılan çalışmaların sadece bir kısmını yansıttığı ve ulusal ve uluslararası düzeyde başka çalışmaların da bulunduğu göz ardı edilmemelidir.

Butler (2008), yapmış olduğu çalışmada Abu Dabi ve Dubai şehirlerinden faaliyette bulunan KOBİ ve çok uluslu şirketler sektörleri tarafından bir Mavi Okyanus stratejik formülasyonu ve uygulamasına yönelik yaklaşımları araştırmış ve farklı büyüklükteki firmalar arasındaki temel farklılıkları analiz etmiştir.

Dehkordi vd. (2012), yapmış oldukları çalışmada MOS'u incelemiş ve bu kapsamda sektörde ilk harekete geçenler ve ikinci hızlı taklit edenlere karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda bu iki eylemin avantajları ve dezavantajları kısa bir karşılaştırmayla açıklanmıştır.

Lindič vd. (2012), yaptıkları çalışmada yüksek büyümenin şirketler, hükümetler ve toplumlar için önemli olduğunu ve mevcut ekonomik politikaların belirli şirketler ve sektörler için odaklanması nedeniyle bu hedefe ulaşmada yetersiz kalabileceğini öne sürdükten sonra, MOS çerçevesinin yüksek büyüme için koşullar sunduğunu ve mevcut politika yapma girişimleriyle karşılaştırdığını ortaya koymaktadır. Makale ayrıca, Slovenian Gazelles ve Amazon.com olmak üzere iki vaka analizini MOS ile özelliklerinin uyumluluğunu belirlemek için yapmaktadır.

Yang, J. (2012) yaptığı çalışmada Tayvan'da seçilen otelleri mavi okyanus stratejisinin kapsamında incelemiştir.

Hollensen, (2013) yapmış olduğu araştırmada rekabetçi piyasalar bağlamında "Mavi Okyanus" ve "Kızıl Okyanus" kavramlarını tartışmış, daha sonra Nintendo Wii'nin vaka çalışması, onu Kızıl Okyanus'tan Mavi Okyanus'a dönüştüren stratejileri anlamak için analiz etmiştir.

Bourletidis (2014), yaptığı çalışmada 'mavi okyanus' kavramını tipik bir Yunan bölgesinde, kümelenme gelişimini zorlamak, yeni bir iş modeli uygulamak ve yenilik politikası geliştirme için güvenilir yönleri belirlemeyi amaçlamıştır.

Agnihotri (2016), yapmış olduğu çalışmada ilk önce Kim ve Mauborgne tarafından 2005'te yayınlanan kitapta sunulan varsayımları eleştirel bir şekilde analiz etmiş ve daha sonra yazarların mavi okyanus yaratmak için önerdiği yöntemlerin gelişmekte olan pazarlarda uygulanabilir olup olmadığını araştırmıştır. Araştırma ayrıca, mavi okyanusların yalnızca değer yeniliğinden ziyade radikal yenilik, yıkıcı yenilik, tutumlu yenilik ve tamamen farklılaşma stratejisi ve odaklanmış farklılaşma stratejisi yoluyla yaratılabileceğini önermiştir.

Alam ve Islam (2017), Yaptıkları çalışmada mavi okyanus stratejisinin kurumsal performans üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışmaları kapsamında uygulamanın mantığına yönelik bir literatür taramasına da yer verilmişlerdir. Çalışmanın sonucu olarak organizasyonlarda mavi okyanus stratejisinin uygulanması halinde organizasyon performansını olumlu yönde etkilediğini bulunmuştur.

Ağraş vd. (2017) tarafından yapılan bir çalışmada, rekabetin günümüz ekonomik düzeninin doğasını açıklamada merkezi bir konu olduğu belirtilmiştir. Rekabetin doğası, endüstri çevrelerinin özelliklerine, firmaların rekabetteki tutumlarına ve ülkelerin ekonomik koşullarına bağlı olarak değişeceği belirtildikten sonra çalışmalarında rekabetin "anlamsız" olarak görülebileceği bir yaklaşım olan Mavi Okyanus Stratejisi'nin strateji geliştirme paradoksu açısından değerlendirilmesini incelemişlerdir. Çalışmada, Dünya ve Türkiye örnekleri üzerinden Mavi Okyanus Stratejisi'nin örnekleri üzerinde durulmaktadır.

Amarat,(2018) yaptıkları çalışmada, Mavi Okyanus Stratejileri'nin Türk sağlık kuruluşları tarafından uygulanabilirliği ile oluşturabileceği avantajlar ve dezavantajlar değerlendirilmiştir.

Ramadhan (2021) yapmış olduğu çalışmada MOS'un bankacılık sektörü üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Şanlıurfa merkezinde bulunan ticaret bankaları üzerinde gerçekleştirilen çalışmanın sonuçları, MOS'un bankacılık sektörü üzerindeki etkisinin bankanın statüsü, faaliyet süresi ve MOS' - - ilkelerini uygulama durumuna bağlı

olarak farklılık gösterdiğini göstermiştir. Genel olarak, MOS'un bankacılık sektörü üzerinde olumlu etkiler yarattığı ve bu stratejiyi uygulayan bankaların diğerlerine kıyasla daha başarılı olduğu sonucuna varılmıştır.

3.2. Denetim ve Muhasebe Sektörüne Kısa Bakış

Denetim ve muhasebe iş dünyasında önemli bir rol oynayan ve tarihin köklerine uzanan disiplinlerdir. İlk muhasebe uygulamaları eski uygarlıklara kadar uzanmaktadır ve Mezopotamya ve Eski Mısır gibi eski uygarlıklarda kayıt tutma yöntemlerinin kullanıldığı bilinmektedir (Carmona ve Ezzamel, 2007). Bu kayıtlar, ekonomik faaliyetlerin belgelenmesinin ve gelecekteki muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmuştur. 15. yüzyılda Luca Pacioli tarafından geliştirilen çift taraflı kayıt yöntemi, işletmelerin finansal işlemlerini daha doğru ve kapsamlı bir şekilde kaydetmelerine olanak sağlamıştır (Sangster, 2010). Devam eden süreçlerde sanayi devrimi, muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde derin bir etki bırakmıştır. Bu dönemde muhasebe, işletmelerin mali durumlarını yönetmelerinde önemli bir rol oynamıştır. Endüstrilerin büyümesi ve ticaretin genişlemesi, daha karmaşık muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyulmasına yol açmıştır (Olagunju ve Owolabi, 2021). Bunun paralelinde modern anlamda denetim mesleği 18. yüzyılda şekillenmeye başlamıştır (Brown, 2020).

Yine muhasebe meslek kuruluşlarının kurulması, muhasebe ve denetimin tarihsel arka planında önemli bir dönüm noktasıdır. Muhasebe uygulamalarının profesyonelleşmesini ve standartlaşmasını teşvik etmek amacıyla oluşturulan bu kuruluşlar aynı zamanda muhasebe standartlarının belirlenmesinde de etkili olmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kuruluşlar, dünya çapında mali raporlama ve denetim uygulamalarını yöneten çerçeveler, yönergeler ve standartlar geliştirmiştir (Güdelci, 2019). Muhasebe standartları, finansal piyasaların bütünlüğünü sağlarken, denetim uygulamaları da mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamada önemli hale gelmiştir (Cosserrat, 2004). Denetim standartlarının ve yönergelerinin oluşturulmasıyla birlikte, mesleki denetim uygulamaları gelişmeye devam etmiştir (Ajao, Olamide ve Temitope, 2016; Mikail ve Aslan, 2017).

Tarihi süreçte muhasebe ve denetim sektörünü derinden etkileyen ve şekillendiren gelişimlerden birisi de bilgisayar sistemlerinin muhasebeye entegrasyonudur. Bilgisayarlı muhasebe sistemlerinin tanıtılması muhasebe ve denetim alanında köklü değişikliklere neden olmuştur (Ernest, 2015). Yine bu bağlamda teknolojik ilerlemeler, muhasebe ve denetim mesleğine önemli katkılar yapmıştır (Quinto II, 2022). Defter tutmadan finansal verileri analiz etmeye ve mali tabloları hazırlamaya kadar, teknoloji muhasebe prosedürlerinin yürütülme şeklini devrim niteliğinde değiştirmiştir (Kablan, 2018). Dördüncü sanayi devriminin oluşumuna neden olan teknolojiler bu etkileşimi artırarak devam ettirmiştir. Otomasyon ve yapay zeka ile rutin görevler daha verimli bir şekilde gerçekleştirilebilir hale gelmiş, big data ve bulut teknolojisinin etkin kullanılması ise muhasebeci ve denetçilerin daha stratejik ve analitik yönlerine odaklanmalarını sağlamıştır (Luo, Meng ve Cai, 2018).

Bu gelişmelerin paralelinde denetim ve muhasebe sektörü global ölçekte önemli bir sektör haline gelmiştir (Factmr, 2023). Sektör büyüdükçe sektörde hizmet veren denetim ve muhasebe firmalarının sayısı artmış ve bu artış aynı zamanda sektörde yoğun bir rekabet yaratmıştır. Özellikle bu firmaların sunmuş oldukları hizmetlerin benzer nitelikte olması ve sıkı kurallara bağlanması rekabetin sunulan hizmetlerin fiyatlandırılması noktasında oluşmasına neden olmuştur. Yine bu kapsamda dünya çapında oluşumu olan ve dört büyük olarak tariflenen denetim firmalarının pazarda önemli bir paya sahip olma eğilimi ve bu eğilimin sonuçlarının bu firmalar lehine evrilmesi tariflemenin dışında kalan denetim ve muhasebe firmaları için sektörü daha da rekabetçi hale getirmiştir (Wikipedia, 2023; Factmr, 2023; Big4accountingfirms, 2023). Bu gelişmeler denetim ve muhasebe sektörünü kırmızı bir okyanusa çevirmiştir.

3.3. Denetim ve Muhasebe Sektöründe Mavi Okyanus Stratejisinin Uygulanması

Kırmızı okyanusta faaliyetini sürdüren denetim ve muhasebe firmaları, rekabetçi bir pazarda öne çıkmak ve yeni fırsatlar yaratmak için kendi mavi okyanuslarını yaratabilirler. Mavi Okyanus Stratejisi ilkelerini benimsemek, denetim ve muhasebe firmalarının kendilerini farklılaştırmasına ve yeni pazar fırsatları keşfetmesine yardımcı olabilir. Denetim ve muhasebe firmaları, Mavi Okyanus Stratejisi'nin sunduğu yenilikçi yaklaşımları kullanarak, standart hizmetlerin ötesine geçebilir ve müşterilerine daha değerli, özelleştirilmiş çözümler sunabilirler. Bu strateji, sektördeki geleneksel uygulamaları yeniden değerlendirmelerine ve müşteri ihtiyaçlarını daha derinlemesine anlamalarına olanak tanır. Ayrıca, bu yenilikçi stratejiyle, denetim ve muhasebe firmaları sektördeki rekabet dinamiklerini değiştirebilir ve müşterileri için benzersiz değer önerileri oluşturarak, kendilerini sıradan hizmet sağlayıcılarından ayırabilirler.

Bu yeni yaklaşımla, denetim ve muhasebe firmaları, piyasada sürdürülebilir bir büyüme ve uzun vadeli başarı sağlayabilir. İnovasyon ve müşteri odaklılık, bu firmaların hizmet portföylerini genişletmelerine ve daha karmaşık, entegre çözümler sunmalarına imkan tanır. Bu durum, sektördeki standartlara meydan okuyarak, yeni ve daha az rekabetçi pazar segmentlerine erişmelerini sağlar. Aynı zamanda, denetim ve muhasebe firmaları, Mavi Okyanus Stratejisi ile müşteri sadakatini artırabilir ve mevcut müşteri tabanlarını daha etkin bir şekilde genişletebilir. Bu stratejik yaklaşım, iş modellerini yeniden şekillendiren ve hizmet kalitesini artıran bir dönüşüm yolu olarak görülebilir, böylelikle firmalar,

rekabetin yoğun olduğu kırmızı okyanus pazarlardan uzaklaşarak, kendi mavi okyanuslarında sürdürülebilir başarıyı yakalayabilirler.

3.4. Mavi Okyanus Stratejisi Uygulama Aşamaları

Mavi okyanus stratejisinin merkezinde yeni değer önerisi bulunmaktadır. Bu nedenle bu stratejiyi uygulamak isteyen firmaların önceliği yeni değer önerisini oluşturması olacaktır. Firmaların bu yeni değer önerisini oluşturabilmesi için kapsamlı bir pazar araştırmasına ihtiyacı olacaktır. Bu pazar araştırmasının sonucu oluşturulan değer önerisini takiben firmanın değer önerisini yansıtan ve kendisine mavi bir okyanus yaratacak strateji kanvasını çizmesi gerekir. Strateji kanvası, ikna edici bir mavi okyanus stratejisi oluşturmak için hem teşhis hem de eylem çerçevesi olma özelliği taşır. Bu strateji kanvasında dört eylem çerçevesi önemli bir rol oynayacaktır. Firma, sektörde yer alan hangi faktörlerin ortadan kaldırılabilmesine, hangi faktörler azaltılabilmesine, hangi faktörlerin yükseltilebilmesine ve hangi faktörlerin oluşturulabilmesine ilişkin sorulara cevaplarını bulduktan sonra strateji kanvası üzerinde kendi mavi okyanusunu yaratmış olacaktır. Strateji kanvasının oluşturulmasından sonra firma stratejiyi uygulama aşamasına geçecektir. Altı yol çerçevesi mavi okyanus yaratılmasına imkân sağlayacak yolları göstermektedir. Firmalar bu yolları takip ederek mavi okyanuslarını yaratabilme imkanını yakalayabileceklerdir.

3.4.1. Sektör Analizi

Denetim ve muhasebe sektöründe mavi okyanus stratejisinin uygulanması için öncelikle sektörün mevcut durumunun analiz edilmesi gerekmektedir. Sektördeki rekabet yapıları, müşteri beklentileri, pazar büyüklüğü ve büyüme potansiyeli gibi faktörlerin detaylı bir şekilde incelenmesi önemlidir. Yine müşterilerin denetim ve muhasebe firmalarından beklentilerini ve ihtiyaçlarını anlamak, MOS'un başarıyla uygulanabilmesi için önemlidir. Müşteri memnuniyeti anketleri, müşteri geri bildirimleri ve müşteri ziyaretleri gibi yöntemlerle müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi sağlanmalıdır. Muhasebe ve denetim sektöründe genel itibarıyla müşteriler, muhasebe ve denetim hizmetlerinden yüksek kalite beklerken, aynı zamanda uygun fiyatlı hizmetler de istemektedir. Müşteriler, muhasebe ve denetim hizmetlerine hızlı ve kolay bir şekilde erişmek istemektedir. Yine muhasebe ve denetim hizmetlerinin kendi özel ihtiyaçlarına göre tasarlanmış olmasını istemesi diğer bir müşteri beklentisidir.

3.4.2. Değer Önerisi Oluşturma

Mavi okyanus stratejisinin temelinde yenilikçilik yatar. Denetim ve muhasebe firmaları, yenilikçi hizmet modelleri geliştirerek sektörde fark yaratabilirler. Mavi Okyanus Stratejisi, firmaların müşteri odaklılık ve yenilikçiliğe odaklanmalarını sağlar. Müşteri odaklılık, müşteri ihtiyaçlarını anlayarak benzersiz hizmetler sunmayı, inovasyon ise yasal çerçevede yeni ve yaratıcı çözümler sunmayı ve teknolojik gelişmelerle verimliliği artırmayı içerir. Denetim ve muhasebe firmaları, Mavi Okyanus Stratejisi ilkelerini benimseyerek rekabetin ötesinde değer yaratma ve sürdürülebilir rekabet avantajı elde etme fırsatlarını keşfedebilirler. Mavi okyanus stratejisini uygulamaya karar veren muhasebe firmalarının müşterilerine sunacağı benzersiz ve değerli hizmetleri belirlemesi gerekmektedir. Bu bağlamda yeni değer önerisi farklılaştırma ve inovasyon içeren yeni fikirler ve çözümler olmalıdır, müşteri memnuniyeti ve işletme performansını artırmalıdır.

3.4.3. Strateji Kanvasının Oluşturulması

Mavi okyanus stratejisi uygulamak isteyen bir denetim ve muhasebe firması bir strateji kanvası oluşturmalıdır. Firmalar bu kanvası oluştururken bazı bileşenleri dikkate alması gerekir. Bunlardan birincisi hangi müşteri segmentine odaklanmak istediğinin belirlenmesidir. Örneğin, küçük ve orta ölçekli işletmeler, girişimciler veya büyük şirketler gibi. İkinci bileşen değer önerisinin oluşturulmasıdır. Denetim ve muhasebe hizmetleriyle nasıl fark yaratılacağını belirlemek gerekir. Örneğin, yenilikçi teknolojiler kullanarak iş süreçlerini optimize etme, maliyetleri azaltma veya finansal analiz ve raporlama konusunda uzmanlık gibi. Müşterilere nasıl ulaşılacağını belirlemek yine diğer bir bileşendir. İnternet üzerinden dijital pazarlama, sosyal medya, iş ortakları veya birebir satış gibi kanalları kullanabilir. Müşterilerle etkileşimin sağlanması ve yönetilmesi (Örneğin, düzenli müşteri toplantıları, müşteri hizmetleri veya kişisel danışmanlık gibi) diğer bir bileşendir. Hangi kaynakları kullanarak işin destekleneceğini belirlemek (Örneğin, uzman personel, teknoloji altyapısı, iş ortakları veya finansal kaynaklar gibi) yine strateji kanvasının bileşenlerindedir. Gerçekleştirilecek ana faaliyet alanının belirlenmesi de diğer bir bileşendir. Denetim süreçleri, finansal analiz, raporlama, vergi planlaması gibi faaliyetler bu kategoride yer alabilir. Bu aşamada denetim şirketini destekleyecek ana iş ortaklarının belirlenmesi diğer bir konudur. Örneğin, teknoloji sağlayıcıları, hukuk firmaları veya diğer danışmanlık firmaları gibi. Son olarak faaliyetin sürdürülmesi için gereken maliyetlerin belirlenmesi diğer bir bileşen olacaktır. Personel maliyetleri, teknoloji yatırımları, pazarlama harcamaları gibi. Bu strateji kanvası, mavi okyanus stratejisi uygulamak isteyen bir denetim ve muhasebe firması için bir başlangıç noktası olabilir. Bu bileşenler üzerinde düşünerek, işini nasıl farklılaştırabileceğini ve rekabet avantajı elde edebileceğini belirleyebilir.

3.4.4.Stratejinin Uygulanması

Denetim ve muhasebe firmalarında mavi okyanus stratejisinin uygulanması için bir dizi adım atılabilir. İlk olarak, firmaların hizmetlerini iyileştirerek ve özelleştirerek değer önerisini güçlendirmeleri önemlidir. Müşterilerin ihtiyaçlarını daha iyi karşılamak için hizmetlerin kalitesini artırmak ve özelleştirme seçenekleri sunmak, firmaların rekabet avantajını artıracaktır. Ayrıca, inovasyon ve teknoloji kullanımıyla iş süreçlerini optimize etmek de önemlidir. İş süreçlerinin verimliliği ve etkinliği artırılarak maliyetler düşürülebilir ve müşterilere daha hızlı ve kaliteli hizmet sunulabilir. Mavi okyanus stratejisinin uygulanması aynı zamanda müşteri ilişkilerini güçlendirmeyi de gerektirir. Müşteri odaklı bir yaklaşım benimsemek ve müşteri memnuniyetini en üst düzeyde tutmak, firmaların sadık müşteri tabanı oluşturmaya yardımcı olacaktır. Bu nedenle, müşteri ilişkilerini güçlendirmek için stratejiler geliştirilmeli ve uygulanmalıdır. Ayrıca, pazarlama ve markalaşma faaliyetlerine odaklanmak da önemlidir. Firmaların kendilerini doğru bir şekilde pazarlamaları ve markalarını güçlendirmeleri, rekabetçi bir avantaj elde etmelerine yardımcı olacaktır. İş birlikleri ve iş ortaklıkları kurmak da mavi okyanus stratejisinin uygulanması için önemli bir adımdır. Diğer firmalarla iş birliği yaparak yeni pazarlara giriş yapılabilir ve müşteri tabanını genişletebilirler. Son olarak, sürekli iyileştirme ve inovasyon için bir kültür oluşturmak da stratejinin başarılı bir şekilde uygulanması için önemlidir. Firmaların sürekli olarak yeni fikirler üretmeleri ve iş süreçlerini geliştirmeleri, rekabetçi bir avantaj elde etmelerine yardımcı olacaktır.

3.4.5. Performans Ölçümü ve İyileştirme

Mavi okyanus stratejisinin uygulanmasının başarısını ölçmek ve iyileştirmek için performans ölçümü önemlidir. Firmalar, belirli performans göstergeleri belirleyerek stratejinin etkinliğini izleyebilirler. Örneğin, yeni müşteri kazanımı, müşteri memnuniyeti, pazar payı artışı gibi göstergeler stratejinin başarısını değerlendirmek için kullanılabilir. Bu göstergelerin düzenli olarak izlenmesi, stratejinin etkisini anlamak ve gerektiğinde ayarlamalar yapmak için önemlidir. Müşteri geri bildirimleri de stratejinin performansını değerlendirmek ve iyileştirmek için önemli bir kaynaktır. Müşterilerin memnuniyet düzeylerini ölçmek ve onların beklentilerini karşılamak için geri bildirimlerin değerlendirilmesi ve hizmet kalitesinin iyileştirilmesi gerekmektedir. Müşteri geri bildirimlerinin dikkate alınması, müşteri odaklı bir yaklaşım benimsemek ve müşteri memnuniyetini artırmak için önemlidir. Ayrıca, rekabeti takip etmek ve stratejiyi gerektiğinde ayarlamak da performansın ölçülmesi ve iyileştirilmesi için önemlidir. Rekabetin sürekli değiştiği bir ortamda, firmaların rekabetçi avantajlarını sürdürebilmeleri için stratejilerini sürekli olarak gözden geçirmeleri ve gerektiğinde ayarlamalar yapmaları önemlidir. Personelin eğitim ve gelişimine önem vermek de performansın ölçülmesi ve iyileştirilmesi için önemli bir faktördür. Personelin stratejiye uygun beceri ve yetkinliklere sahip olması, stratejinin başarılı bir şekilde uygulanması için kritik öneme sahiptir. Eğitim ve gelişim fırsatları sunmak, personelin yeteneklerini geliştirmek ve stratejiye uyum sağlamalarını sağlamak için önemlidir. Son olarak, büyüme ve genişleme fırsatlarını değerlendirmek de performansın ölçülmesi ve iyileştirilmesi için önemlidir. Mavi okyanus stratejisinin başarılı bir şekilde uygulanması, yeni pazarlara giriş yapma ve müşteri tabanını genişletme fırsatları sunabilir. Bu fırsatları değerlendirmek, firmaların büyüme ve genişleme hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olabilir.

3.5.Denetim ve Muhasebe Sektöründe Yeni Değer Önerileri

Mavi okyanus stratejisinin merkezinde yeni değer önerileri yer almaktadır. Bu nedenle denetim ve muhasebe sektöründe yeni değer önerileri firmaların rekabet avantajını artırmak ve müşteri ihtiyaçlarını daha iyi karşılamak için önemli bir role sahiptir. Bu kapsamda denetim ve muhasebe sektöründeki yeni değer önermelerine örnek olarak teknoloji odaklı hizmetler, stratejik danışmanlık, sürdürülebilirlik danışmanlığı, start-up ve girişimcilik hizmetleri, maliyet analizi ve verimlilik iyileştirme ve kurumsal finansman ve yatırım danışmanlığı verilebilir.

3.5.1. Teknoloji Odaklı Hizmetler

Teknoloji odaklı hizmetler yeni değer önerisi olarak belirlenecekse bu kapsamda denetim ve muhasebe firmaları, teknoloji şirketleriyle iş birliği yaparak, müşterilere geleneksel muhasebe hizmetlerinin ötesine geçen benzersiz çözümler ve çözümler sunmak için gelişmiş veri analitiği araçlarından yararlanabilir. Teknoloji ve veri analitiğinin denetim ve muhasebe uygulamalarına entegrasyonu, piyasada rekabet avantajı sağlayabilir. Firmalar, teknoloji uzmanlarıyla stratejik ortaklık kurarak, çok büyük miktarda finansal veriyi analiz etme yeteneklerini geliştiren en yeni araçlara ve tekniklere erişebilir. Bu, müşterilere gerçek zamanlı bilgiler sağlamalarına, trendleri belirlemelerine ve veriye dayalı kararlar almalarına olanak tanır. Yine yapay zekâ (AI) teknolojisini kullanarak denetim ve muhasebe süreçlerinin otomatikleştirilmesi, blockchain teknolojisini kullanarak finansal kayıtların daha güvenli ve şeffaf hale getirilmesi, robotik süreç otomasyonu) teknolojisini kullanarak manuel süreçlerin otomatikleştirilmesi, bulut bilişim teknolojisini kullanarak iş süreçlerini daha verimli hale getirilmesi bu kapsamda dikkate alınabilir. Denetim ve muhasebe firmaları, bu tür yenilikçi hizmetler sunarak kendilerini rakiplerinden farklılaştırabilir ve daha geniş bir müşteri yelpazesini çekebilir. Denetim ve muhasebe sektörü ile teknoloji sektörü arasındaki iş birliğinin sağlayacağı faydalar ve uygulanabilecek teknolojiler Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2. Teknolojinin Muhasebe ve Denetim Sektöründe Kullanılması

Otomasyon ve Veri Analitiği: *Teknoloji, veri girişi ve mutabakatlar dahil olmak üzere manuel muhasebe süreçlerinin otomasyonunu mümkün kılar. Bu, insan hatalarını azaltır, doğruluğu artırır ve denetçiler ile muhasebeciler için zamandan tasarruf sağlar. *Gelişmiş veri analitiği araçları, finansal verilerin daha derinlemesine analiz edilmesini sağlayarak denetçilerin kalıpları, anormallikleri ve potansiyel riskleri daha verimli bir şekilde belirlemesini sağlar	Blockchain Teknolojisi: *Blockchain, finansal işlemler için merkezi olmayan, güvenli ve şeffaf bir defter sağlayarak finansal verilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü artırır. *Blockchain üzerinde denetim, manuel doğrulama ihtiyacını azaltır, izlenebilirliği geliştirir ve paydaşlar arasındaki güveni artırır.	Bulut Teknolojisi: *İş birliği, bulut tabanlı muhasebe ve denetim yazılımının benimsenmesini teşvik eder. *Bulut teknolojisi, uzaktan erişim, ölçeklenebilirlik, gerçek zamanlı veri güncellemeleri ve gelişmiş güvenlik gibi avantajlar sunar. * Bu tür çözümler, denetçilerin mali bilgileri doğrudan bir müşterinin sisteminden doğrulamasını sağlayarak verimliliği artırır ve veri doğruluğunu sağlar.
Dolandırıcılık ve Hile Tespiti: *Teknoloji şirketleriyle iş birliği, dolandırıcılık tespiti için gelişmiş algoritmaların ve makine öğrenimi modellerinin geliştirilmesini sağlar.* Bu araçlar, birden fazla veri kaynağını analiz eder, şüpheli kalıpları belirler ve olası hileli faaliyetleri işaretler. *Bu proaktif yaklaşım, denetim sürecini güçlendirir ve mali yanlışlıkların ve dolandırıcılığın önlenmesine yardımcı olur.	Siber Güvenlik Çözümleri: *Teknolojiye artan güven nedeniyle, denetim ve muhasebe sektörü siber tehditlere karşı daha savunmasız hale gelmiştir. *Teknoloji sektörüyle yapılan iş birliği, sektörün ihtiyaçlarına uygun sağlam siber güvenlik çözümlerinin geliştirilmesini sağlayabilir.* Bunlar, finansal verilerin gizliliğini ve kullanılabilirliğini sağlayan güvenli müşteri portallarını, şifreleme tekniklerini ve çok faktörlü kimlik doğrulamayı içerir.	Gelişmiş Raporlama ve Görselleştirme: *Teknoloji, denetçilere ve muhasebecilere gelişmiş raporlama ve görselleştirme araçları sağlar. *Veriler görsel olarak ikna edici şekillerde sunulabilir ve bu da karmaşık finansal bilgileri paydaşlar için erişilebilir ve anlaşılır hale getirir. *Etkileşimli panolar ve özelleştirilebilir raporlar, denetçiler, muhasebeciler ve müşterileri arasındaki karar verme sürecini ve iletişimi geliştirir.

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

3.5.2. Stratejik Danışmanlık.

Stratejik planlama, pazar araştırması ve segmentasyon, rekabet analizi ve stratejik pozisyonlama, iş birlikleri ve iş geliştirme, organizasyonel değişim yönetimi gibi konularda danışmanlık hizmetleri sunarak, müşterilerin stratejik hedeflerine ulaşmalarına destek olmak yeni değer önerimiz olabilir. Bu kapsamda müşterilerin uzun vadeli hedeflerini belirlemelerine yardımcı olunabilir. Pazar analizi, rekabet analizi ve trend analizi gibi araştırmalar yaparak, müşterilerin stratejik planlarını oluşturmalarına destek sağlanabilir. Stratejik hedeflerin belirlenmesi, eylem planlarının oluşturulması ve performans göstergelerinin izlenmesi gibi konuları ele alarak, müşterilerin stratejik yönetim süreçleri güçlendirilebilir. Müşterilerin hedef pazarlarını belirlemelerine yardımcı olunabilir. Pazar araştırmaları yaparak, müşterilerin hedef müşteri segmentlerini ve pazar fırsatlarını belirlemelerine destek sağlanabilir. Pazar segmentasyonu, hedef müşteri profilinin oluşturulması ve pazar payı analizi gibi konuları ele alarak, müşterilerin pazarlama stratejilerini geliştirmelerine yardımcı olunabilir. Müşterilerin rekabet ortamı analiz edilip stratejik pozisyonları belirlenebilir. Rekabet analizi yaparak, müşterilerin rekabet avantajlarını ve farklılaşma stratejilerini belirlemelerine destek sağlanabilir. Rekabetçi analiz, SWOT analizi ve stratejik pozisyonlama gibi konuları ele alarak, müşterilerin rekabet güçlerini artırmalarına yardımcı olunabilir. Müşterilere iş birliği fırsatları ve iş geliştirme stratejileri konusunda danışmanlık sağlanabilir. Potansiyel iş birliği ortaklarının tespiti, müzakere süreçleri ve iş geliştirme planlaması gibi konuları ele alarak, müşterilerin büyüme stratejilerini geliştirmelerine destek olunabilir. Müşterilerin organizasyonel değişim süreçlerini yönetmelerine yardımcı olunabilir. Değişim ihtiyaçlarının belirlenmesi, değişim planlaması ve değişim iletişimi gibi konuları ele alarak, müşterilerin başarılı bir şekilde değişim süreçlerini yönetmelerine destek sağlanabilir. Bu hizmetler, müşterilerin stratejik yönetim süreçlerini güçlendirmelerine ve rekabet avantajı elde etmelerine yardımcı olacaktır.

3.5.3. Sürdürülebilirlik Danışmanlığı

Müşterilerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olacak ve işletmelerinin çevresel ve sosyal etkilerini yönetmelerini sağlayacak hizmetleri sunmak yeni değer önerimiz olabilir. İşletmelerin sürdürülebilirlik konusunda daha bilinçli hale geldiği günümüzde, müşterilere sürdürülebilirlik konusunda danışmanlık hizmetleri sunulabilir. Denetim ve muhasebe firmaları mavi okyanus stratejisi kapsamında yeni değer önerisini bu sürdürülebilirlik danışmanlığı kapsamında

belirleyebilir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik stratejisi oluşturarak, müşterilerin çevresel ve sosyal etkilerini yönetmelerine ve sürdürülebilirlik ilkelerini iş stratejilerine entegre etmelerine destek olunabilir. Müşterilerin faaliyetlerinin çevresel ve sosyal etkileri değerlendirilebilir. Karbon ayak izi analizi, su kullanımı, atık yönetimi, tedarik zinciri etkileri gibi konuları inceleyerek, müşterilerin sürdürülebilirlik performansı ölçümlenebilir ve iyileştirme önerileri sunulabilir. Müşterilerin sürdürülebilirlik performansını paydaşlarına raporlamalarında yardımcı olunabilir. Uluslararası sürdürülebilirlik raporlama standartlarına uygun raporlama süreçlerini yöneterek, müşterilerin şeffaflık ve hesap verilebilirliklerini artırmalarına destek olunabilir. Müşterilere yeşil finansman ve sürdürülebilirlik teşvikleri hakkında bilgi sağlanabilir. Enerji verimliliği projeleri, yenilenebilir enerji yatırımları gibi sürdürülebilirlik odaklı projeler için finansman kaynaklarına erişim sağlayarak, müşterilerin bu alanda fırsatları değerlendirmelerine yardımcı olunabilir. Müşterilerin çalışanlarına ve yöneticilerine sürdürülebilirlik konusunda eğitimler düzenlenebilir. Sürdürülebilirlik bilincini artırmak, enerji ve kaynak tasarrufu konularında farkındalığı yükseltmek ve sürdürülebilirlik stratejilerine katılımı teşvik etmek için eğitim programları sunulabilir. Bu hizmetler, müşterilerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olacak ve işletmelerinin çevresel ve sosyal etkilerini yönetmelerini sağlayacaktır.

3.5.4. Start-Up ve Girişimcilik Hizmetleri

Start-up ve girişimcilerin işlerini başarılı bir şekilde yönetmelerine ve büyütmelerine yardımcı olmak için, finansal planlama, sermaye sağlama, iş modeli geliştirme ve büyüme stratejileri gibi konularda danışmanlık hizmetleri sunmak yeni değer önerimiz olabilir. Start-up ve girişimcilik danışmanlığı olarak tariflenecek bu yeni değer önerisinde finansal planlama, bütçeleme, sermaye sağlama ve yatırımcı ilişkileri gibi konularda girişimcilere danışmanlık hizmetleri sunulabilir. Start-up ve girişimcilerin finansal hedeflerini belirlemelerine ve bütçelerini oluşturmalarına yardımcı olunabilir. Gelir-gider projeksiyonları, nakit akışı analizi ve maliyet tahminleri gibi konuları ele alarak, müşterilerin finansal süreçlerini yönetmelerine destek sağlanabilir. Start-up ve girişimcilerin sermaye ihtiyaçları belirlenip uygun finansman kaynaklarına erişim sağlamalarına yardımcı olunabilir. Yatırımcı sunumları hazırlayarak, müşterilerin yatırımcılarla etkili iletişim kurmalarını ve yatırım anlaşmaları yapmaları desteklenebilir. Müşterilerin iş modelleri analiz edilip geliştirme önerileri sunulabilir. Pazar analizi, rekabet analizi ve müşteri segmentasyonu gibi konuları ele alarak, müşterilerin işlerini büyütme ve sürdürülebilir bir şekilde rekabet avantajı elde etmeleri için stratejik yönlendirmelerde bulunulabilir. Start-up ve girişimcilerin hukuki ve vergi konularında doğru adımları atmalarına yardımcı olunabilir. Şirket kuruluşu, iş sözleşmeleri, fikri mülkiyet hakları ve vergi düzenlemeleri gibi konularda danışmanlık sağlayarak, müşterilerin yasal ve mali açıdan uyumlu olmaları sağlanabilir. Müşterilerin işlerini büyütmelerine yardımcı olacak stratejiler geliştirilebilir. Pazar araştırması, yeni pazarlara giriş planlaması, ürün/hizmet portföyü genişletme gibi konuları ele alarak, müşterilerin rekabetçi bir avantaj elde etmelerine ve büyümelerine destek olunabilir. Bu hizmetler, start-up ve girişimcilerin işlerini başarılı bir şekilde yönetmelerine ve büyütmelerine yardımcı olacaktır.

3.5.5. Maliyet Analizi ve Verimlilik İyileştirmesi

Maliyet analizi, verimlilik değerlendirmesi, bütçeleme ve mali kontrol gibi konularda danışmanlık hizmetleri sunarak, müşterilerin operasyonel verimliliklerini artırmalarına destek olmak yeni değer önerimiz olabilir. Bu kapsamda müşterilerin işletme maliyetlerini analiz ederek, verimliliklerini artırmalarına yardımcı olunabilir. Müşterilerin işletme maliyetleri analiz edilerek verimlilik potansiyellerini belirlenebilir. Maliyet analizi yapılarak, müşterilerin kaynaklarını daha etkin bir şekilde kullanmalarına ve maliyetleri azaltmalarına yardımcı olunabilir. Malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri, enerji maliyetleri gibi faktörleri inceleyerek, tasarruf fırsatları belirlenebilir. Müşterilerin iş süreçleri analiz edilerek verimlilikleri değerlendirilebilir. İş akışı analizi, zaman yönetimi, kaynak kullanımı gibi konuları ele alınarak, müşterilerin iş süreçlerini daha verimli hale getirmelerine destek sağlanabilir. İş süreçlerindeki aksaklıklar belirlenebilir ve iyileştirme önerileri sunulabilir. Müşterilerin bütçeleme süreçlerini yönetmelerine yardımcı olunabilir. Bütçe oluşturma, bütçe takibi ve mali kontrol mekanizmaları gibi konularda danışmanlık sağlanarak, müşterilerin mali hedeflerine ulaşmaları desteklenebilir. Maliyetleri izlemek ve bütçe sapmalarını belirlemek için etkili raporlama mekanizmaları oluşturulabilir. Müşterilerin işletme verimliliklerini artırmalarına yardımcı olunabilir. İş süreçlerinde otomasyon, teknoloji kullanımı, iş gücü planlaması gibi konuları ele alarak, müşterilerin daha etkin bir şekilde çalışmalarını sağlanabilir. İşletme verimliliğini artırmak için yenilikçi çözümler sunulabilir. Müşterilerin performansları izlenip değerlendirilebilir. Performans göstergeleri, anahtar performans göstergeleri ve denetim mekanizmaları gibi araçları kullanılarak, müşterilerin performanslarını takip etmelerine yardımcı olunabilir. Performans iyileştirme planları oluşturularak uygulamaları desteklenebilir. Bu hizmetler, müşterilerin işletme maliyetlerini azaltmalarına ve verimliliklerini artırmalarına yardımcı olacaktır.

3.5.6. Kurumsal Finansman ve Yatırım Danışmanlığı

Finansal strateji geliştirme, sermaye yapısı ve finansman kaynakları, yatırım değerlendirmesi ve analizi, iş birlikleri ve risk yönetimi ve finansal planlama gibi konularda danışmanlık hizmetleri sunarak, müşterilerin finansal başarılarını destekleme yeni değer önerimiz olabilir. Bu kapsamda müşterilerin finansal hedeflerini belirlemelerine ve stratejik planlamalarını yapmalarına yardımcı olunabilir. Şirketlerin büyüme, sermaye yapısı, yatırım politikaları gibi konuları ele

alarak, müşterilerin finansal stratejilerini geliştirmelerine destek sağlanabilir. Müşterilere uygun sermaye yapısı ve finansman kaynakları konusunda danışmanlık sağlanabilir. Şirket değerlemesi, sermaye artırımı, borçlanma araçları gibi konuları ele alarak, müşterilerin finansman ihtiyaçlarını karşılamalarına ve sermaye yapısını optimize etmelerine yardımcı olunabilir. Müşterilerin yatırım fırsatlarını değerlendirmelerine yardımcı olunabilir. Potansiyel yatırım projelerini analiz ederek, risk-getiri analizi yapın ve müşterilere doğru yatırım kararları almalarında rehberlik edilebilir. Yatırım portföyü yönetimi konusunda danışmanlık sağlayarak, müşterilerin portföylerini optimize etmelerine destek olunabilir. Müşterilere iş birliği fırsatları ve birleşme ve satın alma süreçleri konusunda danışmanlık sağlanabilir. Şirket değerlemesi, potansiyel ortaklık veya satın alma adaylarının tespiti, müzakere süreçleri gibi konuları ele alarak, müşterilerin doğru stratejik kararlar almalarına yardımcı olunabilir. Müşterilerin risk yönetimi süreçlerini geliştirmelerine yardımcı olunabilir. Finansal risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi konusunda danışmanlık sağlayarak, müşterilerin finansal planlama süreçlerini güçlendirmelerine destek olunabilir. Bu hizmetler, müşterilerin kurumsal finansman ve yatırım konularında doğru stratejileri belirlemelerine ve finansal hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olacaktır.

4. SONUÇ

Denetim ve muhasebe sektörü, iş dünyasında önemli bir disiplindir. Ancak, giderek daha rekabetçi bir ortamda faaliyet göstermektedir. Geleneksel stratejiler, şirketlerin pazarda değer yaratma yeteneğini sınırlayabilir. Bu nedenle, denetim ve muhasebe firmaları için mavi okyanus stratejisinin uygulanması önemli bir fırsat sunmaktadır. Mavi Okyanus Stratejisi, "mavi okyanus" ve "kırmızı okyanus" kavramlarına dayanmaktadır. Kırmızı okyanus, şirketlerin aynı müşteri tabanı için birbirleriyle rekabet ettiği ve kar marjlarının azaldığı, müşteri sadakatinin azaldığı, sınırlı yeniliğe yol açan rekabetçi bir pazarı temsil ederken, mavi okyanus ise şirketlerin yeni değer yaratmak için farklılaşma ve yenilik stratejileri üzerine odaklandığı keşfedilmemiş veya daha az rekabetçi bir pazarı temsil eder.

Denetim ve muhasebe firmaları düzenleyici kurulların kararlarına, standartlara ve etik değerlere uyum sağlayarak, Mavi Okyanus stratejisinin prensiplerini benimseyebilir, rekabetin ötesinde değer yaratma fırsatlarını keşfedebilir ve sektörde sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde edebilirler. Mavi okyanus stratejisinin uygulanmasıyla birlikte muhasebe ve denetim firmaları rekabet alanından uzaklaşarak farklılaşma ve yenilikçilik odaklı yeni pazar fırsatları keşfetme imkânı bulabilir. Müşteri odaklılık, yenilik, değer yaratma ve maliyet yönetimi gibi ilkeleri içeren bu strateji, denetim ve muhasebe firmalarının değer inovasyonu sağlamasını ve yeni talepler yaratmasını hedefler. Denetim ve muhasebe firmaları, müşteri ihtiyaçlarını anlamak ve benzersiz hizmetler sunmak için müşteri odaklılık ilkesini benimseyebilir. Yenilikçilik ise yeni ve yaratıcı çözümler sunarak teknolojik gelişmeler yoluyla verimliliği artırma fırsatı sunar.

Uluslararası literatürde, çeşitli sektörlerde mavi okyanus stratejisinin uygulanmasına ilişkin birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak yapılan literatür taramasında denetim ve muhasebe firmalarında mavi okyanus stratejisinin uygulanmasına ilişkin bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu yönü ile bu makale, denetim ve muhasebe sektöründe mavi okyanus stratejisinin uygulanmasına odaklanmakla konusunda literatürde öncü bir çalışma özelliği taşımaktadır. Ancak gelecek dönemlerde yapılacak çalışmalar konunun zenginleştirilmesi açısından önemlidir. Özellikle denetim ve muhasebe firmalarında mavi okyanus stratejisinin nasıl uygulanabileceğine dair gerçek dünya örneklerinin incelenmesine yönelik vaka çalışmaları literatüre değer katacaktır. Bu çalışmalar, sektördeki firmaların nasıl farklılaştıklarını, pazarda nasıl yeni bir alan yarattıklarını ve müşteri ihtiyaçlarını nasıl karşıladıklarını göstererek, diğer firmalar için ilham kaynağı olabilir. Yine denetim ve muhasebe sektöründe müşteri segmentlerinin, ihtiyaçlarının ve tercihlerinin ortaya konmasını sağlayan araştırmaların gerek uygulayıcılara gerekse literatüre sağlayacağı fayda tartışmasıdır. Son olarak denetim ve muhasebe firmalarının mavi okyanus stratejisini uygulayabilmesi için çalışanların yetkinliklerinin geliştirilmesi önemlidir. Bu nedenle, çalışanlara yönelik eğitim programlarını geliştirmeye yönelik çalışmalar da alana katkı sağlayarak, konunun tüm taraflarına bilgi ve beceri transferi sağlaması konusunda önemli bir rol oynayacaktır.

Kaynakça

- Agnihotri, A. (2016). Extending boundaries of blue ocean strategy. *Journal of Strategic Marketing*, 24(6), 519-528.
- Ağraş, S., Atbaş, F., ve Şeyba, E. (2017). Mavi okyanus stratejisi: Dünyadan ve Türkiye'den örnekler. *Yönetim Ekonomi Edebiyat İslami ve Politik Bilimler Dergisi*, 2(2), 126-144.
- Aithal, P. S., & Kumar, P. M. (2015). Black Ocean Strategy-a probe into a new type of strategy used for organizational success. *GE-International Journal of Management Research (GE-IJMR)*,3(8), 45-65.
- Ajao, O. S., Olamide, J. O., ve Temitope, A. A. (2016). Evolution and development of auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 3(1), 032-040.

- Alam, S., & Islam, M. T. (2017). Impact of Blue Ocean Strategy on organizational performance: a literature review toward implementation logic. *IOSR Journal of Business and Management*, 19(1).
- Amarat, M., Akbolat, M., Özgün, Ü. ve Türker, B. A. Ş. (2018). Özel sağlık sektöründe mavi okyanus stratejisi. *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 125-141.
- Angelone, (2023), Blue Ocean Strategy, Erişim yeri <https://www.angelone.in/knowledge-center/online-share-trading/blue-ocean-strategy>,
- Bourletidis, D. (2014). The strategic model of innovation clusters: Implementation of blue ocean strategy in a typical Greek region. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 148, 645-652.
- Burke, A. E., Van Stel, A. J., ve Thurik, R. (2009). Blue ocean versus competitive strategy: theory and evidence. *ERIM Report Series Reference No. ERS-2009-030-ORG*.
- Butler, C. (2008). Planning with blue ocean strategy in the United Arab Emirates. *Strategic Change*, 17(5-6), 169-178.
- Brown, R. G. (2020). Changing audit objectives and techniques. In *The Evolution of Audit Thought and Practice* (pp. 1-8). Routledge.
- Bourletidis, D. (2014). The strategic model of innovation clusters: Implementation of blue ocean strategy in a typical Greek region. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 148, 645-652.
- Carmona, S., & Ezzamel, M. (2007). Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 177-209.
- Chang, S. C. (2010). Bandit cellphones: A blue ocean strategy. *Technology in society*, 32(3), 219-223.
- Cosserat, G. (2004). *Modern auditing* (2nd ed.). John Wiley & Sons.
- Cuofano, G. (2023) Blue Ocean Strategy: Value innovation to create an uncontested market, Erişim yeri, <https://fourweekmba.com/blue-ocean-strategy/>
- Cobb, J. (2022) 6 Paths for leading your learning business to blue ocean, Erişim yeri <https://www.leadinglearning.com/blue-ocean-strategy/>
- Dada, G.A. (2017) Erişim yeri, The Risks of following a blue ocean strategy, <https://theadaptivemarketer.com/2017/08/20/risks-following-blue-ocean-strategy/>
- Dehkordi, G. J., Rezvani, S., & Behravan, N. (2012). Blue ocean strategy: A study over a strategy which help the firm to survive from competitive environment. *International Journal of Academic research in business and social sciences*, 2(6), 477-483.
- Dvorak, J., & Razova, I. (2018). Empirical validation of blue ocean strategy sustainability in an international environment. *Foundations of Management*, 10(1), 143-162.
- Erer, B. (2021), Kızıl okyanuslarda mücadele etmek yerine mavi okyanuslara açılmak: peki ama nasıl?. *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 1-20.
- Ernest, O. O. (2015). The relevance of auditing in a computerized accounting system. *International Journal of Management and Applied Science*, 1(11), 79-83.
- Freedman, M. (2023), Erişim yeri, Blue Ocean Strategy: Creating your own market, Erişim yeri <https://www.businessnewsdaily.com/5647-blue-ocean-strategy.html>
- Gokten, S., Ozerhan, Y., ve Okan Gokten, P. (2020). The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (107 (163), 99-117.
- Güdelci, E. N. (2019). Uluslararası muhasebe standartlarının tarihi gelişim sürecinde etkili olan uluslararası ve ulusal kuruluşlar. *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 2(3), 199-214.
- Hammer, T. (2022). Value innovation by creating blue oceans. *Open Access Library Journal*, 9(2), 1-12.
- Hanifah, H., Setyawati, A., & Octaviani, R. D. (2015). The implementation of blue ocean strategy to create a market Niche. *Jurnal Manajemen Transportasi & Logistik (jmtranslog)*, 2(2), 191-198.
- Hollensen, S. (2013). The Blue Ocean that disappeared—the case of Nintendo Wii. *Journal Of Business Strategy*, 34(5), 25-35.

- Horwitz, F., Budhwar, P., ve Morley, M. J. (2015). Future trends in human resource management in emerging markets. In *Handbook of human resource management in emerging markets* (pp. 470-488). Edward Elgar.
- Kabukin, D. (2014). Reviewing the blue ocean strategy. is the blue ocean strategy valid and reliable? (Master's thesis, University of Twente). Erişim yeri: https://essay.utwente.nl/65556/1/Kabukin%20Dmitrij_MA_Management%26Governance.pdf
- Kablan, A. (2018). Endüstri 4.0, "nesnelerin interneti"-akıllı işletmeler ve muhasebe denetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı), 1561-1579.
- Kim, W. C. (2005). Blue Ocean Strategy: From theory to practice. *California Management Review*, 47(3), 105-121.
- Kim, W., & Mauborgne, R. (2005a). Value innovation: a leap into the blue ocean. *Journal of business strategy*, 26(4), 22-28.
- Kim, W. C. ve Mauborgne, R. (2005b). *Blue Ocean Strategy: How to create uncontested market space and make competition irrelevant*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Kim, W. C., ve Mauborgne, R. (2014). *Blue Ocean Strategy expanded edition: How to create uncontested market space and make the competition irrelevant*. Harvard business review Press.
- Lainos, I. (2011). Red ocean vs blue ocean strategies (Doctoral dissertation, University of Piraeus (Greece)).
- Leavy, B. (2018). Value innovation and how to successfully incubate "blue ocean" initiatives. *Strategy & Leadership*, 46(3), 10-20.,
- Lindgren, P., Saghaug, K. F., & Clemmensen, S. (2022). The Pitfalls of the Blue Ocean Strategy implications of" the six paths framework. In *New Global Ict-Based Business Models* (. 135-159 ss). River Publishers.
- Lindič, J., Bavdaž, M., ve Kovačič, H. (2012). Higher growth through the Blue Ocean Strategy: Implications for economic policy. *Research policy*, 41(5), 928-938.
- Luo, J., Meng, Q., & Cai, Y. (2018). Analysis of the impact of artificial intelligence application on the development of accounting industry. *Open Journal of Business and Management*, 6(4), 850-856.
- Madsen, D. Ø., & Slåtten, K. (2019). Examining the emergence and evolution of Blue Ocean Strategy through the lens of management fashion theory. *Social Sciences*, 8(1), 28.
- Mayka, K.(2023), Red Ocean vs. Blue Ocean. Erişim yeri, Erişim yeri, A practical guideline on your business strategy, <https://www.eleken.co/blog-posts/red-ocean-vs-blue-ocean-strategy-characteristics-challenges-and-opportunities>
- Mikail, E., & Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.
- Olagunju, A. O., & Owolabi, S. A. (2021). Historical evolution of audit theory and practice. *International Journal of Management Excellence (ISSN: 2292-1648)*, 16(1), 2252-2259.
- Papazov, E., ve Mihaylova, L. (2016). Using key "blue ocean" tools for strategy rethinking of a sme: A case from the Bulgarian knitwear industry. *Economics and Business*, 29(1), 104-110.
- Park, J. H., Kim, Y. B., & Kim, M. K. (2017). Investigating factors influencing the market success or failure of IT services in Korea. *International Journal of Information Management*, 37(1), 1418-1427.
- Pichere, P. (2015) Blue Ocean Strategy Concept - Overview & Analysis. [edition unavailable]. 50Minutes.com. <https://www.perlego.com/book/9312/blue-ocean-strategy-concept-overview-analysis-innovate-your-way-to-success-and-push-your-business-to-the-next-level-pdf>
- Quinto II, E. J., (2022). How technology has changed the field of accounting. in bsu honors program theses and projects. Item 558. Erişim yeri: https://vc.bridgew.edu/honors_proj/558
- Raith, M. G., Staak, T., & Wilker, H. M. (2008). A decision-analytic approach to blue-ocean strategy development. In *Operations Research Proceedings 2007: Selected Papers of the Annual International Conference of the German Operations Research Society (GOR) Saarbrücken, September 5-7, 2007* (pp. 225-229). Springer Berlin Heidelberg.
- Ramadhan, B. M. (2021). Mavi okyanus stratejisi ve bankacılık sektöründeki rekabete etkisi: şanlıurfa'daki ticaret bankaları üzerinde bir uygulama (doctoral dissertation).

- Rawabdeh, I., Raqab, A., Al-Nimri, D., & Haddadine, S. (2012). Blue Ocean Strategy as a tool for improving a company's marketing function: The case of Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, 8(2), 390-407.
- Rready, (2021) Blue Ocean vs. Red Ocean Strategy examples: Which one is right for you Erişim yeri, <https://www.rready.com/blog/blue-ocean-vs.-red-ocean-strategy-examples-rd>, (Erişim Tarihi:03.08.2203)
- Sangster, A. (2010). Using accounting history and Luca Pacioli to put relevance back into the teaching of double entry. *Accounting, Business & Financial History*, 20(1), 23-39.
- Shah, P. (2018) Blue Ocean Strategy, critical analysis of blue ocean strategy, Erişim yeri, https://medium.com/@pri_yanka/blue-ocean-strategy-30c34374fec (Erişim Tarihi:03.08.2203)
- Shafiq, M., Tasmin, R., Takala, J., Qureshi, M. I., & Rashid, M. (2017). Relationship of blue ocean strategy and innovation performance, an empirical study. *City University Research Journal*, 26(2), 74-80.
- Shahin, M. (2017) Blue Ocean Strategy: An innovative response to downturn economies. 1st edn. LAP LAMBERT Academic Publishing. <https://www.perlego.com/book/3436860/blue-ocean-strategy-an-innovative-response-to-downturn-economies-case-studies-from-egypt-pdf>.
- Sheehan, N. T., & Vaidyanathan, G. (2009). Using a value creation compass to discover “Blue Oceans”. *Strategy & Leadership*, 37(2), 13-20.
- Srivastava, R. K., Fahey, L., & Christensen, H. K. (2001). The resource-based view and marketing: The role of market-based assets in gaining competitive advantage. *Journal of Management*, 27(6), 777-802.
- Upadrista, V. (2017) The Art of Consultative Selling in IT. 1st ed. Taylor and Francis.
- William, J., Bruns Jr. ve Cott, J. (2023) EMBA Pro blue ocean strategy for auditors and their opinions case study, <https://embapro.com/frontpage/blueoceananalysis/1446-audits-opinions> (Erişim Tarihi:04.08.2203)
- Wood, U., (2017) A better way to formulate 'blue ocean strategy', Erişim yeri, <https://www.bizjournals.com/bizjournals/how-to/marketing/2017/01/a-better-way-to-formulate-blue-ocean-strategy.html> (Erişim Tarihi:03.08.2203)
- Vaidya, D. (2023) Blue Ocean Strategy, <https://www.wallstreetmojo.com/blue-ocean-strategy/>
- Yang, J. T. (2012). Identifying the attributes of blue ocean strategies in hospitality. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 24(5), 701-720.
- Yunus, M., & Sijabat, F. N. (2021). A review on Blue Ocean Strategy effect on competitive advantage and firm performance. *Academy of Strategic Management Journal*, 20(1), 1-10.

İnternet Kaynakları

- Blueocean55, (2023), Reconstruct market boundaries, Erişim yeri <https://blueocean55.wordpress.com/tool-frame-work/6-principles/1-reconstruct-market-boundaries/>
- Big4accountingfirms (2023) What are the big four ? Erişim yeri <https://big4accountingfirms.org/>
- Factmr (2023) Accounting and audit outlook (2022-2032) <https://www.factmr.com/report/accounting-and-auditing-market>
- Startup Sloth (2023), 4 Risks of pursuing a blue ocean strategy, Erişim yeri, <https://startupsloth.com/4-risks-of-pursuing-a-blue-ocean-strategy/> (Erişim Tarihi:04.08.2203)
- Wikipedia (2023), Big Four accounting firms, Erişim yeri, https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms, (Erişim Tarihi:05.08.2203)



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA

www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 29, 80-96, 2024

Araştırma Makalesi

SÜREKLİ DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE HİLE DENETİMİ: DENETÇİ GÖRÜŞÜNE ETKİSİ (CONTINUOUS AUDIT, INDEPENDENT AUDIT, AND FRAUD AUDIT: THEIR IMPACT ON THE AUDITOR'S OPINION)

İpek YAYLALI ¹

ÖZ

Küresel piyasaların birbirine entegre edilmesi ve faaliyetlerde çeşitliliğin artması günümüz dünyasında muhasebe alanlarında yaşanan hata ve hileleri kaçınılmaz bir hale getirmiştir. İlgili hata ve hilelerin ortaya çıkartılması zaman alabilmekte ve geri döndürülemez ağır sonuçlara yol açabilmektedir. Enron, Parmalat, Worldcom vb. muhasebe ve denetim skandalları, denetim kavramının işletmeler açısından daha da önem kazanmasına, denetim eksikliklerinin tekrardan göz geçirilmesine ve denetimin yasal düzenlemeler çerçevesinde etkin şekilde işlenmesine neden olmuştur. Bu çalışmanın amacı, faaliyetlerde ortaya çıkan hata ve hilelerin erkenden tespiti ve önlenmesi hususunda denetçi görüşüne etki eden denetim fonksiyonlarının birbirleriyle olan ilişkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Sürekli Denetim, Bağımsız Denetim, Hile Denetimi, Denetçi Görüşü

JEL Kodları: M40, M41, M42, M49

ABSTRACT

The integration of global markets and the increasing diversity of activities have inevitably made errors and fraud in the field of accounting prevalent in today's world. The identification of relevant errors and fraud may take time and can lead to irreversible, severe consequences. Accounting and audit scandals such as Enron, Parmalat, Worldcom, etc., have heightened the significance of the audit concept for businesses, prompting a reevaluation of audit deficiencies and the effective implementation of audits within the framework of legal regulations. The aim of this study is to explain the relationships between audit functions that influence the auditor's opinion in the early detection and prevention of errors and fraud in activities.

Keywords: Continuous Audit, Independent Audit, Fraud Audit, Auditor's Opinion

JEL Codes: M40, M41, M42, M49

1. GİRİŞ

Teknolojinin iş dünyasında hızlıca yerini alması, işletme içi ve işletme dışı unsurların karmaşıklaşması, faaliyetlerin ve işlemlerin dijital ortama taşınması gibi faktörler günümüzde denetim faaliyetlerinin doğru yürütülmesi açısından elektronik ortama uyumlu hale getirilmesini bir zorunluluk haline gelmiştir (Turğay ve diğerleri, 2020).

Denetim mesleğinin önemi arttıkça denetim hizmetlerinin kalitesi ve niteliği doğrudan artmaktadır. Denetimin sağladığı güvence seviyesi verilen denetim hizmetinin kalitesinin bir göstergesidir (Erdoğan & Kutay, 2016). Bu bağlamda, ekonomiye katkı sağlayan işletmelerin sahipleri tarafından denetlenmesi zor olmakla birlikte, profesyonel mesleki

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Medipol Üniversitesi, İşletme Ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, OrcID: 0000-0001-7171-7752, yaylaliipek@gmail.com

tecrübesi olan yöneticilerin işletme sahipleri adına süreçleri kontrol etmesi ve değerlendirmesinin önemi giderek artmaya başlamıştır (Erdoğan, 2015).

İşletmeler, ekonominin temel taşını oluşturmaktadır. İşletme sahipleri, kendi çıkarlarını korumak için birtakım kararlar almak zorundadırlar. Söz konusu bu kararların etkili olabilmesi için güvenilir bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Güvenilir olmayan bir bilgi, kararları olumsuz etkilemekte ve işletmeler için önemli riskler oluşturmaktadır. Güvenilir bilgiye ulaşabilmek için işletme ilgililerinin faaliyetleri ya kendi denetlemesi ya da denettirmesi önem taşımaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001). Giderek artan ve karmaşık hale gelen ticari faaliyetler, hesaplaşma ve kontrol ihtiyaçlarının gereksinimini ortaya koyarak muhasebe denetiminin oluşmasında rol oynamıştır (Karavardar, 2016)

İşletmenin faaliyetlerini hem yürüten hem de ilgili raporları düzenleyen yönetimdir. Yönetimin her iki aşamada yer alması hazırlanan finansal tablolarda bir boşluğun olma olasılığını diğer bir ifadeyle hile ihtimalini artırmaktadır. Bu aşamada denetim, söz konusu bu boşlukları kapatmak ve finansal tabloların hissedarlar ve diğer menfaat sahipleri tarafından güvenilirliğini artırması kapsamında gereklidir (Salem, 2012). Finansal tablolara olan güvenin azalması, finansal yolsuzluklar ve hatalı kararlardan kaynaklanan yatırım başarısızlıkları, muhasebede üretilen bilgilere dayanmaktadır (Persakis & Iatridis, 2016). Bu aşamada, muhasebe verilerinin doğruluğunun sağlanması denetçinin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. İşletmeleri başarıya ya da iflasa kadar götüren bilgiler, muhasebe biriminin etkinliği ve verimliliği ile doğru orantılıdır. Ayrıca, çalışanların bilinçli ve yeterli bilgiye sahip olması da diğer önemli bir faktördür.

Gelişen denetim ve yönetim anlayışları kapsamında ihtiyaca göre denetim fonksiyonları işletme faaliyetlerin daha sağlıklı yönetilmesinde önemli rol oynamaktadır. Sosyal bilimler alanında yapılan literatür çalışmalarında denetim faaliyetleri ile ilgili sayısız çalışmalar olduğu görülmektedir. Fakat gelişen teknoloji ve rekabet, işletmeleri faaliyetlerde çeşitliliğe yönlendirmekte olup, bu durum işlemlerde veri hacmini fazlalaştırarak denetim fonksiyonlarının birlikte işlev görmesi konusunda ortak fikir sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, teknolojinin gelişimi ile faaliyetlerde artan çeşitlilik veri hacimlerini artırmıştır. Veri hacimlerinin artması ile geleneksel ortamda yapılan denetimler yetersiz kalmış ve yerine elektronik ortamda yapılan denetimlere bırakmıştır. İş ve işlemlerin elektronik ortamda yapılması, verilerin analizini daha da kolaylaştırarak olumsuz durumların erkenden fark edilmesinde sürekli denetim yaklaşımını ön plana çıkartmıştır. Diğer önemli konu yatırımcılar ve diğer kuruluşlar için önem taşıyan finansal tabloların doğruluğu için makul güvence veren bağımsız denetim yaklaşımı önem taşımaktadır. Günümüz koşullarında denetim, alanlara özgü daha işlevli çalışmalar sergilemekte olup hata ve hilelerin tespitinde ise hile denetiminin diğer denetim fonksiyonlarıyla birlikte değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yapılan değerlendirmeler neticesinde ulaşılan sonuç, sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetimi yaklaşımlarının birlikte ele alınarak irdelenmesi ve daha detaylı çalışmaların yapılması yönündedir. Bu konuda yapılacak bir araştırma işletmelere fayda sağlayacaktır.

2. LİTERATÜR DEĞERLENDİRMESİ

Karahan ve Çolak (2019), çalışmalarında hileleri önlemede sürekli denetimin nasıl bir etkiye sahip olduğunu ve sürekli denetimin hileleri önemli ve etkili olduğu sonucuna varmışlardır.

Akdoğan ve diğerleri (2015), Borsa İstanbul Ulusal Pazarda (yatırım fonları hariç kurumsal ürünler pazarı dahil) şirketlerin bağımsız denetçileri, denetim görüşlerinin dağılımı ve değişiklikleri ve şartlı görüş alan şirketlerin gelecek dönemde denetçi değişikliğine gidip gitmediğinin ve denetçi değişikliğinin görüşlere etkisini araştırmışlardır.

Varıcı (2012), çalışmasında hileli finansal raporlama olma olasılığı olan işletmelerin denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada denetçilerin, denetim raporlarında olumsuz raporla değil şartlı raporla veya denetim görüşünden kaçınma ile ifade ettikleri sonucuna varmıştır. Ayrıca araştırma sonucunda denetçilerin sosyal ve mesleki sorumluluklarını yerine getirmedikleri tespit edilmiştir.

Gonzales ve Hoffman (2018), çalışmalarında hileleri önlemede sürekli denetimin etkinliğini incelemişlerdir. Sürekli denetim sayesinde denetim sonuçlarının erken ve sık bildirilmesinin yolsuzlukları önlemede tek başına yeterli olmadığı, sürekli denetimin faydasının yolsuzlukları tespit etmede güçlü ya da zayıf olması kullandıkları yöntemlere bağlı olduğu tespit edilmiştir.

Sekizsu ve Ertaş (2018), çalışmalarında Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetim raporları ve bu raporlarda yer alan denetim görüşlerini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda denetim görüşleri, denetim şirketlerine ve denetimde kullanılan standart setine göre farklılaştığı sonucuna varmışlardır.

Chen ve diğerleri (2000), Çin’de yaptıkları çalışmalarında işletmelerin hisse senetleri fiyatlarının olumlu ya da olumsuz denetim görüşleri kapsamında yön değiştirip değiştirmediğini incelemiştir. Araştırma sonucunda olumsuz denetim görüşüne sahip olan işletmelerin faaliyetlerin yönetilmesinde negatif sonuçlarla karşılaştıkları tespit edilmiştir.

Serçemeli ve Orhan (2016), çalışmalarında sürekli denetim ve iç denetimin geleceği hakkında denetçilerin bakış açılarını incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetçilerin iç denetimin etkinliğinde sürekli denetime olumlu baktıkları ve denetimin geleceğinin bu yönde gelişeceğinin sonucuna varmışlardır.

Saad ve Lesage (2010), çalışmalarında finansal tablolardaki hilelerin tamamından denetçilerin sorumlu olup olmadığı konusundaki görüşleri incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetim süreci kapsamında denetçinin psikolojik durumunun hileli finansal raporlama üzerinde etkili olduğu sonucuna varmışlardır.

Doğan ve Kayakıran (2017), çalışmalarında hile kavramı ve hile türlerine ilişkin açıklamalara yer vererek, hile denetiminin önemini, hilelerin önlenmesinde hile denetiminin önemli bir araç olduğunu ve ayrıca hilelerin önlenmesi için gerekli önerilerde bulunmuşlardır.

Acar ve diğerleri (2016), çalışmalarında işletmeler için hayati öneme sahip yeni bir yöntem olan ve gündün güne genişleyen sürekli denetimin tanımını, önemini, fonksiyonlarını ve üstünlüklerini ele almışlardır.

Duréndez ve Guillamón (2003), çalışmalarında denetçi görüşü kapsamında denetim raporlarının hisse senedi yatırım şirketlerine dair yatırım ve kredi kuruluşlarının borç verme karar süreçlerine olan etkisini incelemiştir. Araştırma sonucunda, karar verici konumundakiler için denetçi görüşlerinin önemli olduğu, kredi verme ve yatırım alanlarını pozitif yönde etkilediği sonucuna varmışlardır.

Yaşar (2015), çalışmasında Borsa İstanbul sınıai işletmelerinde olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda, olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasında anlamlı ilişki olduğu, şirket yöneticilerinin olumsuz görüş sonrasında denetçi değişikliğine gidildiği sonucuna varılmıştır.

3. KONUYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetim kavramı hakkında literatürde birçok tanımlara rastlamak mümkündür.

“Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir” (Yılancı, 2003). Başka bir ifadeye göre ise denetim; belirlenen bilgi hakkında gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve söz konusu bilginin kabul edilen kriterlerle karşılaştırılarak uygunluğunun rapora bağlanmasıdır (Arens ve diğerleri, 2012). Denetim, sermaye piyasalarında güvence sağladığı için esastır. Denetim, ekonomik bir faaliyet olarak kabul edilir (Knechel ve diğerleri, 2020).

Denetim, finansal tabloların hata ve hile kaynaklı yanlışlık içerip içermediği yönünde doğruluğu, adilliği ve şeffaflığı sağlayan bağımsız bir inceleme sürecidir. İşletme içinde ve dışında yer alan denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirir, finansal tablolardaki verileri inceler ve güvenilirlikleri hakkında görüş bildirir. Denetimin temel amacı, finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve paydaşlara güvence vermektir (Hussain ve diğerleri, 2023). Denetim faktörü, ilgili kanıtların doğru bir şekilde elde edilmesi ve incelenmesi sürecidir. İşletmenin temel ekonomik ve ticari faaliyetleri hakkındaki beyanların ortaya çıkartılmasında gerekli konumdadır. İşletmelerde denetim talebi genellikle işletme sahipleri ile diğer paydaşları arasında var olan potansiyel çıkarlarını önlemek amacıyla ortaya çıkmıştır (Wei ve diğerleri, 2012). Denetim sürecinin faaliyetlerde artan verimliliği, gerçek zamanlı denetimlere olanak tanır ve dolayısıyla temel bilgilerin güvenilirliğini artırır (Vasarhelyi ve diğerleri, 2010).

Bilgi teknolojilerinin değişimi muhasebe ve denetim alanını etkilemiştir. Mesleki muhasebe ve denetim kuruluşlarının değişikliklerin farkında olması nedeni ile pratikte muhasebe ve denetim alanında proaktif yöntemlerin uygulanması hız kazanmıştır (Janvrin & Watson, 2017). Diğer bir ifadeyle ekonomi, ticari işlemler ve bilgi sistemlerinde yaşanan değişiklikler, iş ortamını günlük olarak bunlara uyum sağlamaya mecbur bırakmıştır (Barros & Marques, 2022). Bu noktadan hareketle, faaliyetlerde manuel kontroller hata ve hileleri önlemede artık yetersiz kalmaktadır. Bu durum zamanla itibar kaybına ve yıkıcı finansal tahrifata neden olmaktadır (Ramamoorti & Dupree, 2010). Denetim sürecinde denetçiler, iş ve işlemleri daha fazla gerçekleştirdiklerinden artık teknolojinin de gelişmesiyle birlikte somut kâğıt ve belgelerin incelenmesine gerek kalmamaktadır. Geliştirilen denetim yazılımları, denetçilerin denetim yöntemlerinin çoğunu çevrimiçi olarak gerçekleştirebilmelerini sağlamaktadır (Bierstaker ve diğerleri, 2001). Bu kapsamda, işletmelerin

değişim karşısında faaliyetlerde verimliliği ve rekabet koşullarını sağlamaları, muhasebe ve denetim alanlarında elde edilecek başarı ile mümkündür.

3.1. Sürekli Denetimin Tanımı ve Önemi

Sürekli denetim, The Canadian Institute of Chartered Accountants- CICA ile American Institute of Certified Public Accountants- AICPA Araştırma Raporunda, ilgili olan olayların gerçekleşmesinin hemen sonrasında veya eşzamanlı olarak yayınlanan denetçi raporlarının kullanılması ile bağımsız denetçilere yazılı bir güvence elde etmeye olanak sağlayan bir yöntemdir (Searcy & Woodroof, 2003) ifade edilmektedir. Sürekli denetim; “işletme faaliyetlerinin ve süreçlerinin iç denetçiler tarafından sürekli kontrol mekanizmasına odaklı olarak analiz edildiği denetim faaliyeti” (Gonzalez & Hoffman, 2018) şeklinde tanımlanmaktadır.

Sürekli denetim, kısa süreli ve eş zamanlı denetim sonuçlarını üreten bir denetim türüdür (Kogan ve diğerleri, 2003). Sürekli denetim, faaliyetlerde olası bazı olumsuz durumların erkenden fark edilmesinde birçok faydası olmasına karşın, pratikte uygulanması ve kabul görmesi zaman alabilmektedir. Sürekli denetim yavaş bir süreç olarak kabul edilir ve teknoloji kullanımı büyük ölçüde iç denetim fonksiyonu ile sınırlı kalmıştır (Gonzales ve diğerleri, 2012).

2002 yılında ortaya çıkan ve günümüze kadar etkisi süren Enron, WorldCom, Adelphia, Global Crossing, Parmalat, Lucent, Tyco ve Xerox gibi bilinen muhasebe skandalları işletmeleri iflasa sürüklemiş, paydaşlara ciddi zararlar vererek büyük kayıplara yol açmıştır (Rezaee, 2004). Dolayısıyla, işletme faaliyetlerinde ortaya çıkan verilerin sürekli incelenmesi gerekliliği yavaş yavaş değer kazanarak risk izleme stratejilerinde önemli bir unsur haline gelmiştir (Kuhn & Sutton, 2010).

Sürekli denetim ile ilgili yapılan tanımlardan hareketle üç temel unsurun olduğu görülmektedir. Söz konusu üç unsur şu şekilde özetlenebilir (Aboa, 2014):

- Sürekli denetim, düzenlenen raporlara ek güvence sağlamaktadır,
- Sürekli denetim, belirli bir teknoloji seviyesini kapsamaktadır,
- Sürekli denetim çerçevesinde oluşturulan raporlar, ilgili olayların kaydedilmesinden sonra ve zamanında oluşturulmaktadır.

Sürekli denetim fonksiyonun iki temel bileşeni mevcuttur. Bunlar:

a) Sürekli kontrol değerlendirmesi (Continuous control assessment): Sürekli kontrol değerlendirmesi kontrol odaklı bir yaklaşımdır. İlgili kontrol yaklaşımları üzerinde zaman kaybı yaşanmadan denetimin yapılabilmesini ifade eder. Sürekli kontrol değerlendirme bileşeni sayesinde iç denetçiler, yönetimin faaliyetlerdeki izleme fonksiyonun yeterliliğini değerlendirmekte, yönetime kontrollerin etkin çalışıp çalışmadığı konusunda bilgi aktarmakta ve olumsuz durumların varlığı halinde gerekli kontrollerin sağlanıp sağlanmadığının garantisini vermektedir (Coderre, 2005).

b) Sürekli risk değerlendirmesi (Continuous risk assessment): Sürekli risk değerlendirmesi ise faaliyetlerde muhtemel risklerin nasıl ve ne şekilde önlenebileceği hususunda gerekli sistemlerin varlığını ve süreçlerin belirlenmesini ifade etmektedir. Sürekli risk değerlendirme bileşeni sayesinde denetçiler, işletmede olası riskleri belirlemede, riskleri derecelendirmekte ve sınırlı olan denetim kaynaklarının etkin kullanımını sağlamaktadırlar (Coderre, 2005).

Söz konusu iki ana bileşene ait olan tanımlar Tablo 1’de görselleştirilmiştir.

Tablo 1. Sürekli Denetim Bileşenleri

Yaklaşım	Sürekli Kontrol Değerlendirmesi			Sürekli Risk Değerlendirmesi		
Odak Noktası	Kontrol Odaklı			Risk Odaklı		
Analiz Teknikleri	Gerçek Zamanlı/Detaylı İşlemlerin Test Edilmesi			Eğilim/Karşılaştırmalı Testler		
Denetim Faaliyetleri	Kontrol Güvencesi	Finansal Güvence	Hile/ Usulsüzlük	Denetimin Kapsamı	Denetim Gereklilikleri	Denetim Planı
İlgili Yönetim Faaliyetleri	Kontrol Gözetimi		Performans Gözetimi	Kurumsal Kaynak Planlaması	Toplam Kalite Yönetimi	Dengeli Puan Kartı

(Coderre, 2005)

Sürekli denetimin işletme faaliyetlerinde önemli yer edinmesindeki temel nokta, geleneksel denetimde zaman sorununun varlığıdır. Bu durum sürekli denetimin uygulama alanını genişleterek işletmelerde önem kazanmasına neden olmuştur (Rezaee ve diğerleri, 2002); (Coderre, 2005). Diğer ayırt edici önemli nokta ise sürekli denetim yaklaşımının finansal bilgilerin değerini artırıcı yönde olmasıdır. Geleneksel denetimden farklı olarak sürekli denetim kapsamında istenilen bilgilerin zamanında sağlanması ve güvenilir raporların elde edilmesi hedeflenmektedir (Zhao ve diğerleri, 2004). Sürekli denetim ile geleneksel denetim yaklaşımı amaç yönünden de farklılaşmaktadır. Geleneksel denetim, finansal bilgilerin doğruluğunu sağlarken, sürekli denetim ise finansal tabloların doğruluğunun yanı sıra veri kalitesinin iyileştirilmesine de odaklanmaktadır. Finansal bilgilerin doğruluğunun sağlanmasında geleneksel denetimde manuel ya da yarı elektronik kontrol mekanizmaları uygulanmakta olup, sürekli denetimde tamamen dijital araçlar kullanılmaktadır (Vasarhelyi ve diğerleri, 2010).

Sürekli denetimin geleneksel denetime göre üstün yönleri bulunmaktadır. Örneğin; manuel denetimde kâğıt maliyetlerinin ortadan kaldırılması ve zaman kapsamının kazandırılması şeklinde olup, diğer önemli özellikler ise şu şekilde sıralanabilir (Omoteso ve diğerleri, 2008):

- Muhasebe de hata ve hilelerin hızlı bir şekilde tespit edilmesi,
- Denetimde zaman tasarrufunun sağlanması ve maliyetlerin düşürülmesi,
- Toplanan denetim kanıtlarında doğruluk, uygunluk ve güvenilirliğin sağlanması,
- Müşterilere ve diğer kullanıcılara verilerin sağlanmasında anında geri dönüşün yapılması,
- Faaliyetlerde ortaya çıkan verilerin doğruluğunun güvence altına alınması,
- Olası hilelerin ve kontrol ihlali halinde eylemlerin anında tespit edilmesi,
- Verilerin hızlı şekilde yorumlamaya hazır halde bulunmasıdır.

Sürekli denetim yaklaşımı ile geleneksel denetim yaklaşımında ortaya çıkan farklılıklar, benzerlikler, faydalar ve sınırlamalar Tablo 2’de özetlenmektedir.

Tablo 2. Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Kriterler	Geleneksel Denetim	Sürekli Denetim
Benzerlikler	<ul style="list-style-type: none">• Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri• Kriter olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (GKHMİ) kullanılması	<ul style="list-style-type: none">• Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri• Kriter olarak GKGMİ'nin kullanılması
Farklılıklar	<ul style="list-style-type: none">• Kağıt-Temelli muhasebe bilgi sistem- lerinin kullanımı• Yılda bir kez rapor	<ul style="list-style-type: none">• Muhasebe bilgi sistemlerinde asgari düzeyde kağıt kullanımı• Talep üzerine rapor
Sınırlamalar	<ul style="list-style-type: none">• Teknolojik adaptasyon yoksunluğu• Sadece periyodik denetim raporları	<ul style="list-style-type: none">• Belirgin teknik engeller• Standartlar ve rehber yoksunluğu
Faydalar	<ul style="list-style-type: none">• Teknikler ve standart kullanım geçmişi, kurum kültürü	<ul style="list-style-type: none">• Gerçek zamanlı finansal bilgi artışı• Zamanlı denetim raporu
Amaçlar	<ul style="list-style-type: none">• Yönetim tarafından sunulan mali tabloların güvenilirliğini artırma	<ul style="list-style-type: none">• Veri kalitesini iyileştirme• Meta-kontrol yapısı oluşturma
Denetim Araçları	<ul style="list-style-type: none">• Manuel ve yarı otomatik araçlar	<ul style="list-style-type: none">• Sisteme bütünleştirilmiş tam otomatik dijital araçlar
Zamanlama	<ul style="list-style-type: none">• Yıllık ve/veya üç aylık	<ul style="list-style-type: none">• Günlük, haftalık, aylık, vb.
Veri İncelemesi	<ul style="list-style-type: none">• Örneklemeye metodu	<ul style="list-style-type: none">• Tüm verilerin incelenmesi
Denetim Konusu	<ul style="list-style-type: none">• Finansal bilgi	<ul style="list-style-type: none">• Finansal ve finansal olmayan bilgiler

(Vasarhelyi ve diğerleri, 2010)

Tablo 2’de görüldüğü üzere, sürekli denetim yaklaşımı ile geleneksel denetim yaklaşımı arasında pek çok farklılıklar mevcuttur. Özellikle sürekli denetim kapsamında, denetim süreçlerinin işleyişinde teknoloji temelli yaklaşımın yer alması en belirgin farklardan birisidir.

Sürekli denetim yaklaşımı, geleneksel denetimle karşılaştırıldığında daha sık denetimler gerçekleştirmekte, daha proaktif bir model kullanmakta ve otomatikleştirilmiş prosedürler içermektedir. Sürekli denetim, daha yüksek risk düzeylerine sahip süreçlerin veya sistemlerin mümkün olduğunca erken denetlenmesini kapsar. Aynı zamanda, denetçinin niteliğini, rolünü, zamanlamasını ve denetim raporlamasının niteliğini değiştirir ve veri modelleme, veri analizi konularına odaklanır (Yoon ve diğerleri, 2021). Ayrıca sistemin verimliliği, kontrol ve risk değerlendirme süreçlerinin gerçekleştirilmesi ve verileri toplama/değerlendirme gibi süreçleri de kapsamaktadır (Coderre, 2005); (Marques & Santos, 2017).

Bu noktadan hareketle, sürekli denetim aşamaları Tablo 3’te ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Tablo 3. Sürekli Denetim Sürecinin Aşamaları

Sürekli Denetim Amaçları	
<ul style="list-style-type: none">• Sürekli denetim için amaçların tanımlanması• Üst yönetim desteğinin sağlanması ve sürdürülmesi• Anahtar bilgi sistemlerinin ve veri kaynaklarının belirlenmesi• İş süreçlerinin ve bilgi sistemlerinin anlaşılması• Bilgi Teknolojileri yönetimi ile olan ilişkilerin geliştirilmesi	
Veri Girişleri ve Kullanımı	
<ul style="list-style-type: none">• Analiz araçlarının seçimi ve satın alınması• Erişim ve analiz yeteneklerinin geliştirilmesi• Denetçi analiz hünerlerinin ve tekniklerinin geliştirilmesi• Bilgi bütünlüğü ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi• Bilginin hazırlanması	
Sürekli Kontrol Değerlendirmesi	Sürekli Risk Değerlendirmesi
<ul style="list-style-type: none">• Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi• Kontrol kurallarının ve istisnaların tanımlanması• Kontrollerin test edilmesi ve açıkların belirlenmesi için teknolojik desteğin oluşturulması	<ul style="list-style-type: none">• Değerlendirilecek varlıkların tanımlanması• Risk kategorilerinin belirlenmesi• Risk/performans göstergelerinin belirlenmesi• Risk artışlarının ölçümü için analitik testlerin tasarlanması
Raporlama ve Sonuçların Yönetilmesi	
<ul style="list-style-type: none">• Sürekli denetim faaliyetlerinin sıklığının belirlenmesi• Kontrol açıklarının veya artan risk seviyelerinin belirlenmesi• Sonuçları önem sırasına göre sıralamak• Uygun denetim görüşünü oluşturmak ve sonuçları yönetime bildirmek• Raporlama, izleme ve takip gerektiren sonuçları yönetmek• Eyleme dönüşen sonuçları değerlendirmek• Sürekli denetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek ve izlemek	

(Coderre, 2005)

3.1.1. Sürekli Denetimin Amacı

Sürekli denetim yaklaşımı, denetçilerin denetim süreci boyunca ilgili bilgileri teknoloji aracılığı ile takip etmesini ve denetçilerin özel yazılım ve bilgisayar yazılım araçlarını kullanmalarını gerekli kılmaktadır. Sürekli denetim yaklaşımı, bilgilerin zamanında elde edilmesine ve doğru olarak raporlanmasına olanak sağlar (Bibi, 2010).

Sürekli denetim risk değerlendirme, denetim planlaması, kontrol güvencesi, dijital analiz ve diğer denetim tekniklerini bir araya getiren birleştirici bir fonksiyondur. Sürekli denetim, ilgili kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için ayrıntılı işlem testi gibi mikro denetim konuları ve yıllık denetim planını hazırlamak adına risk belirleme ve değerlendirme stratejileri gibi makro denetim konularını da destekler (Vasarhelyi ve diğerleri, 2010). Sürekli denetim, denetim sürecinin

yoğun emek iş yükünü azaltmayı ve teknoloji temelli yaklaşım anlayışı ile faaliyetlerde verimliliği artırmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda sürekli denetim, gerçek zamanlı işlemlerin geliştirilmesinde önemli bir adım olarak düşünülebilir (Menon & Williams, 2001).

3.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Önemi

Küreselleşme, rekabet koşullarını sağlama, ticaretin genişlemesi, finansal piyasalarda etkileşimin artması, faaliyetlerde çeşitlilik vb. gibi etkenler işletmelerin yapılarında birtakım değişiklikleri gerekli kılmıştır. İşletmeler, bu değişim karşısında güvenilir bilgi arayışına girmişlerdir. Yatırımcıların sağlıklı karar verebilmeleri adına ilgili işletmelerin finansal tablolarına güven ihtiyacı doğmuştur. Dolayısıyla, finansal tabloların doğruluğu hakkında makul güvence veren bağımsız denetimin önemi artmıştır (Yazar ve diğerleri, 2018).

Literatürde bağımsız denetim ile ilgili birçok tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları ise şöyledir:

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan “Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir”.

Bağımsız denetim, yasa ve mevzuatta göre periyodik olarak gerçekleştirilmesi zorunlu olan, işletmenin finansal tablolarının bağımsız kişiler tarafından denetlenmesi şeklinde icra edilen bir faaliyettir (Nasta & Ladar, 2015). Bağımsız denetim kavramı, finansal tabloların doğruluğu hakkında makul bir güvence vermek amacıyla bazı kaynaklarda finansal tablo denetimi olarak adlandırılmaktadır (Lessambo, 2018). Bağımsız denetimin temel işlevi, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu hakkında bir görüş bildirmektir (Josheski & Jovanova, 2012). Bağımsız denetim çalışmalarının belirli bir kalitede olması önemlidir. Söz konusu kalite, finansal tablolara olan güveni doğrudan etkilemektedir. (Cosserat, 2009).

Bağımsız denetim sürecinin etkin ve verimli olabilmesi adına danışmanlık hizmetlerinin daraltılması, muhasebe yönetici ve elemanlarının periyodik olarak değişimi, denetim firmalarının belli süreden sonra değiştirilmesi ve mesleğinde tecrübeli, nitelikli denetçilere yer verilmesi gerekmektedir (Chapman, 2003). Verimli ve etkin bir bağımsız denetim süreci, müşteri işletmenin sürekliliğine doğrudan fayda sağlar (Uzay, 2017).

3.2.1. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin birçok amacı mevcut olup, en önemlisi ortaklar arasında oluşabilecek muhtemel çıkarların asgari seviyeye indirilmesi aşamasında finansal bilgilerin doğruluğunun tespitidir. Finansal bilgilerin bağımsız denetim birimleri tarafından kontrol edilmesi zamanla daha fazla önem kazanmaktadır (Gore ve diğerleri, 2001).

Bağımsız denetim, hata ve hileleri ortaya çıkartmak şeklinde ifade edilirken, artık günümüz şartlarında bağımsız denetimin temel amacı finansal tabloların güvenilirliğini ortaya koymaktır (Lakis, 2008).

Bağımsız denetim süreci, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güven seviyesini yükseltmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetçilere bu aşamada önemli sorumluluklar düşmektedir. Bağımsız denetimin tamamlanmasından sonra denetçi tarafından oluşturulan denetim görüşü, finansal tabloların hata ve hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine dair makul bir güvence sağlamaktadır. Söz konusu makul bir güvencenin sağlanmasında ise denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmesi gerekmektedir (Kaya & Gökbayrak, 2021).

3.3. Hile Denetiminin Tanımı ve Önemi

2000’li yıllarda finansal tabloların gerçeği yansıtmaması ile ortaya çıkan muhasebe skandalları, hile kavramının üzerinde daha çok yoğunlaşması gerektiğine neden olmuştur (Demir ve diğerleri, 2019). Söz konusu muhasebe skandalları genellikle işletme sahipleri ile ortaklar arasındaki çıkarlardan kaynaklanmaktadır. İşletme sahipleri ile ortaklar kendi çıkarları doğrultusunda yasa ve mevzuatı göz ardı ederek muhasebe sistemine müdahale etmekte olup, işlemleri gerçekleştirmekte ve fırsatlardan yararlanmaktadırlar (Usul & Topçuoğlu, 2011).

Hile, aldatma, güveni suiistimal etme, gizleme gibi eylemleri kapsayan, kurumlar, kuruluşlar ve bireyler tarafından gerçekleştirilen işlemlerdir (Thornton, 2013). Hile, kasıtlı bir eylemdir ve başkalarının haklarını ele geçirme işlemidir

(Okute & Enah, 2019). Hile eylemi, zimmete para geçirme, finansal tablolarda rakamlar üzerinde oynama, işletmeye ait olan varlıkları tahrip etme gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır.

İşletme faaliyetlerinde hile denetimini gerektiren nedenlerin başında yönetimin mesleki tecrübesizliği ile bilgi yetersizliği gelmektedir. Hileli işlemlerin açığa çıkartılmasında muhasebe birimi yetersiz kalmaktadır. Muhasebe biriminin temel amacı; verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve yorumlanması olup, hata ve hilelerin tespitinde yeterli deneyime sahip değildir (Lehman & Okcabol, 2005). İşletmeler açısından hilelerin nasıl ve kimler tarafından gerçekleştiği önemlidir. İşletmelerde ortaya çıkan hilelerin çalışanlar tarafından nasıl ve ne şekilde yapıldığı konusunda hile denetçilerinin tecrübeli ve bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. İşletmeler için kabusa dönüşen hilelerin tespiti konusunda bağımsız, eğitilmiş ve bilgili kişilere gereksinim duyulmaktadır (Yang ve diğerleri, 2017).

İşletmelerin büyümesi, iş hacminin genişlemesi, istihdamın artması gibi etkenler işletme yönetiminin faaliyetler üzerindeki kontrol gücünün kaybetmesine neden olabilmektedir. Bu durum, fırsat unsurunun ortaya çıkmasına neden olmakta ve hile riskini artırmaktadır. Dolayısıyla sektör farkı gözetilmeksizin tüm işletmeler kontrol mekanizmalarını uygulamaları gerekmektedir. Uygulamada hilelerin tespiti ve önlenmesi konusunda birçok yöntem olmasına karşın en çok kullanılan yöntemlerden biri de sürekli denetim yaklaşımıdır (Karahana & Çolak, 2019).

Hile denetimi, hile riskine karşı yanıt vermek adına oluşturulmuş proaktif denetim yaklaşımıdır (Vona, 2012). Hile denetimi, finansal tabloların doğruluğu, varlıkların korunması, yolsuzlukların önlenmesi ve risklerin erkenden tespitine yönelik gerçekleştirilen bir faaliyettir. Bu kapsamda, işletmelerde ortaya çıkan hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde verimli bir iç kontrol sistemi ile etkin bir denetim fonksiyonu büyük önem taşımaktadır (Emir, 2008). Hile denetimi, şikâyet, ihbar, hile iddiaları, ipuçları ve muhasebe yöntemleri vasıtasıyla tespit edilen sistematik bir yaklaşımdır. Hile denetimi potansiyel şüphelileri sorgulama, soruşturma, kanıt toplama unsurlarını kapsamaktadır (Kranacher ve diğerleri, 2011).

3.3.1. Hile Denetiminin Amacı

Son yıllarda yaşanan ve günümüze kadar etkisi devam eden muhasebe skandalları, geleneksel olarak hazırlanan finansal raporlama sistemlerinin önemini kaybetmesine neden olmuş ve raporlamada anlaşılabilir, şeffaf, hesap verebilirlik unsurlarının gündeme gelmesine yol açmıştır (Walker D. M., 2002).

Hile ve yolsuzluk, işletme ve ekonomiye ağır darbe vermekte olup, işletmenin itibarını zedeleyerek şirketi iflase kadar götürebilmektedir (Yasin ve diğerleri, 2019). Hile, işletmeleri finansal risklere karşı maruz bırakarak hem karlılığı hem de sürekliliği tehdit eden ciddi sorundur. İşletmelerin ömrü devam ettikçe, hileli işlemlere kurban gideceği olasıdır (Rosnidah ve diğerleri, 2022). Dolayısıyla, hileli işlemlerin tespitinde etkin bir iç kontrol mekanizmasının varlığı önemlidir (Seitz ve diğerleri, 2015).

Hile denetimi, hileli işlemleri tespit etmek için yapılmaktadır. Alana özgü yapılan tüm denetimlerde uygunluk esası dikkate alınarak, muhasebe denetiminde finansal tabloların uygunluğu araştırılırken, hile denetiminde hileli işlemler tespit edilmeye çalışılmaktadır (Jafarlı & Gahramanlı, 2018).

4. SÜREKLİ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

Büyük hacimli işletmeler; ekonomik kriz, muhasebede yaşanan yolsuzluklar ve değişen piyasa koşulları nedeni ile verimli ve etkin denetim sistemlerini kurmada ya da var olan sistemleri iyileştirmede birtakım baskılara maruz kalabilmektedirler. Bu etkenler karşısında işletmeler, risk yönetimini analiz edebilen, tüm süreçlerde şeffaflığı koruyabilen, faaliyetlerin her aşamasını takip edebilen, işletme performansını ve karlılığı sağlayabilen yeni sistemlerin arayışına girmişlerdir (Tamay, 2010)

İş dünyasında faaliyetlerin etkin yönetilmesinde sürekli denetimin uygulanma düzeyi giderek artmaktadır. Teknolojinin değişimi, iş sirkülasyonunun artması ve faaliyetlerde artan çeşitlilik sürekli denetimin uygulanma düzeyini genişletmiştir (Warren & Parker, 2003). Söz konusu gelişmeler, geleneksel olarak hazırlanan raporların kalitesini sorgular hale gelmiş ve doğru raporlamaya gereksinim duyan bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamadığı görülmüştür. Dolayısıyla geleneksel olarak düzenlenen raporlar artık yerini elektronik ortamda yapılan denetimlere bırakarak, iş dünyasının ihtiyaçlarını karşılamada dikkat çekmeye başlamıştır (Rezaee ve diğerleri, 2002). İşletme bünyesinde faaliyetlerin denetiminde hem sürekli denetim hem de bağımsız denetimin birlikte uygulanması risklerin bertaraf edilmesinde önemlidir.

Faaliyet ve süreçlerin yönetilmesinde en önemli etken işletme verilerinin sağlıklı ölçülmesidir. Verilerin sağlıklı ölçülmesi ise denetim faaliyetlerinin performansına bağlıdır. Doğru analiz edilen veriler, işletme karlılığına ve sürekliliğe doğrudan etki edecektir. Faaliyetler üzerinde yapılan sürekli denetim, riskleri minimize edebilir. Diğer bir ifadeyle sürekli denetim, bağımsız denetimin çalışmasını tamamlayan ve bağımsız denetimin işlevine katkı sunan bir süreçtir. Bu noktadan hareketle, sürekli denetim ve bağımsız denetim birbiriyle ilişkili ve birbirlerini tamamlayan bir yaklaşımlardır.

5. SÜREKLİ DENETİM ve HİLE DENETİMİ İLİŞKİSİ

İşletme faaliyetlerinde yapılan denetim süreci, belge kontrolü yanı sıra bilgisayarla yapılan denetim yöntemlerine bırakmıştır. Dijitalleşme kapsamında denetim sürecinin zamanı, niteliği değişmekte ve sürekli denetim yöntemi giderek önem kazanmaktadır (Kıymetli Şen, 2006). Sürekli denetim, denetim faaliyetleri kapsamında yer alan ve önem kazanan bir yaklaşımdır. İşletme faaliyetlerinin genişlemesi ile hileler kaçınılmaz bir hale gelmekte olup, işletmeleri hilelerden koruyan, hileleri önlemeye çalışan, hile risk haritasını oluşturan ve risk şiddetini gidermeye çalışan yeni bir denetim türüne ihtiyaç duyulmaktadır (Pehlivanlı, 2011). Sürekli denetim sürecinin kullanımını içeren modeller muhasebe mesleğinin geliştirilmesi, finansal ve performans raporlamayı modernleştirmeye ve genişletmeye yardımcı olması bakımından kritik bir öneme sahiptir (Walker D. , 2005).

Hile denetimi kavramı, hileli işlemlerin yapıldığına ilişkin iddiaları öne süren, ipuçları, şikâyet ve muhasebe teknik yöntemleri aracılığıyla tespit etmeye çalışan bir denetimdir. Hile denetiminde verilerle ilgili kanıtların toplanması, soruşturma, rapor hazırlama, şüphelileri sorgulama gibi yöntemler uygulanmaktadır. Hileli eylemleri ortaya çıkartmak ve yanıtların verilmesini sağlamak amacıyla hile denetimi (Ataman & Aydın, 2017);

- Hile kim/kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılmaktadır?
- Hangi tür hilelere dikkat edilmelidir?
- İşletmede ortaya çıkan hileler doğal risk olarak kabul edilir mi?
- Hile eylemleri ile iç kontrol sistemleri arasında bir ilişkiden bahsedilir mi?
- Hileler nasıl gizlenmektedir?
- Hileleri denetlemede hangi yöntemlerin uygulanması gerekmektedir? şeklinde birtakım sorulara yanıtlar aranmaktadır.

Teknolojik gelişmeler, denetim çalışmalarının yöntemini değiştirmiştir. Manuel olarak yapılan denetimler işletmelerde ciddi kayıplara neden olmakta ve sağlıklı sonuçları ortaya koymada yetersiz kalmaktadır. Ayrıca belge ve dokümanların incelenmesi zaman almakta ve maliyetli olabilmektedir. Sürekli denetim kapsamında yer alan işletmeler, hile denetimi sürecinde uygulanan yöntemlerden daha sağlıklı sonuçlar elde edebilmektedir. Diğer ifadeyle hile denetimi, hileli işlemlerin erkenden tespitine olanak sağlamaktadır. Sürekli denetim, hile denetiminin performansına katkı sağlayan bir süreçtir. İşletme bünyesinde sürekli yapılan denetim, riskleri tespit etmede önemli bir paya sahip olsa da bazı durumlarda hile denetimine gereksinim duyulmaktadır. Çünkü hile denetimi, başlı başına bir deneyim ve bilgi gerektiren süreçtir. Sürekli denetimin amaç ve kapsam yönünden hile denetimi ile benzer ya da farklılıkları olsa da her iki sürecin birbirine olan katkısı tartışılmaz.

Yapılan tanımlamalardan hareketle sürekli denetim ile hile denetiminin karşılaştırılması Tablo 4'te özetlenmiştir.

Tablo 4. Sürekli Denetim ile Hile Denetiminin Karşılaştırılması

	Sürekli Denetim	Hile Denetimi
Amaç	Süreç, kontrol ve riskler hakkında bilgi sunmak	Sadece hilenin olup olmadığına yönelik görüşü ortaya koymak ve hile sorumlularını tespit etmek
Kapsam	Denetim faaliyeti kapsamında tüm süreçler incelenmektedir.	İhbar, şikâyet ve özel bir iddiaları incelemek ve ortaya çıkartmak için yapılmaktadır.
Yöntem	İş süreçleri, bilgi sistemleri ve veri kaynaklarının değerlendirilmesinde teknoloji temelli araçların kullanımı	Hileyi gerçekleştiren kişi/kişileri tespit etme, kanıt toplama, belge inceleme, doğrulama ve soruşturma şeklinde yapılmakta
İlişki	Hem kişiye yönelik hem de kişiye yönelik olmama kapsamında yürütülen bir faaliyetidir.	Sadece kişiye yönelik yürütülen bir faaliyetir.
Zaman	Denetim sık gerçekleşmekte	Hile belirtileri görüldüğünde ya da şüpheli bir durumun varlığı halinde denetim gerçekleşmekte

(Yazar tarafından oluşturulmuştur)

6. BAĞIMSIZ DENETİM ve HİLE DENETİMİ İLİŞKİSİ

Muhasebe biliminde hata ve hile kavramı arasındaki temel fark niyet olgusudur. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kasıt unsuru taşımadan yanlış beyan edilmesi hata, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kasıtlı olarak yanlış raporlanması ise hile olarak ifade edilmektedir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığını anlamak kolay bir işlem değildir ve zaman alabilmektedir (Eilifsen & Messier, 2000). Dolayısıyla, bağımsız denetim kuruluşları sahip oldukları özellikler nedeniyle finansal tablolarda mevcut olan yanlış beyanları ortaya çıkarmada ciddi problemlerle karşılaşabilmektedirler (Erdoğan, 2015).

Denetim firmaları, hesaplarda yer alan tutarların doğruluğunu bazı durumlarda garanti edemeyebilir. Çünkü denetçi hesapların işleyişini ve tutarlarını bazen gözden kaçırabilmektedir. Bu durumda bağımsız denetçi her ne kadar titiz bir çalışma sergilese de hileli işlemleri tespit edemeyebilir. Denetçinin hileli işlemleri tespit etmede güçlük yaşamasının temel nedeni işletmenin yapısını tam olarak çözememesinden kaynaklanmaktadır. O halde, denetçi tarafından finansal tabloların güvenilirliği için verilen olumlu görüş, finansal tabloların yanlış beyan edilmediği anlamına gelmeyebilir. Söz konusu bu duruma etki eden diğer faktörler ise bağımsız denetçinin ya bağımsız davranmadığı ya da hileli işlemleri açığa çıkartmada yetersiz olduğu kanısındır (Sharma, 2010).

Bağımsız denetim, finansal tablolarda doğru bilgilendirmelerin yapılmasında ve bilgi kullanıcılarının uygun kararlar almasında önemli rol oynamaktadır (Akdoğan ve diğerleri, 2015). Bu doğrultuda, bağımsız denetçinin olası hileli işlemleri tespit etmek için şu adımları uygulamaları gerekmektedir (Messier ve diğerleri, 2010):

- Hileli işlemleri diğer denetim ekibi üyeleriyle tartışır.
- Hileli eylemler karşısında yönetimin ne düşündüğü hakkında soruşturma yapar.
- Denetçi, denetimin planlanması aşamasında analitik prosedürleri uygularken normal olmayan durumların olup olmadığını değerlendirir.
- İşletmenin dönem sonunda beklenmeyen birtakım işlemleri yapıp yapmadığını inceler.

Hilenin tespiti hem zor hem de zaman alıcı olduğu için denetçiler farklı yöntemler uygulamaktadırlar. Bu bağlamda, hileyi yaratacak fırsatların önceden tespit edilmesi ve ciddi kayıplara ulaşmadan önlenmesi aşamasında tasarlanmış “proaktif yöntemler” büyük önem kazanmıştır (Çatıkkaş & Çalış, 2010). Hilelerin tespitinde proaktif yöntemlerin uygulanmasının en büyük yararı, hilelerin ciddi zararlara ulaşmadan tespit edilmesidir. Denetçiler, uyguladıkları proaktif yöntemlerle birlikte diğer denetim ekibi üyeleri ile fikir birliği sağlayarak işletmede hangi tür hilelerin oluşabileceği ve belirtilerinin nasıl olabileceğini saptamaya yönelik çalışmalarını genişletir (Albrecht ve diğerleri, 2012). Fakat hileleri tespit etme hususunda bağımsız denetçilere düşen sorumluluk sürekli tartışılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetçinin asıl işinin hileleri tespit etme olmadığı belirtilmiş olsa da denetim çalışmalarında bağımsız denetçinin hileleri bulma konusunun işinin bir parçası olduğu vurgulanmaktadır. Ancak, hilelerin tespiti uzmanlık gerektiren bir alan olduğundan dolayı, hile eğitimi almamış olan bağımsız denetçilerin sadece müşteri kaybetme korkusu nedeni ile hileleri görmezden gelmelerine neden olabileceği düşünülmektedir (Kaya & Uzay, 2018).

Söz konusu bilgiler doğrultusunda bağımsız denetim ile hile denetimi arasındaki farklılıklar Tablo 5’te karşılaştırmalı olarak görselleştirilmiştir.

Tablo 5. Bağımsız Denetim ile Hile Denetiminin Karşılaştırılması

	Bağımsız Denetim	Hile Denetimi
Zamanlama	Tekrarlayan: Denetim faaliyeti düzenli ve tekrarlayan bir şekilde yürütülür.	Tekrarlamayan: Hile incelemesi tekrarlamayan bir faaliyettir. Bu faaliyet yeterli dayanak olması halinde yürütülür.
Kapsam	Genel: Denetim faaliyetinin kapsamı mali bilgilerin incelenmesidir.	Özel: Hile incelemesi özel bazı iddiaları ortaya çıkarmak için yürütülür.
Amaç	Görüş: Denetim faaliyeti, genellikle mali tablolar ya da ilgili bilgiler hakkında bir görüş beyan etmek için yürütülür.	Sorumluyu/Sorumluları Tespit Etmek: Hile incelemesinin amacı hilenin olup olmadığını ve sorumluları tespit etmektir.
İlişki	Kişiyeye Yönelik Olmaması: Denetim faaliyeti kişiyeye yönelik yürütülen bir faaliyet değildir.	Kişiyeye Yönelik Olması: Hile incelemesi sorumlu/sorumluları tespit etmeye yönelik olduğundan kişiyeye yönelik yürütülen bir faaliyettir.
Metodoloji (Yöntemler/ Teknikler)	Denetim Teknikleri: Denetim faaliyeti mali bilginin incelenmesi ve doğrulayıcı kanıt toplama şeklinde yürütülür.	Hile İnceleme Teknikleri: Hile incelemesi (1) belge incelemesi; (2) kamuya açık kayıtlar gibi dış ortamdan alınan bilgilerin gözden geçirilmesi; (3) mülakatlar yoluyla yürütülür.
Standart	Profesyonel Şüphecilik: Denetçilerin denetim faaliyetini yürütürken profesyonel bir şüphe ile hareket etmeleri gerekir.	Kanıt: Hile incelemesi yapanlar, hilenin olmadığını tespit edilmesinde yeterli düzeyde kanıt elde etmeye çalışırlar.

(Wells, 2003)

Hilenin tespiti iç kontrol, iç denetim, iyi işleyen bir muhasebe sistemi ve hile denetimi ile sağlanabilir. Söz konusu grup içinde bağımsız denetimin de rolü yadsınamaz. Bu kapsamda hileler hakkında bilgi ve eğitim eksikliği olası hilelerin tespitini geciktirebilir. Dolayısıyla işletme faaliyetleri alanına özgü denetim birimleriyle araştırmalı ve gerektiğinde ortak hareket etmelidir. Bu kapsamda maliyet faktörü ikinci planda tutulmalıdır. Sürdürülebilirliği ve karlılığı daimî olarak amaçlayan işletmelerin bu düşünce içerisinde hareket etmeleri gerekmektedir. Bağımsız denetim amaç, kapsam, zamanlama ve yöntem olarak hile denetiminden ayrılmaktadır. Diğer bir ifadeyle faaliyetlerin kontrolü her iki denetimde farklı sonuçları ortaya koyabilmektedir.

7. SÜREKLİ DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM ve HİLE DENETİMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ ve DENETÇİ GÖRÜŞÜNE SAĞLADIĞI KATMA DEĞER

İşletme, ekonomik fayda sağlayan ve insan ihtiyaçlarının karşılanması için mal veya hizmet üreten bir birimdir. Ekonomik fayda sağlayan işletmelerin temel amaçları büyümek, karlılığı sağlamak, sürekliliği kalıcı kılmak ve paydaşlarına karşı gerekli faydayı sağlamaktır. Bu kapsamda işletmeler, yatırımcılara para kazandıran, ekonomik katkı sağlayan, işlemlerden doğan vergi yükümlülüğünü yerine getiren yapıdır. İşletmeler, ülke ekonomilerinin gelişmesinde önemli yer tutmaktadır (Sevim & Paça, 2022).

Finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının önemli kararlar almasında kritik bir öneme sahiptir. Finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanmasında ve riskin azaltılmasında bağımsız denetim faaliyeti önemli bir yer tutmaktadır (Yaşar, 2015). Bağımsız denetimin temel amacı, düzenlenen finansal tabloların işletme performansı ve finansal durumu hakkında verilerin doğru yansıtıldığını beyan etmek ve ilgili görüşü sunmaktır.

İşletme faaliyetlerinde ortaya çıkan verilerin doğru değerlendirilmesinde her denetim biriminin varlığı önem taşımaktadır. Her bir denetim birimi farklı sonuçları ve görüşleri ortaya koymakta ve işletmenin akıbeti hakkında farklı raporlar sunabilmektedir.

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra denetçi tarafından görüş beyan edilmektedir. Denetçi, görüş hakkında yazılı bir rapor hazırlayarak ilgililere ulaştırmaktadır. Denetim raporu; mesleki deneyim ve bilgiye sahip uzman kişiler tarafından oluşturulmakta olup, ilgili rapor finansal bilgileri kullananlar ile denetçiler arasında köprü vazifesini görmektedir (Acar & Temiz, 2019). Denetim raporları, ilgililer ve denetçiler arasında köprü vazifesinin yanı sıra bilgi eksikliğini gidermede de önemli rol üstlenmektedir (Arens ve diğerleri, 2012).

Denetçi görüşü, yönetim tarafından sunulan finansal tabloların işletmenin gerçek finansal ve faaliyet sonuçlarını yansıtmayı yansıtmadığına dair bağımsız denetçi görüşü şeklinde ifade edilmektedir (Ardiana, 2014).

Denetim raporu, denetçinin çalışmalarını içeriğini ve finansal bilgiler hakkında görüşünü beyan ettiği bir belgedir. Denetçi, işletme ve paydaşlar arasındaki iletişimi denetim raporu aracılığıyla sağlamaktadır (Bozkurt, 2018).

Denetim raporunda bulunan denetçi görüşleri dört türde olmaktadır (Altaş, 2015):

- Olumlu Görüş,
- Sınırlı Olumlu Görüş,
- Olumsuz Görüş,
- Görüş Bildirmekten Kaçınma.

Denetim süreci sonunda elde edilen verilerin önemlilik düzeyleri ve ilgili kullanıcıların kararlarına olan etkileri denetçi tarafından sunulacak görüş türünün belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Görüş oluşturmada önemlilik düzeylerine ilişkin bilgiler Tablo 6'da özetlenmiştir.

Tablo 6. Görüş Oluşturmada Önemlilik

Önemlilik Düzeyi	Bilgi Kullanıcılarının Kararlarına Etkisi	Denetçi Görüşü
Tutarlar Önemsizdir	Kullanıcıların Kararları Etkilenmez	Olumlu
Tutarlar Önemlidir; Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Doğru ve Güvenilirdir	Hata ve Yanlışlıklar Kullanıcıların Kararlarını Etkilemektedir. Ancak Finansal Raporların Dürüst Olmasına Gölge Düşmemiştir	Sınırlı Olumlu
Tutarlar Yeterince Önemlidir; Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Doğru ve Güvenilir Değildir	Finansal Tablolara Dayalı Olarak Karar Alan Kullanıcıların Tümü ya da Çoğunluğunu Önemli Derecede Etkilemektedir	Görüş Bildirmekten Kaçınma ya da Olumsuz Görüş
Denetçi Bağımsız Değildir		Görüş Bildirmekten Kaçınma

(Güredin, 2014)

İşletme faaliyetlerinde alana özgü yapılan denetimler denetçi görüşlerinin türünü değiştirmektedir. Diğer bir ifadeyle işletmenin faaliyet ve finansal durumu hakkında verilen olumlu bir görüş, bazen beklenmedik finansal zayıflıklara, yolsuzluk ve hilelere neden olabilmektedir. Denetim alana özgü yapılmalıdır. Çünkü her alan mesleki tecrübe gerektirir. Mesleki bilgi kapsamında değerlendirilmeyen işlemler farklı görüşleri ortaya koyabilmektedir. İşletmede olası bir risk bazen bağımsız denetçi tarafından önemli olarak görülmemektedir. Söz konusu durum işletmeleri yanlış yatırımlara ve yanlış stratejilerin uygulanmasına yönlendirebilmektedir. İşletme içinde yönetim ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileler sürekli denetim ve hile denetimi kapsamında daha hızlı tespit edilirken, finansal tablolardaki hata veya hileler bağımsız denetim kapsamında daha net ortaya konabilmektedir. Kısaca, işletme bünyesinde faaliyetlerin türüne göre yapılan denetimler farklı denetim görüşlerini ortaya koymaktadır. O halde işletme yönetimi sürdürülebilirliği sağlamak adına maliyet faktörlerini ikinci planda tutarak faaliyetlere göre denetimi gerçekleştirmeli ve ortaya çıkan görüşlere göre stratejileri uygulamalıdır. Bu doğrultuda, etkileşim halinde olan her denetim fonksiyonunun işletmenin geleceğine yön vereceği göz ardı edilmemelidir.

Denetçi görüşü sürdürülebilirliği etkilediği kadar piyasada itibarı da etkilemektedir. Dolayısıyla denetim fonksiyonlarının çalışmalarını denetçi görüşünü, denetçi görüşü ise işletmelerin başarı düzeyini etkiler.

8. SONUÇ

Teknolojinin gelişimi ile faaliyetlerde artan iş yükü, kaos ve belirsizlik ortamını her geçen gün artırmaktadır. Değişen gelişmeler karşısında işletmelerin sürekliliği sağlamları önem arz etmektedir. Bu aşamada, belirsizliklerin giderilmesinde gerekli olan denetim faaliyetlerinin sisteme yerleştirilmesi bir ihtiyaçtan ziyade artık bir gereklilik haline dönüşmüştür. Bu bağlamda faaliyetlerde hata, hile ve suiistimallerin etki düzeyini azaltmak, işletme varlıklarını korumak, verimliliği sağlamak, finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğini artırmak ve işletme sürdürülebilirliğini sağlama konularında sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetiminin önemi tartışılmaz.

Geleneksel yöntemlerle yapılan denetimler yerini artık günümüzde dijital ortamda yapılan denetimlere bırakmıştır. Dijitalleşmenin denetim sürecine entegre edilmesiyle birlikte faaliyetlerde ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin azaltılmasında katkı sağlayarak denetimin daha kaliteli yapılmasına ortam hazırlamıştır. Geleneksel olarak yapılan denetimlerde muhasebede hilelerin tespiti zaman almakta ve geri döndürülemez sonuçlara sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla teknoloji çağında sürekli denetimin varlığı hayati öneme sahiptir. Sürekli denetim, hileleri önceden tespit etmede, tekrarı azaltmada ve hilelerin etkisini minimum seviyeye düşürmede katkı sağlar. Sürekli denetim faaliyetinin diğer denetim fonksiyonları ile uygulanması verimliliği artıracaktır. Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliği hakkında makul güvence verir. Hile denetimi ise hileli işlemlerin açığa çıkartılmasında faydası büyüktür. Dolayısıyla, bu üç yaklaşımın birlikte hareket etmesi risklerin derecesini azaltacaktır. O halde, işletmelerin faaliyetlerde verimliliği kalıcı kılmak adına denetimde etkinliği artırmaları gerekmektedir. Denetimde etkinliği artırırken maliyet ve harcanan zamanın dikkate alınması önemlidir. Aksi takdirde denetlenen işletme açısından önemli bir külfet oluşturacaktır.

İşletme bünyesinde ortaya çıkan hata ve hileler genellikle kontrol yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Yönetim gerekli alt yapıyı sağlayarak faaliyetlerin türüne göre denetim fonksiyonlarını oluşturmalıdır. Bu çalışmada, detaylı literatür araştırması yapılmıştır. Literatür çalışmalarında hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasında önem taşıyan sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetimi konuları irdelenmiştir. Yapılan literatür çalışmaları, sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetiminin tanımı ve önemi, faaliyetlerdeki etkinliği, sağladığı faydalar vb. konular ele alınmıştır.

İşletme verileri doğrultusunda hazırlanan denetim raporlarında yer alan denetçi görüşleri, işletmelerin kararlarını etkilemede önemli fonksiyona sahiptir. Dolayısıyla, farklı alanlarda elde edilen denetim görüşleri farklı politikaların uygulanmasını hızlandıracaktır. İşletme faaliyetlerinde alana özgü denetçilerin bulunmaması faaliyetlerin etkinliğini ölçmede yetersiz kalacaktır. Çünkü her alanın mesleki bilgisi ve yönlendirmesi farklıdır. Bu bakımdan, alanında uzman denetçiler tarafından hazırlanan raporlar, diğer denetçilerin görüşüne olumlu katkı sağlayacaktır. Çalışma, işletme kapsamında bu üç yaklaşımın denetçi görüşüne sağladığı katma değeri değerlendirmeye yönelik olup, konunun önemine ilişkin araştırmaların giderek yaygınlaştırılması yönündedir.

Sonuç olarak, faaliyet ve muhasebe süreçlerinin doğru yönetilmesi, işlemlerin doğru kayıtlara intikali ve finansal tabloların doğruluğu hakkında gerekli desteği sağlamada denetimin katkısı tartışılmaz. O halde tüm denetim birimleri birbiri ile bağlantılı ve gerekli durumlarda birbirlerinin destekçileridir. Faaliyetlerde ortaya çıkan olumsuz durumlar denetçinin görüşünü etkilemektedir. Denetim görüşünün olumlu olması, işletme faaliyetlerinin doğru işlemesi ile ilişkilidir. Denetim birimleri kendi alanında elde ettikleri bilgiler doğrultusunda diğer denetim birimleri ile istişare halinde nihai görüşü sunar. Denetçinin mesleki tecrübesi ve eğitimi bu çerçevede büyük önem taşımaktadır. Olası bir yanlışlık, kararların yanlış alınmasına ve işletmelerin varlığına olumsuz etki edecektir. Bu bakımdan hızlı, etkin ve güvenilir bilgilerin üretilmesi için 3'lü denetim faaliyetinin bünyede yer alması işletmelerde başarıyı kalıcı kılacaktır.

Kaynakça

- Aboa, Y. D. (2014). Continuous Auditing: Technology Involved, Undergraduate Honors Theses, 1-46.
- Acar, D., Öztürk, M. S., & Usul, H. (2016). Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(5), 1561-1571.
- Acar, M., & Temiz, H. (2019). Denetçi Görüşlerinin Pay Senedi Getirileri Üzerindeki Etkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış, (58), 173-194.
- Akdoğan, N., Aktaş, M., & Gülhan, O. (2015). Borsa İstanbul'da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerine Bir İnceleme, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1), 19-32.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2012). Fraud Examination. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning.
- Altaş, S. (2015). Şirket Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ardiana, P. A. (2014). The Role of External Audit in Improving Firm's Value: Case of Indonesia, December, 21, The 5th International Conference Of The Japanese Accounting Review, 1-15.

- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Boston: Prentice Hall.
- Ataman, B., & Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Marmara Business Review*, 2(1), 1-23.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınları: İstanbul.
- Barros, C., & Marques, R. P. (2022). Continuous Assurance for the Digital Transformation of Internal Auditing, *Journal of Information Systems Engineering and Management*, 7(1),1-12.
- Bibi, W. F. (2010). Continuous Auditing: The Basics, Reality and the Future. http://www.bibiconsulting.net/Continuous_audit_Article.pdf. Erişim Tarihi: 29.06.2014 adresinden alındı
- Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001). The Impact of Information Technology on the Audit Process: An Assessment of the State of the Art and Implications for the Future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3),159-164.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Chapman, C. (2003). Let there be Light. *The Internal Auditor*, 60(1), 38-45.
- Chen, Charles, j., Su, X., & Zhao, R. (2000). An Emerging Market's Reaction To Initial Modified Audit Opinions: Evidence From The Shanghai Stock Exchange, *Contemporary Accounting Research*, 17(3), 429-455.
- Coderre, D. (2005). *Global Technology Audit Guide Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Cosserat, G. W. (2009). *Modern Auditing*. John Wiley & Sons Inc.
- Çatıkkaş, Ö., & Çalış, Y. E. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 146-156.
- Demir, M., Kısakürek, M. M., & Arslan, Ö. (2019). İç Denetim Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolüne Yönelik Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (82), 111-134.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, *Maliye ve Finans Yazıları*, (108), 167-187.
- Duréndez, G., & Guillamón, A. (2003). The Usefulness of the Audit Report in Investment and Financing Decisions, *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 549-559.
- Eilifsen, A., & Messier, W. F. (2000). The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research, *Journal of Accounting Literature* (19),1-43.
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi, *Mali Çözüm*, (86), 109-121.
- Erdoğan, S. (2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu, *Mali Çözüm*, 25(128), 15-32.
- Erdoğan, S., & Kutay, N. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerindeki Etkisi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(27), 105-122.
- Gonzales, G. C., Sharma, P. N., & Galletta, D. F. (2012). The Antecedents of the use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context, *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 248-262.
- Gonzalez, G. C., & Hoffman, V. B. (2018). Continuous Auditing's Effectiveness as a Fraud Deterrent, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 37 (2), 225-247.
- Gore, P., Pope, P., & Singh, A. (2001). *Non-Audit Services, Auditor Independence and Earnings Management*. Working paper. Lancaster University.

- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hussain, A., Manickam, R., Selvam, M., & Sudha, M. (2023). A Study on Accounting and Auditing, Recent trends in Management and Commerce 2(1),136-143.
- Jafarlı, R., & Gahramanlı, G. (2018). Hata, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Ayrımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği. Ünye İktisadi İdari Bilimler Dergisi, 2(1), 1-15.
- Janvrin, D. J., & Watson, M. W. (2017). Big data: A New Twist to Accounting, Journal of Accounting Education, (38), 3-8.
- Josheski, D., & Jovanova, B. (2012). External Audit and Relation Between Internal Auditors, Supervisory Body and External Auditors of the Banking Sector in the Republic of Macedonia, MPRA Paper, 39754, 1-12.
- Karahan, M., & Çolak, M. (2019). Hile Önleyici Olarak Sürekli Denetim Verimliliği, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21(2), 561-572.
- Karavardar, A. (2016). Denetim Kalitesine Etki Eden Faktörler: Türkiye'de Bir İnceleme, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, H. P., & Gökbayrak, S. (2021). Bağımsız Denetçilerin Denetim Riski ve Bileşenlerine Yönelik Yaklaşımları: Nitel Bir Araştırma, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 8(3), 468-493.
- Kaya, H. P., & Uzay, Ş. (2018). Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (20), 721-740.
- Kıymetli Şen, İ. (2006). Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim, Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(1), 383-404.
- Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2020). Understanding Financial Auditing from a Service Perspective, Accounting, Organizations and Society, 81(C), 1-23.
- Kogan, A., Sudit, E. F., & Vasarhelyi, M. A. (2003). Continuous Online Auditing: An Evolution. Unpublished Workpaper, 1-25.
- Kranacher, M. J., Riley, R., & Wells, J. T. (2011). Forensic Accounting and Fraud Examination. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Kuhn, J. R., & Sutton, S. G. (2010). Continuous Auditing in ERP System Environments: The Current State and Future Directions, Journal of Information Systems, 24(1), 91-112.
- Lakis, V. (2008). Independent Auditing Development Tendencies, Technological and Economic Development of Economy, 14(2), 171-183.
- Lehman, C. R., & Okcabol, F. (2005). Accounting For Crime, Critical Perspectives on Accounting, 16(5), 613-639.
- Lessambo, F. I. (2018). Auditing, Assurance Services, And Forensics: A Comprehensive Approach.
- Marques, R. P., & Santos, C. (2017). Research on Continuous Auditing: A Bibliometric Analysis. Conference: 2017 12th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI).
- Menon, K., & Williams, D. D. (2001). Long-Term Trends in Audit Fees, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 20(1), 115-136.
- Messier, F. W., Glove, S. M., & Prawitt, D. F. (2010). Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach. McGraw-Hill Irwin, USA.
- Nasta, L. N., & Ladar, C. T. (2015). Convergences and Divergences between Internal and External Audit on International Context, AGORA International Journal of Administration Sciences, (1), 46-55.

- Okute, A. L., & Enah, I. S. (2019). Auditing and Fraud Control in Tertiary Institutions in Cross River State, Nigeria, *International Journal of Research & Review*, 6(9), 142-152.
- Omoteso, K., Patel, A., & Scott, P. (2008). An Investigation into the Application of Continuous Online Auditing In The U.K, *The International Journal of Digital Accounting Research*, 8(14), 23-44.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi: Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Persakis, A., & Iatridis, G. E. (2016). Audit Quality, Investor Protection and Earnings Management During the Financial Crisis of 2008: An International Perspective, *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 41(1), 73-101.
- Ramamoorti, S., & Dupree, J. (2010). Continuous Controls Monitoring Can Help Defer Fraud, *Financial Executive*, 26(2), 66-67.
- Rezaee, Z. (2004). Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-Fraud Education, Programs, and Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 134-148.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., & McMickle, P. L. (2002). Continuous Auditing Building Automated Auditing Capability, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163.
- Rosnidah, I., Johari, R. J., Mohd Hairudin, N. A., Hussin, S. S., & Musyaffi, A. M. (2022). Detecting and Preventing Fraud with Big Data Analytics: Auditing Perspective, *Journal of Governance and Regulation*, 11(4), 8-15.
- Saad, E. B., & Lesage, C. (2013). Saad, E.B and Lesage, C. (2013), Why are Auditors Over-Blamed in OccountingFrauds? <http://qqhq.org/meetings/AUD2010/WhyareAuditorsOver-blqmed.pdf>.
- Salem, M. M. (2012). An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements, *The Journal of Global Business Management*, 8(2), 218-229.
- Searcy, D. L., & Woodroof, B. (2003). Continuous Auditing: Leveraging Technology, *The CPA Journal*, 73(5), 46.
- Seitz, J., Oeding, J., & Wiese, M. (2015). Is It Ethical For The US Government To Offer Financial Awards To Potential Whistleblowers of Financial Statement Fraud And Internal Control Violations?, *Journal of Theoretical Accounting Research*, 69-80.
- Sekizsu, B., & Ertaş, F. C. (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43-63.
- Serçemeli, M., & Orhan, M. S. (2016). Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, (101), 31-50.
- Sevim, U., & Paça, M. (2022). İşletme Sürekliliği Varsayımının Finansal Raporlar ve Denetim Raporları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2) 917-939.
- Sharma, A. (2010). *Auditing*. V.K. Enterprises, New Delhi, India.
- Tamay, G. (2010). Sürekli Denetim Sürekli Gözetim, *KPM Gündem Risk Yönetimi ve Uyum Hizmetleri Özel Sayısı*, 14-15.
- Thornton, P. B. (2013). *Management Principles and Practices*. 5th Edition, WingSpan Press.
- Turğay, İ., Doğan, S., & Mengi, T. B. (2020). İç Denetim Faaliyetlerinde Sürekli Denetim: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı, *Denetişim Dergisi*, (21), 5-26.
- Uşul, H., & Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması 379 Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(3), 53-66.

- Uzay, Ş. (2017). Bağımsız Denetimin İşletmenin Sürekliliğine Katkısı, KGK Muhasebe ve Denetimi Sempozyumu, İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, İstanbul.
- Varıcı, İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Raporlarının İncelenmesi, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (5),122-144.
- Vasarhelyi, M. A., Alles, M., & Williams, K. T. (2010). Continuous Assurance for the Now Economy, Institute of Chartered Accountants in Australia.
- Vona, L. W. (2012). Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program, John Wiley, Sons.
- Walker, D. (2005). Seven Voices from the Profession, Journal of Accountancy, 200(4), 26-27.
- Walker, D. M. (2002). Accounting Profession: Oversight, Auditor Independence, and Financial Reporting Issues. United States General Accounting Office, Washington. <http://www.gao.gov/new.items/d02742r.pdf> (23.08.2005) adresinden alındı
- Warren, J. D., & Parker, X. L. (2003). Continuous Auditing: Potential for Internal Auditing. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Wei, Z., Wang, Z., Wu, Y., & Li, C. (2012). The Environment of Capital Market, Audit Opinion and the Cost of Liability, Audit Research, 3(3), 98-105.
- Wells, J. T. (2003). The First Step in Uncovering Fraud in the Auditor's Bailiwick: Analyzing Financial Information, Journal Of Accountancy, 196(2), 86-90.
- Yang, D., Jiao, H., & Buckland, R. (2017). The Determinants of Financial Fraud in Chinese Firms: Does Corporate Governance as an Institutional Innovation Matter? Technological Forecasting and Social Change, (125), 309-320.
- Yasin, M., Tahir, N., Aslam, M., Bakhsh, A., Ullah, S., Imran, M. A., & Khaliq, M. T. (2019). The Impact of Nepotism on Employment Status in Public Sector Institutions: An Evidence from Fresh Graduates of Pakistan, Journal of Economic Impact, 1(1), 8-11.
- Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (65), 81-96.
- Yazar, B. B., Güneş, R., & Çukacı, Y. C. (2018). Alınan Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalite Kontrol Sistemi Bağlamında Değerlendirilmesi: BIST 100 Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(3), 1071-1083.
- Yılcı, M. (2003). İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Yoon, K., Liu, Y., Chiu, T., & Vasarhelyi, M. A. (2021). Design and Evaluation of an Advanced Continuous Data Level Auditing System: A three-layer Structure, International Journal of Accounting Information Systems, 42(2), 1-16.
- Zhao, N., Yen, D. C., & Chang, I. (2004). Auditing in the E-commerce Era, Information Management & Computer Security, 12(5),389-400.



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 29, 97-111, 2024

Derleme

KÜRESEL GELİŞMELER IŞIĞINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNDE YAŞANAN DEĞİŞİMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ (EVALUATION OF THE CHANGES IN THE ACTIVITY OF INTERNAL AUDIT IN THE LIGHT OF GLOBAL DEVELOPMENTS)

Birgül BOZKURT YAZAR¹

ÖZ

Bu çalışmada küresel gelişmeler sonucunda iç denetim faaliyetinde yaşanan değişimler ele alınmıştır. Çalışmada teknolojik gelişmelerden büyük ölçüde etkilenen iç denetim faaliyetinin yapay zekâ uygulamaları, işletme yönetimi ile güçlü iletişim, sürekli mesleki gelişim, izleme ve eğitim, bağımsızlık, üçlü hat modeli, dış kaynak kullanımı, bütünsel denetim vb. unsurlar çerçevesinde yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu doğrultuda teknolojik araç ve tekniklerin günümüz iç denetim faaliyetinin etkinliğini artırmada vazgeçilemez bir unsur olduğu, denetçilerin mesleki gelişmelere uyum sağlamaları ve mesleki değişimleri takip etmeleri gerektiği sonucuna varılmıştır. Çalışmanın iç denetim faaliyetini geçekleştiren iç denetçilerin ve bu hizmeti talep eden işletme yönetiminin dikkat etmesi gereken hususları sunması bakımından önem arz ettiği düşünülmektedir. Esasen iç denetim faaliyetini etkileyen her unsur ayrı ayrı çalışılabilecek konulardır. Bu bakımdan çalışmanın iç denetim konusunda çalışmak isteyen araştırmacıların dikkatini çekeceği düşünülmektedir.

Anahtar kelimeler: İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, Teknolojik Gelişme.

Jel Kodları: M42, M48 O30.

ABSTRACT

In this study, the changes in internal audit activities as a result of global developments were discussed. In the study, it was concluded that the internal audit activity, which is greatly affected by technological developments, should be done within the framework of the elements such as artificial intelligence applications, strong communication with business management, continuous professional development, monitoring and training, independence, triple line model, outsourcing, integrated audit, etc. In this regard, it was concluded that technological tools and techniques were an indispensable factor in increasing the effectiveness of today's internal audit activity, and that auditors should adapt to professional developments and follow the professional changes. It is thought that the study was important in terms of presenting the issues that internal auditors performing internal auditing activities and business management requesting this service should pay attention to. Essentially, each factor affecting the internal audit activity is a subject that could be studied separately. In this respect, it is thought that the study would attract the attention of researchers who want to work on internal auditing.

Keywords: Internal Audit, The Institute of Internal Auditors, Technological Development.

JEL Codes: M42, M48, O30.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Munzur Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, OrcID: 0000-0003-0126-2638, birgulbozkurt@munzur.edu.tr

1. GİRİŞ

Finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, iyi tasarlanan ve etkin bir şekilde işletilen muhasebe bilgi sisteminin yanı sıra etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesiyle sağlanabilir. Bu bağlamda bir işletmede iç denetim biriminin olmasından ziyade bu birimin etkinliği ve iç denetçilerin standartlara uygun hareket etmeleri önemlidir. Önceden işletmeyi savunma ve varlıkları koruma esaslı oluşturulan uygulamalar, günümüzde yerini daha çok güvence odaklı, esnek, ilkesel ve iletişimin güçlü olduğu uygulamalara bırakmıştır.

Bilgisayar destek süreçlerinin mesleklere yansımaları kaçınılmaz bir hal almıştır. Esasen dinamik bir yapıda olan iç denetim mesleği de yürürlüğe giren düzenlemeler çerçevesinde bu gelişmelere ayak uydurarak icra edilmelidir. Denetçilerin daha az zamanla daha çok veriyi değerlendirilmesi için bu gelişmelere ayak uydurmaları zorunludur. Ancak teknolojik ilerlemenin sunduğu araçlar ile iç denetim sağlanan faydalar beraberinde birtakım riskleri de getirmiştir. Bunun için teknolojik adaptasyonla birlikte yeterli güvenlik önlemlerinin alınması gerekmektedir. Bu bağlamda iç denetçiler de siber güvenlik konusunda yetkin olabilecekleri şekilde yeteneklerini geliştirilmeli, sistem yöneticiliği, ağ tasarımı ve konfigürasyon ile yazılım geliştirmeye yönelmelidir (Yalçın, 2020, s. 72).

Değişimin çok yönlü olduğu bu dönemde iç denetçilerin de kendilerini güncellemeleri, bağımsız ve tarafsız kalabilmeleri gerekmektedir. Özellikle meslek otoritelerinin sunduğu sertifikasyon süreci haricinde uluslararası standartlarda belirtilen hususlara dikkat ederek faaliyetlerini sürdürmeleri gerekmektedir. Sürekli değişen ve gelişen iç denetim faaliyetinde en iyi uygulama örneklerini takip edilerek, en iyi denetim performansını yakalayacak şekilde iç denetçilerin sürekli gelişmeye odaklanmaları gerekmektedir. Diğer taraftan iç denetim sürecinin etkinliği sadece iç denetçilerin değil; aynı zamanda işletme yöneticilerinin de sorumluluğundadır. Bu bakımdan işletme yönetimi iç denetim birimine yeterli desteği vermelidir.

Çalışma beş bölüme ayrılmıştır. Giriş bölümünde iç denetim mesleğinde yaşanan gelişmelerle ilgili genel bilgilerin verilmesinin ardından; ikinci bölümde iç denetim kavramı, iç denetimin tarihsel gelişimi açıklanmıştır. Üçüncü bölümde küresel gelişmelerin iç denetim faaliyetine etkileri ele alınmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümünde son gelişmeler ışığında iç denetim faaliyetinde yaşanan değişimler ele alınmıştır. Beşinci bölümde sonuç ve tartışmalara yer verilmiştir. Çalışma genel olarak özel sektör uygulamaları çerçevesinde ele alınmıştır.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI ve TARİHSEL GELİŞİMİ

İç denetim faaliyeti mesleki değişimler dikkate alınarak sürdürülmelidir. Bu bakımdan günümüz kuruluşlarında varlıkların korunması değil de kuruma değer katma amacı ile iç denetim faaliyeti yürütülmelidir. Bu bölümde iç denetim faaliyeti ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir.

2.1. İç Denetim Kavramı

İç denetim “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti”dir (TİDE, 2017a). İç denetimin temel amacı, hataların ortaya çıkarılıp cezalandırılması değil kuruma değer katmaktır. Bu bakımdan iç denetçi, yönetim ve kontrol faaliyetine karışmamakta; mali yönetim, kontrol ve teftiş ilgili görevler gibi yönetim sorumluluğundaki işleri yürütmemektedir (Doğmuş Yurdakul, 2020, s.481).

İç denetim bölümünün etkinliğinin sağlanması için muhasebe bilgi sisteminin düzenli ve eş zamanlı bilgiyi üretmesi ve bu bilgiye erişilebilmesi gerekmektedir (İşgüden, 2012, s.29). Bu şekilde ilgili muhasebe kaynaklarının etkinliği değerlendirilir ve işletme yönetimine bildirilir.

İç denetimde amaç, riskin etkin yürütülmesi ile kurum hedeflerine ulaşmaya yardımcı olmaktır. Bu amaç, birbirini destekleyen güvence ve danışmanlık hizmetleri ile gerçekleştirilecektir. İç denetim faaliyetinin yüksek düzeydeki riskleri makul seviyeye düşürmek için geliştirdiği kontrol sistemlerini yönetime sunması danışmanlık faaliyetidir (Selimoğlu, Özbek, 2018, s.171). Güvence işlevi ise kurumun hedeflerine ulaşması için risk yönetim sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve sunulmasını içermektedir. İç denetim etkinliği ile risk yönetimi, iç kontrolün etkinliği, bilgilerin doğruluğu, varlıkların korunması ve faaliyetlerin sağlıklı olduğuna dair bir güvence verilmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.102). Bu güvence mutlak değil, makul güvencedir.

2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetim, bilimsel olarak Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) tarafından yapılan çalışmalarda kabul görse de bu alanın İngiltere’de Sanayi Devrimi ve daha öncesinde ABD’de daha basit haliyle uygulandığı belirtilmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.79). IIA tarafından 1947 yılında yayınlanan iç denetçi sorumlulukları bildirgesi ile iç denetim ile ilgili genel açıklamalar yapılmıştır.

Tablo 1. İç Denetimin Tarihsel Değişimi

Süreç	İç Denetimden Amacı
1950’li Yıllar	İşletme varlıklarının korunması ve gerçek değerlerinin tespiti
1960’lı Yıllar	İşletme bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin temini
1970’li Yıllar	Yöntem, usul, prensip ve düzenlemelere uyumun denetimi
1980’li Yıllar	İşletme faaliyetinin denetimi
1990’lı Yıllar	İşletme hedeflerine uygunluğun denetimi
2000’li Yıllar	Kurumda değer yaratılması

(Memiş, 2008:80)

Tabloda görüldüğü gibi profesyonel iç denetim uygulamaları 1950’lerde ortaya çıkmış ve günümüze kadar birçok gelişme kaydetmiştir. İç denetimin başlangıçta temel çalışma alanı muhasebe ve finans iken, daha sonraki dönemlerde kuruluşun tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde yürütülmüştür (Uzay, 1998, s.162). 1992 yılı itibariyle iç denetimde daha çok risk odaklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu bağlamda denetçilerin kişisel kanaatlerinden ziyade; daha standart yaklaşımlar çerçevesinde riske dayalı bir anlayış yürütülmüştür (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.83).

Ülkemizde 1995 yılında kurulan İç Denetim Enstitüsü (İDE) iç denetim alanında önemli bir mesleki otorite olmuştur. 1998 yılında enstitünün ismi Bakanlar Kurulu kararı ile Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) olarak onaylanmıştır. Enstitü, IIA ile sürekli bilgi alışverişi içinde olmuş ve meslekle ilgili önemli düzenlemeler olan Uluslararası İç Denetim Standartları ve Etik kuralları yayınlamıştır. Enstitüde iç denetim alanında birçok bilimsel etkinlik düzenlenmekte ve sertifikalı iç denetçi unvanı için sınavlar düzenlenmektedir. Enstitü, IIA ve Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu’na (European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA) üyedir.

3. KÜRESEL GELİŞMELERİN İÇ DENETİM FAALİYETİNE ETKİSİ

İşletmelerin faaliyetlerini elektronik ortamda yapmaya başlaması, finansal tablo ve raporlarının süreç içerisinde teknolojik gelişmelerden faydalanarak hazırlanmasını gerekli kılmıştır. Bu şekilde gerçekleşen muhasebe ve denetim hizmetleri de daha gerçekçi ve sürekliliği sağlayan ve daha proaktif bir boyuta taşınmıştır. Ayrıca denetçilerin bağımsızlığı, yapay zekâ uygulamaları, risk odaklı yaklaşım, sürekli denetim, güçlü iletişim, dış kaynak kullanımı, mesleki gelişim, bütünlük denetim, üçlü hat modeli vb. hususlara dikkat edilerek gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti de daha verimli olacaktır.

3.1. Denetçinin Bağımsızlığı

İç denetim süreci yüksek düzeyde tarafsız, dürüst ve profesyonel olarak yürütüldüğü takdirde etkin olacaktır. Bu süreçte yönetimin desteği çok önemlidir. Ancak bu sayede kuruma değer katacaktır. Dolayısı ile işletme yöneticileri ile karşılıklı güven ilişkileri kurularak iç denetimin yaratacağı katma değerinin anlaşılması sağlanmalıdır (De Koning, 2008, s.5) Bu yüzden iç denetimin bağımsız bir şekilde gerçekleşmesini engelleyen tüm unsurlardan kaçınılmalıdır. Bunun için denetim faaliyetinin yönetmeliğe bağlanması ve bunun yönetim kurulunca tanınması gerekmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.125). Ayrıca iç denetçinin bağımsızlığı için atanma, görevden alma, özlük haklarını kapsayan bağımsızlığı destekleyecek düzenlemelerin oluşturulması gerekmektedir (Doğmuş Yurdakul, 2020, s. 482).

İç denetçilerin kararlarına müdahale edilmesini kabul etmemeleri bağımsızlığının bir gereğidir. Bağımsızlık, verilecek danışmanlık ve güvence hizmeti için de oldukça önemlidir. Yetkin bir iç denetçinin tarafsızlığı, becerisi, bilgisi örgütün iç kontrol risk yönetimi ve yönetim sürecine ciddi katkısı olabilir (Doğmuş Yurdakul, 2020, s. 475). İç denetçi denetim işini yürütürken denetime tabi bir birimde denetim dışı görevleri kabul etmemelidir. Bu durum yönetmelikte belirtilmelidir. Yönetimin bu konuda ısrar etmesi durumunda konu tartışılmalı ve nesnellığe aykırı olduğu belirtilmelidir. Halen ısrarcı olunması durumunda ise nesnellığı korumak amacıyla yapılan görevlendirme için dış denetçi başvurulması yönetim kuruluna sunulmalıdır (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.133).

3.2. Teknoloji Kullanımı (Bilgi Teknolojileri)

Teknolojik gelişmelerin etkisini yoğun yaşayan muhasebeciler mali tabloların hazırlanması aşamasında büyük kolaylıklar yaşarken; denetçiler daha karmaşık işlemlerle karşılaşmaktadır. Örneğin; işletmelerde kurumsal Kaynak Planlaması' nın (Enterprise Resource Planning -ERP) kullanılması ticari işlemler ile ilgili tüm süreçleri değiştirmektedir. Kurumsal Kaynak Planlaması' nın kullanılması işletme iç kontrol sistemi üzerinde büyük etki yaratmaktadır. Bu durum denetçilerin teknolojik gelişmelerden daha fazla yararlanmasını zorunlu kılmaktadır (Ghani vd. 2017, s.67). Esasen kurumun teknolojik alt yapılarında yaşanan değişimler iç denetim birimlerinde de değişiklikleri beraberinde getirecektir (Yalçın,2020:74). Diğer taraftan Covid 19 pandemisinin denetimde dijitalleşmeyi hızlandırdığı görülmektedir (Gürol, 2021, s.127).

İç denetimde etkinliği artırmak için teknolojik adaptasyon hayati önem taşımaktadır (Özçelik ve Öztürk, 2021, s.233). Dijitalleşmenin hızla yayılması ve web tabanlı denetim uygulamaları çerçevesinde iç denetçiler, işletme ile işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri bilgileri arasında ilişki kurarak oluşabilecek riskleri bulmak ve bu riskleri yönetme amacıyla kullanılacak kontrol tekniklerini değerlendirir (İşgüden, 2012, s.118). Diğer taraftan bilgi teknolojisindeki gelişmeler farklı denetim kanıtı toplama tekniklerinin uygulanmasını gerektiren nedenler arasındadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s. 146). Bu bağlamda günümüzde pek çok kurumda çalışma kâğıtları, elektronik çalışma kâğıtları olarak standart hale getirilmiştir. Çeşitli yazılımlar kullanılarak hazırlanan çalışma kâğıtları imzalanıp yöneticiye yönlendirilerek eş zamanlı gözden geçirilmektedir. Bu yazılımlar ayrıca farklı dosyalar arasında bağlantı kurulması olanağını da vermektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.226).

Dijitalleşme iç denetim için büyük kolaylıklar sağlamıştır. Çünkü ihtiyaç duyulan bilgilere daha kolay ulaşılarak sürekli denetim yapılacaktır. Diğer taraftan bu verilerin hızla artması ve kaliteli, doğru ve güvenilirliği denetçinin denetlemesi gerektiğinden bazen dezavantaj olarak görülebilir. Ayrıca dijital ortamda maruz kalınan siber riskler de denetim için yeni önlemlerin alınmasını da gerekli kılmaktadır (Ağdeniz, 2020, s. 34). Bu konuda kurum içerisinde yetkisi dışındaki bilgi ve belgelere erişimin engellenmesi ve bu konuda yapılabilecek ihmallerin tespiti de yüz tanıma, parmak izi yöntemleri ile oluşturulacak kontrol faaliyetlerinin devreye alınması söz konusu olabilir (Ağdeniz, 2020, s.26).

Teknolojik gelişmelerin sağladığı avantajlarla birlikte sistemden kaynaklanan hataların olması muhtemeldir. Çünkü 20. yy.da kurumların karşılaştıkları riskler mesai bitiminde durmakta iken; 21. yy.da kurumların e-uygulamalar, bilgisayar teknolojileri beraberinde sürekli risklere maruz kaldıkları görülmektedir (Yıldız, 2018, s.98). Ayrıca İngiltere de Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC) tarafından Mart 2020 tarihinde denetim faaliyetlerinde teknoloji kullanımı açısından standart ve etik uygulamaların ihmaline yönelik çekincelerin olması tartışılmıştır. Bu yüzden denetçinin mesleki muhakemesinin önemli olduğu vurgulanarak (BDS 320) yapay zekânın önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve sürecin tamamen yeni teknolojilere bırakmanın doğru olmadığı gündeme gelmiştir (Gürol, 2021, s.126).

3.3. Risk Odaklı Denetim

Risk odaklı denetim, iç denetim çalışmalarında işletmede önemli düzeyde riskli görülen alanlarda güvence ve danışmanlık hizmetinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini hedeflemektedir. Böylece işletme yönetimine kurumsal risk yönetimi sürecinin makul düzeyde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, iyi yönetim ve risk yönetimi yoluyla işletme hedeflerine daha etkin ulaşılması konusunda fikir verilmektedir. Bu süreç, iç denetçilerin risk ve risk yönetimi ile ilgili temel kavramlar, çerçeveler, araçlar ve teknikler hakkında yeterli bilgiye sahip olmasını gerektirmektedir (IIA, t.y.).

IIA'nın en son 2017 yılında güncellediği Uluslararası İç Denetim Standartlarında 2010 Kodlu Planlama Standardına göre iç denetim birimi sorumlusu işletme hedeflerini dikkate alarak iç denetim sürecindeki öncelikleri tespit eden risk odaklı denetim planı hazırlamalıdır. Standardın A1 paragrafına göre iç denetim faaliyet planı yılda en az bir kez yapılacak yazılı bir risk değerlendirmesini temel almalıdır. A2 paragrafına göre iç denetim birimi sorumlusu iç denetim görüşleri açısından tüm paydaşları göz önünde bulundurmalıdır. C1 paragrafına göre ise iç denetim birimi sorumlusu risk yönetimini etkin kılma, fayda sağlama ve faaliyetleri geliştirmek için kendini değerlendirerek danışmanlık görevini kabul edip etmeyeceğine karar vermelidir (TİDE, 2017a).

IIA tarafından 2020 yılında risk odaklı denetim planının geliştirilmesi kapsamında uygulama kılavuzu yayımlanmıştır. Bu uygulama kılavuzu, risk temelli bir yönetim oluşturma ve sürdürmeye yönelik sistematik bir yaklaşımı içermektedir. Kılavuza göre iç denetim birimi sorumluları iç denetim planı hazırlarken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır (IIA,2020a):

Küresel Gelişmeler Işığında
İç Denetim Faaliyetinde Yaşanan Değişimlerin Değerlendirilmesi
Birgül BOZKURT YAZAR

- ✓ İşletmenin tanınması,
- ✓ Risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve önceliklendirilmesi,
- ✓ İç ve dış kaynak sağlayıcıları ile iş birliği yapılması,
- ✓ Kaynakların hesaplanması,
- ✓ İç denetim planının önerilmesi ve geri bildirim talebi,
- ✓ Planın sonlandırılması ve iletilmesi,
- ✓ Risklerin sürekli değerlendirmesi,
- ✓ Planın güncellenmesi ve güncellemelerin iletilmesi vb.

Günümüzde iç denetim işlem ve uygunluk odaklı değil, sistem ve risk odaklıdır (Kaya, 2020, s.159). IIA standartları esas alınarak hazırlanan risk odaklı denetim sürecinin planlaması üç temel aşamadan oluşmaktadır. Bunlar risk değerlendirme, dönemsel denetim planlaması ve denetim görevlerinin belirlenmesidir (Selimoğlu ve Özbek, 2018:164). Risk odaklı denetimde yüksek riskli alanlara daha çok zaman ayrılır. Risklere karşı daha çok tespit yapılırken, denetim alanı genişletilir. Bu denetimde düzeltici yaklaşım yerine, önleyici yaklaşım uygulanmaktadır (Tanç ve Çardak, 2021, s.333). Bu yöntemin diğerlerinden farkı yönetimin iç değerlendirme sürecini anlama ve analiz etmeye odaklanmasıdır (Kaya,2020:161). Risk odaklı denetimin riskleri önceden tespit etme ve makul seviyeye indirmek için planlama yapan öneren ve bunları değerlendiren süreç olduğu söylenebilir.

İç denetimin odaklanması gereken risk unsurları, işletmelerin dinamik bir çevrede faaliyette bulunmaları nedeniyle sürekli değişiklik göstermektedir. Bunun içindir ki doğru zamanda doğru risk unsurlarına odaklanılması için risk değerlendirmeleri sürekli güncel tutulmalıdır (Tanç ve Çardak, 2021, s.350). Esasen risk odaklı denetimin başlangıç noktası organizasyonel iş hedefleri, odak noktası ise bu hedeflere ulaşmayı engelleyen risklerdir (Kaya, 2020, s.170). Bu yüzden değişen koşullar çerçevesinde işletmeler gerekli önlemleri alabilmek için gerekli değerlendirmeleri yapmalıdırlar. Örneğin; Tanç ve Çardak tarafından 2021 yılında yapılan çalışmada COVID 19 salgını ile işletmelerin ve iç denetim birimlerinin odaklanması gereken risk unsurlarından birisi de tedarik zinciri kesintileri olduğu belirtilmiştir (Tanç ve Çardak, 2021, s.350).

3.4. Sürekli Eğitim

Sürekli değişen bir yapıda olan mesleki uygulamalar karşısında iç denetçilerin de kendilerini sürekli güncellemeleri gerekmektedir. Bu süreç sadece standart yasa ve mevzuatlar çerçevesinde değil de teknolojik kullanım, değişen iletişim teknikleri gibi konularda da kendini göstermelidir. Özellikle teknolojik gelişmeler, kurumlarda artan iş hacmi, paydaşların beklentileri gibi faktörler birçok mesleğe farklı bir boyut kazandırmıştır.

İç denetçiler denetim sürecini sağlıklı yürütebilmek için bilgi teknolojisi ve kontrolleri ile ilgili önemli bilgilere ve hâlihazırda uygulanan teknoloji temelinde oluşturulmuş denetim teknikleri konusunda mesleki yetkinliğe sahip olmalıdırlar (İşgüden, 2012, s.140). Bu yüzden iç denetçilerin mesleki gelişmeleri takip etme, eğitimler alma ve bilimsel etkinliklere katılma, bilgi teknolojileri ve iletişim konularında deneyimini artırma gibi girişimlerde bulunmaları gerekmektedir. Bu konuda iç denetim standartları, muhasebe ilkeleri, teknoloji tabanlı denetim teknikleri, teknolojik riskler, suiistimal göstergelerini saptama gibi konulardaki yetkinlikler iç denetçide bulunmalıdır.

Günümüzde teknolojiyle birlikte iç denetçilerin sürekli mesleki gelişimlerini sağlama adına uzaktan eğitim ve diğer sertifikalı eğitimlere katılma ve izleme imkânına ağırlık verilmesi önerilmektedir (Doğmuş Yurdakul, 2020 s. 478). Ayrıca bazı spesifik alanlarda yetkin olunamaması sebebiyle dışarıdan hizmet alınabilir. Ancak bu kişilerin tarafsız ve bağımsız olması yönünde değerlendirmeleri iç denetim yöneticisi yapmalıdır. Anlaşmaya varılması durumunda görevlendirmenin genel çerçevesini içeren bir anlaşma yazısı hazırlanmalıdır (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.137).

İç denetçilerin sertifikalı meslek mensupları olmaları için sınav sürecini yürüten IIA mesleğe girişte önemli bir adım için yetkilidir. Ülkemizde Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafında yürütülen bu süreçte de çok sayıda kişi Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor -CIA) unvanını almıştır. Ancak iç denetimin önemi sadece sertifika olarak veya teknolojik gelişmelere adapte olarak ta anlaşılammıştır. Çünkü kurum içinde iç denetimi öneminin anlaşılması ve bunun örgüt kültürü haline gelmesi gerekmektedir. Bu yüzden kurum çalışanları iç denetime karşı direnç göstermemelidir. Bazen oyalayarak yanlış bilgi verilmekte, ulaşılması gereken bilgiye erişim engellenmektedir. Bunun için iç denetimin kuruma değer katma amacıyla bir rehber olduğu benimsenmelidir. Çünkü iç denetim bireysel hatalara değil, bu hatalara neden olan iç kontrol eksikliklerini gidermeyi amaçlamaktadır (Kükreer, ve Kavak, 2020, s. 112).

İç denetçilerin güncel gelişmeler çerçevesinde yapay zekâ uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Özellikle kurum içinde bu tarz uygulamalarda oluşabilecek siber güvenlik tehditleri sağlıklı bir iç denetim sürecini aksatabilir. Bu yüzden yapay zekâyı ilgilendiren bir siber güvenlik ihlâlinin potansiyel etkilerine dikkat etmek gerekmektedir. Şayet siber güvenlik eğitimleri etkin bir şekilde kurumlarda uygulanmıyorsa, iç denetim yöneticilerinin bu eğitimlerin kendi ekipleri içerisinde verilmesini sağlamaları gerekmektedir (TİDE, 2017c). Çünkü iç denetim ekibinin (TİDE, 2017d):

- ✓ Yapay zekânın nasıl çalıştığını bilmesi;
- ✓ Yapay zekânın ortaya çıkardığı riskleri ve sunduğu fırsatları anlaması;
- ✓ Yapay zekâ sonuçlarının beklentileri karşılayıp karşılamadığını saptaması;
- ✓ Gerekirse düzeltici tedbirler önerme veya alma yeteneğine sahip olması gerekir.

3.5. Yapay Zekâ-Makine Öğrenmesi

Dijitalleşen dünyada meydana gelen birçok yenilik her meslekte olduğu gibi iç denetimde de yaşanmıştır. Bu bağlamda verilerin artması, işlemlerin elektronik ortamda yapılması ve risklerin artması ile risk çevresi değişmiş bunun doğal sonucunda iç denetim faaliyetinden beklentiler artmıştır. Günümüzde iç denetim faaliyetlerinde insanoğlunun da bazı süreçlerde yetkin olamayacağı görülmektedir (Ağdeniz, 2020, s.17). Bu yüzden iç denetçilerin, yapay zekânın iş dünyasındaki pratik uygulamalarına dikkat etmeleri ve iç denetçilerin çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren kurumlara yapay zekâ ilgili olarak tavsiye, danışmanlık ve güvence sunmasına imkân verecek bilgi birikimine sahip olmaları gerekmektedir (TİDE, 2017c).

Yapay zekâ ile ilgili olarak makine öğrenmesi haricinde, derin öğrenme, görüntü tanıma, doğal-dil işleme, bilişsel hesaplama, zekâ yükseltme, bilişsel artırım, makine artırımı zekâ ve artırılmış zekâ gibi daha birçok başka kavram kullanılmaktadır. IIA'nın Yapay Zekâ Denetim Çerçevesi kapsamında kullanıldığı haliyle yapay zekâ, bu kavramların hepsini kapsamaktadır (TİDE, 2017d). Makine öğrenmesi dar bir yapay zekâ olarak ta düşünülebilir (Ağdeniz, 2020, s.18). İç denetim, hangi alanda olursa olsun, bir kurumun yapay zekâyla ilgili faaliyetlerine katkıda bulunan kritik bir öneme sahiptir. Çünkü iç denetçiler (TİDE,2017c):

- ✓ Kurumun stratejik amaçlarını ve bu amaçlara ulaşmak için uyguladığı süreçleri anlarlar.
- ✓ Yapay zekâ ile ilgili faaliyetlerin istenilen sonuçlara ulaşım ulaşılmadıklarını değerlendirebilirler.
- ✓ Yönetimin, yapay zekâ risklerine ilişkin risk yönetimi faaliyetleriyle ilgili kurum içi güvence sunabilirler.
- ✓ İş süreçlerini iyileştirmek veya ürün ve hizmet sunumlarını arttırmak amacıyla yapay zekânın benimsenmesini olumlu yönde destekleyebilecek güvenilir birer danışman olarak görülmektedirler.

Son yıllarda denetim alanında hilenin tespitinde makine öğrenmesi uygulamasının sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Bu bakımdan makine öğrenmesi uygulamasının iç denetime faydaları şu şekildedir (Ağdeniz, 2020, s.29-30):

- ✓ Zaman ve Maliyet: Günümüz koşullarında risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin daha karmaşık bir hal alması sebebiyle bunların değerlendirilmesi de daha fazla kaynak ihtiyacını gerektirmektedir. Daha fazla kişi ile yapılacak iç denetim faaliyeti makine öğrenmesi ile kısa sürede ve tek kişi tarafından yapılacaktır. Böylece daha farklı alanlara yönelerek kurum tüm birimleri denetlenecek ve iç denetim etkinliği artacaktır. Bu durum da kuruma olan güveni artıracaktır.
- ✓ Örnekleme Riski: Zaman ve maliyet riski sebebi ile belirlenen alanlarda denetim yapılması iç denetimin etkinliğine katkı sunacaktır. Makine öğrenme ile tüm alanlar denetleneceğinden örneklem riski ortadan kalkacak ve iç denetim etkinliği artacaktır.
- ✓ İzlemenin Etkinleştirilmesi: Daha çok yönetim tarafından yapılan izleme faaliyetinde temel amaç, mevcut iç kontrol sisteminin izlenmesi ve yeni kontrol faaliyetinin tespitine yönelik izlemektir. İç denetimde makine öğrenmesinin bu sürece dâhil olması ve sürekli izlemenin gerçekleşmesi kuruma değer katacaktır. (Ağdeniz, 2020, s. 32).

Makine öğrenme, verilen bilgilerden çıkarım yapan bir yapay zekâ teknolojisidir. Artık günlük rutin işlerin bilgisayar tarafından yapılması ve iç denetçilerin riskleri değerlendirmesine yönelmesi gerekmektedir. Ancak yapay zekâ mesleklerle sağladığı avantajlarla birlikte birtakım riskleri de beraberinde getirmektedir. Örneğin; kurumsal yapılarda yönetilmesi gereken yapay zekâ riskleri söz konusudur. Bu tür riskleri kontrol altında tutarak teknolojinin faydalarını değerlendirmek gerekmektedir. Bu riskler şu şekilde sıralanabilir (Deloitte, 2018, s.46; Temelli ve Teraman, 2021, s. 255):

Küresel Gelişmeler Işığında
İç Denetim Faaliyetinde Yaşanan Değişimlerin Değerlendirilmesi
Birgül BOZKURT YAZAR

- ✓ Kurumda zararlı olabilecek bir yapıdaki yapay zekânın bilgi manipülasyonu yapması,
- ✓ Kurum çalışanlarını teknik ve sosyal anlamda etkileyecek çıktılar üretmesi,
- ✓ Yanlış kararlara yönlendirilmesi,
- ✓ Kurum içi gizli bilgilerin sızdırılmasına sebep olması,
- ✓ Kurum etik değerleriyle uyuşmayan sonuçlar üretilmesi.

3.6. Sürekli Denetim

İşletme bilgi kullanıcılarının eş zamanlı bilgi ihtiyacı, iç denetçilerin eş zamanlı bilgi üretmesi sonucunu doğurmuştur. Bu bağlamda sürekli denetim, bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin getirdiği bir alandır. Esasen bilgi teknolojileri kullanımı sürekli denetim programlarının başlangıç seviyesi olarak yorumlanır (Akmeşe, 2020, s.127). Böylece denetime konu olan her bilginin gerçekleşikten kısa bir süre sonra denetlenerek güvence vermesini sağlanacak ve sürekliliği sağlanan denetimler için bilgisayar teknolojisinin kullanılması sorucunda şeffaflık artacak ve iç denetim daha etkin olacaktır.

Sürekli denetim, teknolojinin mesleğe etkisiyle çeşitli otomatik yöntemler eşliğinde belirli zaman aralıklarında düzenli ve sürekli bir şekilde bilgi teknolojileri sistemleri, parasal işlemler ile ilgili prosedürlerin izlenmesi, kontrol ve risk değerlendirilmesinin yapılmasıdır (Sevimli, 2009: 30). Sürekli denetim faydaları şu şekildedir (Akmeşe, 2020, s.125):

- ✓ Denetim süreci daha hızlı, az maliyetli ve etkin yürütülmektedir.
- ✓ Tam zamanlı, sık ve kontrol güvencesi sağlayacak şekilde sık denetimler yapılmaktadır.
- ✓ Kaynakları arttırmada denetim kapsamı arttırılabilir.
- ✓ Günlük, aylık ve çeyrek dönemlik denetimler yapılabilir.
- ✓ Denetim güvencesi artar faaliyetlerin kalitesi artar.
- ✓ Denetime konu olan işlemler % 100'lük bir oranla test edilir.

Geleneksel denetim ile sürekli denetim arasındaki farklılıklara bakıldığında zamanlama açısından geleneksel denetimde dönem sonlarında; sürekli denetimde çok daha kısa zaman dilimlerinde raporlama yapılır ve finansal olmayan bilgiler de iç denetime tabiidir. Sürekli denetim elektronik belge ve kanıtlara odaklanırken; geleneksel denetim fiziki belgeleri inceler. Geleneksel denetim insan faktörü odaklı; sürekli denetim yazılım ve donanım odaklıdır (İşgüden, 2012, s. 75-76). Bu yüzden sürekli denetimden fayda sağlamak için gerekli teknolojik alt yapının oluşturulması gerekmektedir. Böylece gerçek zamanlı risk faktörleri ve kontrollerin analiz edilmesi imkânı bulunacaktır (Akmeşe, 2020, s.123). İşletmelerin pazarda rekabet gücü artacak, süreçlerde etkin ve verimlilik sağlanacaktır (Akmeşe, 2020, s.120).

Sürekli denetim; kontrol ve risk değerlendirmeleri, denetim planı, dijital veri analizleri ve diğer denetim teknoloji ve tekniklerini bir araya getiren birleştirici bir yapıdır (Temelli ve Teraman, 2021, s.259). Günümüzde elektronik ortamda oluşan bilginin denetçi tarafından sürekli ve anlık incelenmesi imkânı vermektedir. Sürekli denetim iç denetçinin evrenin tamamını test etme imkânı verir ve daha az denetim örneği seçilmesini sağlar (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.199). Ayrıca hızlı ve dinamik şekilde güncellenecek esnekliğin olmaması sebebiyle geleneksel denetimde etkin bir güvence sağlanması için saha çalışmalarına önemli bir kaynak ve zaman ayrılır. Bu yüzden sürekli denetim geleneksel yaklaşıma oranla düşük maliyetle gerçekleşir ve sürekli denetim programlarında risk değerlendirmeleri ve planlamaları anlık olarak yapılması sebebiyle süreç etkin yönetilir (Akmeşe, 2020, s.26).

Sürekli denetimin başarılı olabilmesi için bilginin güvenilir ve kontrol edilmiş uygulama sistemleri tarafından üretilmiş olması gerekmektedir. Sürekli denetim süreci otomatikleşmiş olmalıdır (İşgüden, 2012, s.139). Sürekli denetimde artan denetim sıklığına bakıldığında, günlük uygulamalarda organizasyonların suiistimal odaklı ya da anormal işlemlerinin araştırıldığı; aylık uygulamalarda ağırlıklı olarak mali raporlamaların tamlığı ve doğruluğuna yönelik temel göstergelerin araştırıldığı ve çeyrek dönemlik denetimlerde ara dönem mali veya mali olmayan faaliyet raporlarına ilişkin güvence çalışmalarının araştırıldığı görülmüştür (Akmeşe, 2020, s.124).

3.7. Sürekli İzleme ve İletişim

Sürekli izleme, otomatik hale getirilmiş bir sistemde otomatik izleme işinin makineler tarafından yürütülmesidir. Otomasyonun ilk aşamalarında insanlar ve makinelerin izleme faaliyetini birlikte yürüterek sorumluluğu paylaşması beklenmektedir. Ardından yavaş yavaş bu sorumluluk tamamen makinelere geçecektir. Yapay zekâ- makine öğrenmesi, veri madenciliği gibi gelişmiş yöntemlerle iç kontrolleri izleme faaliyetleri yürütülebilir (Temelli ve Teraman, 2021, s. 282). Bu süreçte sürekli denetim test aşamaları ve pilot çalışmalar yapılmalı, geri bildirimler sağlıklı analiz edilmelidir.

Sürecin organizasyon, insan kaynakları, teknoloji, strateji anlamında etkinliği ile ilgili izleme ve değerlendirmesi yapılmalıdır (Akmeşe, 2020, s.130).

İç denetim biriminden beklenen faydanın sağlanması için gerekli koşullardan biri de etkili ve güçlü iletişimin oluşturulmasıdır. Aksi takdirde denetim sürecinde kayıt, personel ve fiziki varlıklara ulaşım zorlaşacak ve iç denetimin etkinliği azalacaktır (Kıral ve Satıcı, 2020, s.218). İç denetim sorumlusu yönetim kurulu ile doğrudan iletişim içinde olmalıdır. İlgili konularda toplantılara katılmalı, görüş bildirmelidir. Diğer taraftan iç denetimde çatışma yönetimi paydaşlarla sağlıklı ilişkinin yürütülebileceği bir iletişim ortamı kurmaya imkân vermelidir. Bu ortamın daha yapıcı şekilde yürütülmesi ve sürdürülebilir ilişkilerin geliştirilmesi gerekmektedir. Böylece sağlıklı karar alınarak uzlaşılabilir (Karabacak, 2020, s.296). Ancak kurum hedeflerine ulaşmak için ilişki çatışmaları önlenmeli, ortadan kaldırılmalı veya makul düzeye indirilmelidir. Aksi takdirde organizasyonlar için amacına hizmet etmeyen (işlevsel olmayan) sonuçlar yaşanabilir (Karabacak, 2020, s.312).

Sürekli denetim programının etkinliğini artıracak önemli hususlardan biri de oluşturulacak sürekli denetim programı yönetmeliğidir. Böylece sürekli denetim yaklaşımı sınırları belirlenecek, süreç içindeki paydaşların rol ve sorumlulukları açık bir şekilde ifade edilecek ve iletişim halinde olunacaktır. Bu yönetmelik üst yönetimce onaylanmalı ve mutabık kalınmalıdır. Paydaşlara eğitim verilmeli ve farkındalık artırılmalıdır (Akmeşe, 2020, s.128-129). Çünkü etkin iletişim ve dinleme becerileri iç denetim ile kurum yönetiminin beklentilerinin karşılıklı uyumlu hale gelmesini sağlayacaktır. Böylece taraflar arasındaki çatışmaların önlenmesi ve iç denetimin kendisinden beklenen hizmeti sunması sağlanacaktır (Karabacak, 2020, s.310).

3.8. Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)

İşletmelerin kurumsal hedeflere ulaşmak için işletmede kurulan iç denetim faaliyetinin belirli bir kalitede gerçekleşmesi gerekmektedir. Son yaşanan gelişmeler ışığında IIA tarafından yayınlanan iç denetim standartları arasında kalite konusu oldukça önemli görülmektedir (Tüm, 2013, s.105). Standartlara ve meslek ahlakına uyum, Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) ile güvence altına alınmıştır (Ermisket, 2020:53). KGGP, iç denetim sürecinin sağlıklı yürütülmesini güvence altına almaya odaklanmıştır. Bu program ile iç denetimin denetlenen işletmeye maksimum fayda sağlaması ve bu faydanın artırılması hedeflenmektedir (Tüm, 2013, s.106).

Kalite güvence geliştirme programı; iç denetim standartlarına ve etik kurallara uygunluğu, iç denetim birimi etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla tasarlanan bir programdır. İç denetim faaliyet sonuçları düzenli aralıklarla kalite güvence ve geliştirme programına tabi tutulur. Buna göre zorunlu rehber uyumlu olduğu belirlenirse raporlarda "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uyumludur" ifadesi kullanılır. Şayet iç denetim tanımı, etik kural ve standartlara aykırılık olması tespit edilirse sonuç raporlarında belirtilir (Selimoğlu ve Özbek, 2018, s.214). IIA'ya göre bu programın etkinliği için denetim komitesi ve yönetim kurulunun desteği ile iç denetim yöneticisi risk yönetim ve iç kontrolün güçlendirilmesi çalışmalarında yer alan personelin sürekli eğitimi sağlamalıdır. Ayrıca iç denetim biriminin sağladığı hizmetin kalitesinin sürekliliğinin sorumluluğunu hissetmesi, teknoloji tabanlı denetim araçlarının kullanılması, dış denetçiyle irtibat, iletişim teknolojileri ve veri analizi konularında deneyim gerekmektedir. Çünkü KGGP, iç denetçilere duyulan mesleki güveni artırmakla birlikte onların gelişimi ve dinamikliğini sağlama amacındadır. KGGP hem iç hem de dış değerlendirmeyi kapsamalıdır. KGGP ile işletmelerin iç denetime konu olan tüm çalışmaları değerlendirilmektedir. İç denetçiler; çalışma alanları, insan kaynakları, denetim teknikleri ve teknolojik bilgi ve deneyim bakımından detaylı ve nesnel olacak şekilde değerlendirilir. Bu program ile iç denetim birimi yetkinlik ve eksiklikleri arasında denge kurulmasında, kurumsal yönetimi güçlendirmede etkin olacaktır (Tüm, 2013, s.109).

3.9. Dış Kaynak Kullanımı

İç denetim faaliyetinin kapsamı kurum büyüklüğü ile belirlenmelidir. Büyük kurumlarda birden fazla iç denetçi olabilirken; daha küçük firmalarda bir tane iç denetçinin olduğu veya bazen de olmadığı görülebilir. Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı gerekçeleri şu şekilde sıralanabilir (Yılmaz, 2020, s.355):

- ✓ Daha küçük ölçekteki şirketlerde önemli maliyetleri beraberinde getirmesi: Yapılan personel giderleri ve yan ödemelerde artış yaşanması veya ihtiyaç fazla çalışanı bünyelerinde bulundurmalarının getirdiği ek mali yük,
- ✓ Eğitim: İç denetim mesleği doğası gereği sürekli değişim ve gelişmeleri takip edecek gerekli bilgi, beceri ve iletişim konusunda uzman kişilere ihtiyaç duyulması ve bunun maliyeti,
- ✓ İç denetim sürecinde alanında yeterliliğe sahip uzman kişilerin işletmeye istihdam edilmesinin maliyetli olması,

Küresel Gelişmeler Işığında
İç Denetim Faaliyetinde Yaşanan Değişimlerin Değerlendirilmesi
Birgül BOZKURT YAZAR

- ✓ Teknoloji desteği: Denetimin yönetilmesi, planlanması ve raporlanması alanında yeterli düzeyde teknolojik desteğe ihtiyaç duyulması ve maliyeti,
- ✓ Coğrafi lokasyon: Farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren şirketlerde maliyeti düşürerek verimliliği arttırmak için yerel anlamda bu hizmeti alınabilmesi vb.

IIA, daha önceleri dış kaynak kullanımı fikrine sıcak bakmasa da 1990'lı yıllardan sonra iç denetim sürecinde dış kaynak kullanımı talebinin olması ve bu talebin karşılanması sebebiyle bu tutumunu değiştirmiştir. Ancak 2000'li yıllarda ortaya çıkan Enron vb. muhasebe skandalları sonrasında denetçilerin bağımsızlığı tartışılmaya başlanmış, iç denetimde dış kaynak kullanımında daha titiz ve özenli olunması gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır (Gerekan, 2010, s.40). 1993 yılında AICPA Meslek Etik Kurulu 97 Numaralı Etik Yönetmeliği'nde ise, dış kaynaklar vasıtası ile gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetlerinde işletme yönetiminin alması gereken kararların dış kaynaklar tarafından alınmaması gerektiği vurgulanmıştır (Gerekan, 2010, s.48).

IIA'nın en son 2017 yılında güncellediği Uluslararası İç Denetim Standartlarından 1210 Kodlu Yeterlilik Standardına göre iç denetçiler mesleklerini sağlıklı bir şekilde icra etmeleri için gerekli bilgi, beceriye sahip olmalıdırlar. Standardın A1 paragrafında iç denetçinin görevinin tamamı veya bir kısmını gerçekleştirmek için gerekli bilgi ve beceriye sahip olmaması durumunda, iç denetim yetkilisi bağlı bulunduğu bölüm ya da işletme haricindeki uzman kişilerden uygun öneri veya destek almalıdır. Standardın C1 paragrafında ise iç denetim birimi yetkilisinin iç denetim sürecinin kısmen veya tamamı ile gerçekleşmesi için gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmaması durumunda, bu görevi reddetme veya gerekli destek ve önerileri almak zorundadır (TİDE, 2017a).

ABD'de Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission-SEC) tarafından 5 Aralık 2000 tarihinde yayınlanan ve 5 Şubat 2001 tarihinde yürürlüğe giren Bağımsızlık Kuralı'nda denetim şirketinin, müşteri işletmenin iç denetim konusundaki faaliyetlerinin sadece %40'ı oranında yapabileceği koşulu zorunlu kılınmıştır. Fakat bu koşul aktifleri 200 milyon doların altında olan küçük işletmeler için söz konusu değildir, yani bu işletmeler için %40'dan fazla bir oran için iç denetim hizmeti sunabilirler. Ayrıca iç denetim hizmetinin dışarıdan sağlanması için aşağıdaki beş koşul gerekmektedir (SEC,2000; Önder, 2001, s.10):

- ✓ Denetlenen işletme iç denetim faaliyetinin sorumluluğunu üstlenmelidir.
- ✓ İşletme yönetimi, tüm denetim faaliyetinin içeriğini ve oluşabilecek olumsuzlukları belirlemeli ve iç kontrol faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirmelidir.
- ✓ İşletme yönetimi denetim esnasında elde edilen bilgi ve denetim hizmetinin yeterliliğini değerlendirmelidir
- ✓ İç denetimin oluşturulması ve korunmasının yükümlülüğünün denetlenen işletmeyi ilgilendirdiğini benimsemelidir.
- ✓ İşletme yönetimi, iç kontrollerin yeterliliği için sadece denetçinin görüşlerine dayanmamalıdır.

ABD Senatosu tarafından 25 Temmuz 2002 de kabul edilen Sarbanes – Oxley Yasası'nda (SOX) ise denetim şirketlerinin sundukları iç denetim hizmetleri denetim dışı hizmetleri olan kabul edilmiştir. Yasa, denetimde bağımsızlığın zedelenmesini önlemek amacıyla denetim şirketinin denetlenen şirketin bağımsız denetim hizmetiyle birlikte iç denetim hizmetinin de verilmesini yasaklamıştır (SOX, 2002; Gerekan, 2010, s.60).

İç denetim kaynaklarının yetersiz olduğu ya da olmadığı durumlarda dış kaynak kullanımına gidilebilir. Öncelikle bu kaynak ihtiyacının işletme içi kaynaklarla karşılanıp karşılanmayacağı değerlendirilmelidir. Yönetim tarafından sınırları belirtilmiş ve onaylanmış bir dış kaynak kullanım politikası oluşturulmalıdır. Uygun hizmeti alacağı firmalara gereksinimler ve teknik şartları içeren bir teklif talebi oluşturulur. Gelen teklifler arasında bir değerlendirme yapmak için bağımsızlık ve yetkinlik, kadro, iç ve dış denetçilerle koordinasyon, personel esnekliği, çalışma kâğıtlarının saklanması gibi kriterleri göz önüne alarak tercih yapılmaktadır. Böylece hizmet kapsamı ve şartları içeren bir sözleşme düzenlenir. Sürecin ilerlemesiyle sözleşme şartları çerçevesinde yönetim tarafından izleme yapılmalıdır (Yılmaz,2020:360- 361). Nitekim Belçika, Danimarka, Çekya gibi ülkelerde dışarıdan hizmet alımı yoluyla iç denetim faaliyetleri sürdürülmektedir (Doğmuş Yurdakul, 2020, s.479). Ülkemizde ise iç denetim hizmetinin dış kaynak kullanıcılarından alınmasının yasaklanmıştır. Bu durumun gerekçesi denetçi bağımsızlığının yitirilmesi olarak görülmektedir (Yılmaz, 2020, s.355).

3.10. Bütünleşik Denetim

Bilgi teknolojisi denetimlerinin niteliği, zamanlaması ve içeriği, kuruluş tarafından belirlenen denetim hedefine göre değişmektedir. Denetim hedefi, mali süreçleri etkileyen bilgi teknolojileri kontrollerinin denetlenmesi, belirli bir konudaki yasal düzenlemelere uygunluğun saptanması, bilgi güvenliğinde ortaya çıkabilecek olumsuzlukların

belirlenmesi, kurumda var olan bilgi sistemleri performansının değerlendirilmesi ya da diğer özel hususların değerlendirilmesinde varlığını göstermektedir. Bilgi teknolojileri denetimleri belirlenen hedefler doğrultusunda tek başına olabileceği gibi diğer denetim alanları ile gerçekleştirilebilir ve “bütünleşik denetim” çerçevesinde yürütülebilir (Kızıllı vd., 2018, s.414). Ancak bütünleşik denetim daha geniş kapsamlı olması ve işletmelerin karmaşık yapıları nedeniyle etkin bir planlama ile yapılmalıdır.

Bütünleşik denetimde farklı uzmanlıkların kapsayıcı bir yaklaşımla tek bir denetimle birleştirilmesi ile yarattığı etki, risk değerlendirme sürecinin daha geniş açıdan incelenmesini gerektirmektedir. Sistemin faydaları denetimin daha verimli olması, etkin risk analizi, denetim planlaması kapsamı ve gelişmiş raporlamayı sağlamaktır. Ancak bazı durumlarda denetimin yüksek riskli alanlara odaklanması ihtiyacı, maliyet vb. faktörlerin geleneksel denetim yapılmasını daha anlamlı kılmaktadır (Beşli, 2020, s.372). Bütünleşik denetimde kullanılan genel yaklaşımlar şu şekildedir (Beşli, 2020, s.373);

- ✓ SOX Denetimi (PCAOB Yaklaşımı): PCAOB'nin yayınladığı 5. nolu denetim standardı kapsamında bağımsız denetimde finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol ve finansal tablolar üzerinden görüş bildirmeye dayanan bütünleşik denetimi içerir. Bu yaklaşım temel olarak dört aşamayı kapsar (PCAOB, 2007):
 - Denetime hazırlık prosedürlerinin uygulanması (Müşteri kabulü, denetçi bağımsızlığının teyidi, denetim sözleşmesinin imzalanması),
 - Denetim planlaması ve risk analizinin yapılması,
 - Finansal raporlama ile ilgili kontrolün işletim etkinliklerinin test edilmesi,
 - Hesap ve açıklamalar hakkında maddi doğruluk testlerinin uygulanması,
 - Denetimin sonlandırılması ve raporlama.

Bütünleşik denetim, her aşamada finansal raporlama ile ilgili kontroller ile finansal tabloları oluşturan hesapların finansal tablo üzerindeki etkilerini içeren denetim çalışmaları ve finansal tablo iddiaları dikkate alınarak planlanır ve yürütülür. Ülkemizde BDDK'nın bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri denetimi genel olarak PCAOB yaklaşımı benzetmektedir.

- ✓ IIA Yaklaşımı: 2012 yılında yayınlanan bütünleşik denetim uygulama rehberine göre kuruluşun finansal olan ve olmayan tüm süreçleri dikkate alarak bütüncül risk değerlendirmesi ve denetim biriminin yeterli ve etkin olması için planlamayı sağlıklı yapması gerekmektedir. IIA yaklaşımı, PCAOB yaklaşımına göre finansal olmayan konuları da ele aldığından daha genel bir bütünleşik denetim yaklaşımı ifade eder. Bu yaklaşımın aşamaları ise (IIA,2012; Beşli, 2020, s.376):
 - Risk yönetim döngüsünün incelenmesi,
 - Geniş bir risk evreni dikkate alınarak iç kontrolün gözden geçirilmesi,
 - Denetim için uzmanlıkların tespiti,
 - Belirlenen risk evrenine yönelik denetim metot ve sürelerinin belirlenmesi,
 - Kaynak ihtiyacını dikkate alan bir kaynak planlamasının yapılması,
 - Maliyetlerin hesaplanması,
 - Denetim planı için yönetimin onayının alınması şeklindedir.

SOX Yasası'yla birlikte gündeme gelen bütünleşik denetimde kuruluşun finansal tablo denetimi ile finansal raporlarına ilişkin iç kontrollerin etkinliği de bağımsız denetime tabi olacaktır. Bu durum çeşitli ülkelerde şirketlerin iç kontrol sistemlerinin iyileştirmeleri yönünde bazı düzenlemeler yapmalarını teşvik etmiştir (Beşli, 2020, s.369). Ülkemizde de BDDK'nın bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri kapsamında 2006 yılı itibarıyla bütünleşik denetim yapılmaktadır. Bu denetim esasen finansal tablo ile iç kontrolün birlikte denetlenmesini kapsamaktadır (Beşli, 2020, s.366).

3.11. Üçlü Hat Modeli

İç kontrol ve iç denetim oluşturmak zorunda olmayan kuruluşlarda iç denetim sistemi olsa bile iç kontrol sistemi olmadığından iç denetimin öneminin tam olarak anlaşılmadığı görülmektedir. Bu kurumlarda üçlü savunma hattı olmadığından denetçiler güvence faaliyetleri kapsamında faaliyet gösterirler. İç kontrol sistemin zorunlu olan kuruluşlarda ise danışmanlık ön plandadır (Kaya, 2020, s.169).

2013 yılında ilk olarak IIA tarafından yayınlanan Üçlü Savunma Hattı Modeli, iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiyi en etkin biçimde ortaya çıkaran modeldir. Buna göre I. savunma hattında iç kontroller, II. savunma hattında risk yönetimi, III. savunma hattında iç denetim vardır. I. ve II. savunma hattı üst yönetime, III. savunma hattı yönetim kuruluna güvence

Küresel Gelişmeler Işığında
İç Denetim Faaliyetinde Yaşanan Değişimlerin Değerlendirilmesi
Birgül BOZKURT YAZAR

sağlamaktadır. Bu modelin temel odağı risktir. III. hat en bağımsızdır (Kaya, 2020, s.163). I. hatta organizasyonun korunması gereken bir kale gibi düşünülmesi ve sağlam temellere oturtulması önerilmektedir. II. hat ise ilk hattı aşmayı başaran risklerin tespit edilerek olası olumsuz etkilerin minimize edilmesi sorumluluğundadır. III. hatta ise I. hatta yürütülen kontrol faaliyetlerinin değerlendirilerek güvence vermesi, II. hattaki birimlerin risk yönetimi, uyum gibi süreçlerdeki etkinliğin değerlendirilmesi beklenir (Keskin, 2020, s.324-326). Bahsedilen hatların varlığı iç denetimde etkinlik sağlamaktadır. Zaman içerisinde iç denetim yaklaşımında meydana yelen değişimler bu modelin yetersiz olduğunu, değişen koşullar çerçevesinde modelin revize edilmesini gerektirmiştir. Bu kapsamda modele yapılan eleştiriler aşağıdaki gibidir (Keskin, 2020, s.328-329);

- ✓ I. ve II. hattaki rol ve sorumlulukların net bir şekilde belirlenmemesi, birimlerin direkt olarak birbirine temas etmemesi sorucunda iletişimin azalması (Silo Zihniyeti),
- ✓ II. hattaki birimlerin direkt genel müdüre bağlı olması sebebiyle risklerin bağımsız bir şekilde raporlanmasının zorlaşması,
- ✓ Üst yönetim ve yönetim kurulunun savunma hatları ile ilişkisinin açıkça vurgulanmaması,
- ✓ Risklere karşı savunmaya odaklanılması, risk fırsatlarının değerlendirilmemesi,
- ✓ Katı ve sabit olması sebebiyle küçük ve ortak ölçekli işletmelere uygulanma zorluğu.

IIA tarafından modelin güncellenmesine yönelik anket çalışması (2019) yapılmış ve sonuç olarak modelin güncellenmesi, herkesin anlayabileceği şekilde basit dille hazırlanması, birimler arası iletişimin sağlanmasına ihtiyaç duyulduğu, savunmadan ziyade güvence odaklı olması gerektiği sonucu çıkmıştır (Keskin, 2020, s.330). Yapılan çalışmalar sonucunda Temmuz 2020 de Üçlü Hat Modeli yayınlanmıştır. Bu modelde silo zihniyeti aksine birimler arası yatay koordinasyon ve iş birliği ile uyumun sağlanması vurgulanmaktadır. Yeni modelde altı temel ilke belirlenmiştir. Bunlar (IIA 2020b; Özbilger, 2021, s.5):

- ✓ Yönetişim.
- ✓ Yönetişim organının rolleri.
- ✓ Yönetim, birinci ve ikinci hatların rolleri.
- ✓ Üçüncü hatların rolleri.
- ✓ Üçüncü hattın bağımsızlığı.
- ✓ Değer yaratma ve koruma.

Tablo 2. Hatların Farklılığı

	Üçlü Savunma Hattı	Üçlü Hat Modeli
Modelleme Türü	Statik ve ilkesel olmayan	Dinamik ve ilkesel
Bakış Açısı	Reaktif	Proaktif
Görev ve Sorumluluklar	Belirgin değil	Belirgin
Koordinasyon	Yok	Var
Silo zihniyeti	Var	Yok
Hatların İlişkisi	Sıralı	Eş zamanlı
İletişim Yönü	Sadece üste doğru dikey	Her iki yöne doğru dikey ve yatay

(Özbilger, 2021:48)

Üçlü Hat Modeli, Üçlü Savunma Modeline göre daha esnek, eş zamanlı, proaktif bir yaklaşım içerisinde kurumların amaçlara ulaşmalarına ve güçlü bir yönetişimin ve risk yönetiminin sağlanmasına en iyi şekilde yardımcı olan yapıları ve süreçleri tanımlamalarına yardımcı olur (IIA, 2020b). Modelden en büyük beklenti, iç denetimin rolünü netleştirmeye ve mesleğe daha fazla güven sağlamaya yardımcı olmasıyla birlikte, modelin uygulanabilirliğini, tüm kurumları kapsayacak şekilde genişletmeyi sağlayacak uygun esnekliği ve ölçeklendirilebilirliği göstermesidir (TİDE, 2020). IIA tarafından ortaya konan bu modele de eleştiriler geleceği unutulmamalıdır. Bu yüzden risklerin nasıl karşılanacağını gösteren ideal model yerine organizasyonda etkin iç kontrol sisteminin oluşturacak kültürün benimsenmesi gerekmektedir (Keskin, 2020, s.333).

4. SON GELİŞMELER IŞIĞINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNDE YAŞANAN DEĞİŞİMLER

Çağımızın önemli getirilerinden olan teknolojik gelişmeler sonucunda bazı meslekler yok olmakta; bazı yeni meslekler de ortaya çıkmaktadır. Bazen de yok olma gibi radikal süreçler olmasa da bazı mesleklerin bir dönüşüm yaşayacağı söylenebilir. Bu süreçte esasen kas gücünün robotik teknolojilere, insan beyninin yapay zekâya yerini bırakması beklenmektedir (Gülten, 2020, s.261). Dijitalleşmeden en çok etkilenen meslekler arasında muhasebe ve denetim meslekleri gelmektedir. Bu noktada olağan veya sıradan işlemlerin makineler tarafından yapılması, iç denetçilerin risk odaklı denetime yönelerek kuruma değer katacak çalışmalar yapmaları gerekmektedir. Bu husus iç denetim standartlarında da belirtilmektedir (Ağdeniz, 2020, s.29).

Günümüzde iç denetim işletmenin değerini korumaktan öte değerini geliştirici bir rol oynamaktadır. İç denetimden maksimum fayda sağlamak için işletmenin iç ve dış çevresi, faaliyet gösterilen sektör ve bölge, hukuki yapısı, büyüklüğü gibi faktörlerle birlikte maruz kalabileceği kontrol riski ve örgüt kültürü dikkate alınarak işletmeye özgü iç denetim birimi oluşturulmalıdır. Çünkü farklı kurumlarda etkinlik sağlayacak düzeyde genel geçer bir iç denetim bölümü oluşturmak mümkün değildir (Yılcıncı, 2006, s.110).

İç denetim mesleğinin bağımsız ve tarafsızlıkla yürütülmesi önemlidir. Bu konuda işletme yönetimi iç denetçinin bağımsızlığını sağlamada gerekli tedbirleri almalıdır. Şayet bağımsızlığı tehdit eden bir unsur oluşması durumunda denetimin sürdürülemeyeceği ilgili taraflara bildirilmelidir.

Yönetimin anlık bilgi ihtiyacına hızlı ve etkin cevap verilmesi için iç denetimde sürekli denetim süreci önem kazanmıştır. Günümüz koşullarında bilgi teknolojisi işletmeler için bir araçtan önce organizasyon yapılanmasında belirleyici bir unsur olmuştur. Bu noktada işletmelere sağlanan faydanın paydaşlar için önem kazanması için bu bilgilerin tamlığı ve doğruluğu için bir güvenceyi temsil etmesi gerekmektedir. Esasen günümüzde denetçiler sürekli denetimin en etkin çözüm olduğuna inanmaktadır (Akmeşe, 2020, s.121). Çünkü geleneksel yaklaşım muhasebe ve işletme varlıklarının korunmasına yönelik süreci kapsarken; yeni süreç içerisinde iç denetim faaliyeti daha proaktif bir bakış açısı içerisinde yürütülmüştür. Ayrıca denetlenen işletmeye müşteri zihniyeti ile yaklaşılmamış, olası risklerin tespiti ve yönetilmesi benimsenmiş, denetimin kalitesinde süreklilik hedeflenmiş ve bilgi teknolojisi imkânlarından mümkün olduğunca faydalanılmıştır (İşgüden, 2012, s.3).

İç denetçilerin kurum hedef ve stratejilerini yönetmeleri, kendilerini güncellemeleri mesleğin gerektirdiği bir durumdur. Ekonomik koşulların zorluğu, rekabet ortamının artması ve zaman içerisinde yaşanan skandallar ve yolsuzluklar sebebiyle iç denetçilerden başarılı performans beklentileri artış göstermiştir. Bu kapsamda iç denetçilerin sahip olması gereken asgari düzeydeki özellikler yüksek düzeyde farkında olma durumu, canlılık, uyumluluk şeklinde oluşmaya başlamıştır (Sağlar ve Tuan, 2009, s.349). Bu süreç içerisinde kurumların siber güvenlik, dijitalleşme, bulut bilişim, nesnelerin interneti gibi konuları içeren bilgi güvenliği konusunda risklere maruz kaldıkları yapılan çalışmalarda tespit edilmiştir (Yalçın, 2020, s.71). Yeni iç denetçilerin de belirlenen riskleri analiz etmede yetkin olmaları da önemlidir. IIA 2014 yılında yapılan çalışmada analitik düşünme, iletişim, veri madenciliği, genel bilgi teknolojisi, iş zekâsında yetkin olma özelliklerinin arandığı görülmüştür (Yalçın, 2020, s.74).

Önümüzdeki yıllarda birkaç teknolojinin bir araya gelmesi ile iç denetçilerin paydaş beklentilerini ve mesleki değişiklikleri dikkate almaları gerekecektir. Bu yüzden iç denetçiler zaman içerisinde meydana gelen yeni riskler ve bu risklerle gelen yeni taleplere uyum sağlamalıdır (IIA, 2021). IIA tarafından 2015 yılında iç denetçilerin teknoloji kullanımını ölçmek amacıyla yapılan çalışmada bilgisayar destekli denetim teknolojileri (Computer Assisted Audit Techniques -CAATs) kullananların oranı %18, veri madenciliği ile ilgili yazılım kullananların oranı % 19, veri analitiği ile ilgili etkin araçları kullananların oranı %19 ve elektronik çalışma kağıtlarını kullananların oranının % 41 olduğu görülmektedir. Daha sonraki yıllarda yapılan çalışmalarda bu oranlarda artış görülse de hala teknolojik araçların etkin kullanılmadığı sonucuna varılmıştır (Yalçın, 2020, s.70).

Son yıllarda iç denetim sürecinde yer alan tarafların güçlü iletişimi ve yapay zekâ uygulamaların sağlayacağı faydaların denetim sürecindeki öneminin artması beklenmektedir. Bu durumun denetime yeni bir boyut kazandırması ve bunların da denetlenmesi ihtiyacına paralel olarak ilgili standartların oluşturulması gündeme gelmektedir (Kurt ve Bozkuş Kahyaoğlu, 2023, s.3).

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Günümüz koşullarında iç denetim mesleğinde yaşanan gelişmeler ve bunun sonucunda oluşan ihtiyaçlar dikkate alınmalıdır. Daha önce finansal bilgilerin doğruluğu tespit edilmesi yeterli iken, artık kuruma değer katma anlayışı hâkimdir. Bu yüzden iç denetçiler ve işletme yönetimleri üzerlerine düşen sorumlulukları tam anlamıyla yerine getirmelidirler.

Özellikle yaşanan teknolojik gelişmeler ve onun getirdiği riskler, işletmelerde artan ve karmaşık bir hal alan işlemlerin varlığı, verilerin analizinde yaşanan sorunlar, iç kaynakların yetersizliği, güvence odaklı uygulama ihtiyacı çerçevesinde iç denetim faaliyeti şekillenmektedir. Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerinde dikkat edilmesi gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Yapay zekâ uygulamalarından maksimum düzeyde faydalanılmalı ve oluşabilecek risklere karşı önlemler alınmalıdır.
- ✓ İç denetim faaliyetlerinde bağımsızlık ve tarafsızlığın tam olarak sağlanmasına özen gösterilmelidir.
- ✓ İç denetim faaliyetlerinde teknolojik adaptasyon sağlanmalıdır (Bilgisayar destekli denetim teknikleri, web tabanlı denetim programının uygulanması vb.)
- ✓ İç denetim faaliyetinde kaynakların etkin kullanımı için risk yönetimi etkin yapılmalıdır.
- ✓ İç denetçilerin mesleki gelişimlerine ağırlık verilmeli, bu durum işletme yönetimi ve meslek örgütleri tarafından çeşitli etkinliklerle desteklenmelidir.
- ✓ İç denetim sürecinde elde edilen bilgilerin anlık değerlendirilmesi sağlanmalı ve gerekirse izleme sürecinde daha sık aralıklarla analizler yapılmalıdır.
- ✓ Sürekli izleme konusunda teknik altyapı sağlanmalıdır.
- ✓ İç denetim birimi ile işletme yönetimi arasında güçlü iletişim kurulmalıdır.
- ✓ İç denetimde kalitenin sağlanması yönünde örgüt kültürü oluşturulmalıdır. İç kaynakların yetersiz olması durumunda dışarıdan kaynak kullanımı (outsourcing) veya eksik bulunan alanlarla ilgili eş kaynak kullanımı (co-sourcing) yoluna gidilmelidir.
- ✓ Gerekli durumlarda iç kontrolün iyileştirilmesi amacıyla bütünlük denetim uygulaması yapılarak sonuçlar değerlendirilmelidir.
- ✓ İç denetimde etkinliğinin sağlanması için savunma odaklı değil güvence odaklı modeller işletme içinde oluşturulmalıdır.

Yukarıda bahsedilen hususlar çerçevesinde IIA tarafından çalışmalar yürütülmektedir. Böylece karmaşık hale gelen yönetsel iş süreçlerinin iç denetçiler tarafından sunulan anlaşılabilir ve sonuç odaklı iç denetim hizmetleri sayesinde daha kolay değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda denetimin güvence hizmetinden ziyade danışmanlık hizmetleri çerçevesinde değerlendirilmesine yönelik çalışmalar hâlihazırda yürütülmektedir.

Kaynakça

- Ağdeniz, Ş. (2020). *İç denetçiler neden makine öğrenmesi zorunda?*, H. Kırıl (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:15-37). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Akmeşe, S. (2020). *Geleceğin iç denetim stratejisinde sürekli denetim yaklaşımı*, H. Kırıl (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:119-132). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Beşli, E., (2020). *Bütünlük denetim ve bilgi teknolojileri genel kontrolleri*, H. Kırıl (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:365- 395). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Doğmuş Yurdakul, D. (2020). *Avrupa Birliği'nde iç denetim: üye ülke uygulamaları*, H. Kırıl (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:469-512). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerekan, B., (2010). *İç denetimde dış kaynak kullanımı (outsourcing): bist – 100 endeksinde işlem gören şirketler üzerinde bir araştırma* (Doktora Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- Ghani, R., vd, (2017). Application of computer-assisted audit tools and techniques (CAATTs) in audit firms, *Journal of Advanced Research in Business and Management Studies*, 9(1), 67-74.
- Gülten, S. (2020). *Bağımsız denetimde yapay zekâ kullanımı*, G. Kurt ve M. Özbirecikli (Editör), Denetimde Seçme Konular 5 içinde (ss: 261-288), Ankara: Gazi Kitabevi.

Küresel Gelişmeler Işığında
İç Denetim Faaliyetinde Yaşanan Değişimlerin Değerlendirilmesi
Birgül BOZKURT YAZAR

- Gürol, B. (2021). *Denetim faaliyetlerinde dijital dönüşüm teknolojilerinin kullanımı*. R. Güneş, S. Karabınar, M. Saban (Editör), Denetimde Seçme Konular 7 içinde (ss: 111-131). Ankara: Gazi Kitabevi.
- 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, Eskişehir.
- Karabacak, H., (2020). *İç denetimde çatışma yönetimi ve müzakere*, H. Kıral (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:295-316). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kaya, B. (2020). *İç denetçilerin iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukları*, H. Kıral (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:147-174). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Keskin, H. G., (2020). *Üçüz güvence hattı modeli: üçlü savunma hattına alternatif bir model önerisi*, H. Kıral (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:319- 335). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kıral, H., Satıcı, E., (2020). *İç denetim birimlerinin denetim paydaşları ile ilişkilerini belirleyen faktörler: Türkiye kamu sektörü örneği*, H. Kıral (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:215-235). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kızıl, C. Yılmaz, E. Aslan T. (2018). *Denetim faaliyetlerinde güncel yaklaşım: Denetim ve bilgi teknolojilerinin entegrasyonu*, International Symposium On Innovative Approaches İn Scientific Studies (ISAS Winter - 2018), SETSCI Conference Indexing System, Vol. 3, November 30-December 2 2018, Samsun, Turkey, 412-415.
- Kurt, G., Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2023). *Değişime etki eden faktörler çerçevesinde iç denetim standartlarında yeni eğilimler*. G. Kurt, S. Bozkuş Kahyaoğlu (Editör), Küresel İç Denetim Standartları: Yenilenen Kavramlar ve Değişim Alanları içinde (ss:1-6). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kükreler, E., Kavak, S. (2020). *Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler*, H. Kıral (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:79-118). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Memiş, M. Ü. “Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı. 85 (Ocak-Şubat 2008), 75-91.
- Özbilger, H.İ. (2021). İç denetime yeni bir bakış: üçlü hat modelinin değerlendirilmesi, *Denetim Dergisi*, 0(22), 40-54.
- Özçelik, H., Öztürk, M.S. (2021). *Bilgisayar destekli iç denetim teknikleri: turizm sektörü uygulaması*. R. Güneş, S. Karabınar, M. Saban (Editör), Denetimde Seçme Konular 7 içinde (ss: 233-252). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sağlar, J., Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Selimoğlu, S. ve Özbek, C. Y. (2018). *İç denetim Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Tanç, A. ve Çardak, D. (2021). *Kritik bir risk faktörü olarak tedarik zinciri kesintilerinin iç denetim bakış açısı ile değerlendirilmesi*. R. Güneş, S. Karabınar, M. Saban (Editör), Denetimde Seçme Konular 7 içinde (ss: 329-354). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Temelli, F., Teraman Ö. (2021). *İç kontrolde etkinliği sağlamada yapay zekânın önemi*. R. Güneş, S. Karabınar, M. Saban (Editör), Denetimde Seçme Konular 7 içinde (ss: 253-289). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tüm, K. (2013). Kurumsal yönetim, iç denetim ve iç denetimin kalitesi: kalite güvence ve geliştirme programı, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2),93-112.
- Uzay, Ş., (1998). İç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetime etkisi, Atatürk Üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 12(1), 161-176.
- Yalçın, S. (2020). *İç denetimin gelecekteki rolü: iç denetçilerin sahip olması gereken yetkinlikler*, H. Kıral (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:65-77). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılancı, M. (2006). *İç denetim - Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine bir araştırma*, Ankara: Nobel Yayınları.

Yıldız, B., (2018). Sürekli denetim teknolojisi, Uluslararası Akademik Forum 2018, Gerçek Zamanlı Güvence Modeli Olarak Sürekli Denetim ve Sürekli İzleme. Eskişehir, 97-134.

Yılmaz, G., Çelik, M., Gündoğar, M. (2020). *Suiistimal risklerinin yönetiminde iç denetimin rolü*, H. Kırıl (Editör), İç Denetim- Kuruma Değer Katmak içinde (ss:193-211). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

İnternet Kaynakları

IIA (t.y.). Fundamentals of Risk-based Auditing, <https://www.theiia.org/en/products/learning-solutions/course/fundamentals-of-risk-based-auditing/>, (Erişim Tarihi: 13.10.2023)

Önder, T., (2001). Amerika’da yatırımcılar nasıl korunmaktadır? bağımsız denetimde bağımsızlık ilkesinin sec ve spk açısından incelenmesi, V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2 – 6 Mayıs 2001, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/22.%20TURKAN%20ONDER.doc>, (Erişim Tarihi 12.10.2023).

De Koning, R. (2008). Public Internal Financial Control (PIFC), <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/43rdkpicreserve.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

Deloitte (2018). Yapay Zekâ: Melek mi, Şeytan mı? https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/the-deloitte-times/TDT_Subat%202018_yapay%20zekaka.pdf, 44-47, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

IIA, (2012). Integrated Auditing, <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/practice-guides/integrated-auditing/pg-integrated-auditing.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

IIA (2020a). Developing a Risk-Based Internal Audit Plan, <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/practice-guides/developing-a-risk-based-internal-audit-plan/pg-developing-a-risk-based-internal-audit-plan.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

IIA, (2021). Future Ready: Upskilling Today For The Profession Of Tomorrow <https://www.theiia.org/en/content/research/foundation/2021/future-ready-upskilling-today-for-the-profession-of-tomorrow/> (Erişim Tarihi:12.10.2023).

PCAOB, (2007). Auditing Standard No. 5- An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements, https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/Auditing_Standard_5, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

SEC, (2000). Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements, <https://www.sec.gov/rules/2000/11/revision-commissions-auditor-independence-requirements#33-7919>, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

SOX, (2002). Sarbanes- Oxley Act Of 2002, <https://www.govinfo.gov/content/pkg/COMPS-1883/pdf/COMPS-1883.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

TİDE, (2020). Küresel Bakış Açılı ve Anlayışlar Üçlü Hat Modeli – Her Kurumun Başarısı için Önemli Bir Araç, https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/GPAI_Three_Lines_Model_Turkish.pdf, (Erişim Tarihi: 12.10.2023).

TİDE, (2017c). Küresel Bakış Açılı ve Anlayışlar -Yapay Zekâ – İç Denetim Mesleğine İlişkin Dikkate Alınması Gerekenler, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/GPAI-Artificial-Intelligence-Part-I-Revised.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.10.2023).

TİDE, (2017d). Küresel Bakış Açılı ve Anlayışlar- IIA’nın Yapay Zekâ Denetim Çerçevesi, Pratik Uygulamalar, Bölüm A <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/GPAI-Artificial-Intelligence-Part-II%20Revised.PDF>, (Erişim Tarihi:11.10.2023).

IIA (2020b). IIA’nın Üçlü Hat Modeli - Üçlü Savunma Hattı ile İlgili Güncelleme, <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 06.10.2023).

TİDE, (2017a). Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (Erişim Tarihi: 06.10.2023).

Teorik Makale

GÜVENİLİR YAPAY ZEKÂ VE İÇ DENETİM (TRUSTWORTHY ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND INTERNAL AUDIT)

Şafak AĞDENİZ¹

ÖZ

Yapay zekâ teknolojileri bugün hemen her alanda kullanılmaktadır. Kullanılan yapay zekâ uygulamalarının yasal, etik, güvenlik vb. açılardan ortaya çıkan riskleri yapay zekâ uygulamalarının güvenilirliği açısından sorgulanmasına neden olmuş ve güvenilir yapay zekâ alanında düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Güvenilir yapay zekâ için ise bu sistemlerin denetimi gündeme gelmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde iç denetçilerin güvenilir yapay zekâ ile ilgili işletmelere sunacağı önemli katkılar olacaktır. İç denetim üst yönetime yapay zekâ uygulamalarının işletmelere kuruluşu aşamasında bu sistemlerin olası riskleri hakkında danışmanlık hizmeti vererek ve yapay zekâ uygulamalarının veri ve algoritma denetimlerini gerçekleştirerek güvence sağlayabilir. Bu kapsamda çalışmanın amacı güvenilir yapay zekâ denetimi ve işletmelere bu konuda iç denetim faaliyetinin sağlayacağı katkılar olarak belirlenmiş ve bu amaca yönelik olarak da betimsel analiz yöntemi kullanılmıştır. İç denetçiler yapay zekâ uygulamalarına ilişkin işletme tarafından oluşturulan iç kontrol faaliyetlerinin denetimini gerçekleştirerek ve yapay zeka sistemlerinin risk değerlendirmelerinde danışmanlık yaparak işletmelere değer katabilecektir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Yapay Zekâ, Algoritma Denetimi, Veri Denetimi

Jel Kodları: M40, M42, O33

ABSTRACT

Artificial intelligence technologies are used in almost every field today. The artificial intelligence applications used are legal, ethical, security, etc. The risks arising from these aspects have caused the reliability of artificial intelligence applications to be questioned and regulations have begun to be made in the field of reliable artificial intelligence. For reliable artificial intelligence, the control of these systems has come to the fore. When evaluated from this perspective, internal auditors will have significant contributions to businesses related to reliable artificial intelligence. Internal audit can provide assurance by providing consultancy services to senior management about the possible risks of these systems during the installation of artificial intelligence applications to businesses and by performing data and algorithm audits of artificial intelligence applications. In this context, aim of the study was determined as trustworthy artificial intelligence auditing and the contributions of internal audit activity to businesses in this regard, and the descriptive analysis method was used for this aim. Internal auditors will be able to add value to businesses by auditing the internal control activities created by the business regarding artificial intelligence applications and providing consultancy in the risk assessments of artificial intelligence systems.

Keywords: Internal Audit, Artificial Intelligence, Algorithm Audit, Data Audit

Jel Codes: M40, M42, O33

1. GİRİŞ

Temeli 1950’li yıllarda atılan yapay zekâ özellikle son 10 yılda büyük bir ivme kazanmıştır. İnsan hayatını kolaylaştıran yapay zekâ işletmelerin de birçok sürecini kolaylaştırmıştır. Dünya Ekonomik Forumu (World Economic Forum-WEF) tarafından yayınlanan Geleceğin İşleri Raporu 2023’te işletmelerin %75’inden fazlasının gelecek 5 yıl içinde yapay zekâ teknolojilerini uygulamak istediği belirtilmektedir. Yapay zekâ teknolojilerinin kullanıldığı iş alanlarından biri de denetimdir. Yapay zekâ teknolojilerinin denetim aracı olarak denetçiler tarafından kullanılmasıyla icra edilen denetim

¹ Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, OrcID: 0000-0003-0373-4694, agdenizsafak@gmail.com

faaliyetinin daha etkin, etkili ve verimli olacağı birçok çalışmada ele alınmış ve yapay zekânın denetimde kullanılması gerekliliği belirtilmiştir. Literatürde denetim 4.0, sürekli denetim, çevik denetim, uzaktan denetim gibi kavramlarla ifade edilen denetimin icrasında yapay zekânın pratik uygulamaları mevcuttur. İç denetçiler ve üst düzey yöneticiler her zaman değişikliklerle çalışma zorluğuyla karşı karşıyadır, ancak söz konusu bu değişikliklere uyum sorunu son birkaç yılda işletmelerin mevcut sistemlerine yapay zekâyı entegre etme yönündeki yatırımlarının ivme kazanmasıyla daha da artmıştır (Kinkela & Harris, 2022, s. 40).

Yapay zekâ teknolojisinin yükselişiyle birlikte bu teknolojilerin kullanımından kaynaklanan yasal, etik ve güvenlik ile ilgili sonuçları iş dünyasında ve toplumda giderek daha önemli hale gelmektedir (Koshiyama vd., 2022, s.41). Meta, eski adıyla Facebook yapay zekâ kullanımı ile ilgili tartışmaların odağında yer alan işletmelerden biri olarak yapay zekâ algoritmalarının kötüye kullanımına ilişkin incelemelerden geçmiştir (IIA, 2017a, s.12). Bu kapsamda literatürde yerini alan güvenilir yapay zekâ kavramı üzerinde konuşulmaya ve bu alanda düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. İşletmelerin yapay zekâ risklerinin farkında olması ve bu riskleri yönetebilmeleri için gerekli adımları atmaları gerekmektedir. İşletmeler iç kontrol sistemleri aracılığıyla yapay zekâ kaynaklı riskleri için menfaat sahiplerine karşı güvence verebilirler. Bu süreçte iç kontrol sisteminin bir gerekliliği olan iç denetim faaliyeti yapay zekâ risklerinin belirlenmesinde ve bu risklere ilişkin oluşturulan kontrolleri denetleyerek işletmelere önemli katkılar sunabilecektir. Bu kapsamda birçok alanda kullanılan yapay zekânın kendisi de ayrı bir denetim konusu olarak gündeme gelmektedir.

Yapay zekâ uygulamalarının insan beynine bağlı olması ve dolayısıyla insan kaynaklı hatalara açık olması muhtemeldir. Bu nedenle kullanılan yapay zekâ teknolojisinin denetim alanına uygunluğunun değerlendirilmesi, getireceği riskler denetçinin risk analizinde ele alması gereken konulardandır (Yıldız & Ağdeniz, 2019, s.99). Yapay zekâ, gelişmiş robotik, 3D baskı, blok zinciri ve nesnelerin interneti gibi yıkıcı teknolojilerin artan kullanım hızı karşısında iç denetçilerin bu teknolojilere ve bu teknolojilerin getirdiği risklere karşı kuruma değer katma çabası artmaktadır (Wright, 2017). Yapay zekâ kullanımının yaygın ve hızlı büyümesi göz önüne alındığında, iç denetçilerin yapay zekânın nasıl çalıştığına, iş dünyasındaki ve kamudaki pratik uygulamalarına ve kuruluşlara sunduğu riskler ve fırsatlara ilişkin derin bir anlayış geliştirmeleri önemlidir. Yapay zekâ teknolojilerinin iş dünyasına hızla dahil edilmesinin denetim açısından ortaya çıkaracağı zorlukları aşağıda sıralanmıştır (Naqvi, 2020, s.8):

- Denetçilerin hazırlıklı olmadığı yeni türde riskler ortaya çıkacaktır.
- Denetçileri hizmet sunum sistemlerini yeniden düşünmeye zorlayacaktır.
- Denetçilerin var olan riskleri ortaya çıkarması yerine, ortaya çıkacak riskin bir adım önünde kalmasını gerektirecektir.

Yapay zekâ sistemlerinin veya daha dar kapsamda makine öğrenmesi denetimi, literatürde sıklıkla "yapay zekâ denetimi" veya "algoritma denetimi" olarak adlandırılan, yeni ortaya çıkan ve önemli bir denetim alanıdır. Yapay zekâ denetimi, finans, sağlık hizmetleri, gibi çeşitli uygulamalardaki yapay zekâ sistemlerinin adaletini, şeffaflığını, hesap verebilirliğini, yanlılığını ve etik sonuçlarını değerlendirmeyi içermektedir. Söz konusu yapay zekâ denetimi 2023 yılında gerçekleştirilen G7 Zirvesinde de ele alınmıştır. Zirvede yapay zekâ alanında yaşanan gelişmelerin büyük bir hızla ilerlemesi sonucu yapay zekâ endüstrisinin bağlayıcı veya etik kurallardan yoksun bir şekilde ilerlemesinin ciddi toplumsal zararlara neden olabileceği belirtilmiş ve bu bağlamda güvenilir yapay zekâ için uluslararası teknik standartların geliştirilmesi ve benimsenmesi konusu ele alınmıştır (European Commission, 2023).

Yapılan bu açıklamalar ışığında çalışmanın amacı güvenilir yapay zekâ için yapay zekâ denetimi hakkında bilgi vermek olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda çalışmada veri denetimi ve algoritma denetimi konuları ele alınmaktadır. Çalışma ile iç denetim açısından yapay zekâ denetimi literatürüne katkı sağlanacağı ve iç denetçilerin bu alanda ortaya çıkan fırsatlara ilişkin farkındalıklarının artırılacağı değerlendirilmektedir. Çalışmanın birinci bölümü giriş olup çalışma hakkında genel bilgiler sunulmuştur. Çalışmanın ikinci bölümünde yapay zekâ denetimi hakkında literatür taramasına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde genel olarak güvenilir yapay zekâ kavramı ele alınacaktır. Dördüncü bölümde ise güvenilir yapay zekâ için iç denetçilerin gerçekleştirebileceği güvence faaliyetleri kavramsal olarak anlatılacaktır.

2. YAPAY ZEKÂ DENETİMİ ALANINDA YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

Yapay zekânın denetim amacı olarak kullanılmasına ilişkin çalışmaların nispeten yeni olduğu söylenebilir. Yapay zekâ denetiminin literatürde algoritma denetimi ve makine öğrenmesi denetimi gibi adlarla da anıldığı görülmektedir. Bu alanda yapılan ilk çalışmalardan biri Sandvig vd. tarafından 2014 yılında yapılmıştır. Yazarlar Amerikan Hava Yolları'nın rezervasyon sorununa çözüm bulmak amacıyla IBM ile kurulan online rezervasyon sistemi üzerinden kullanılan algoritmaların yanlılığına ve etik sorunlarına dikkat çekmiş ve algoritmaların da denetlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Clavell vd. (2020) çalışmalarında Telefónica Innovación Alpha tarafından geliştirilen kişiselleştirilmiş bir sağlık önerisi uygulaması olan REM!X'in Algoritmik Denetimini örnek olay araştırması üzerinden yapmışlardır. Koshiyama & Kazim (2022) çalışmalarında algoritma denetimi adı altında yapay zekânın, makine öğrenmesinin risklerine yer vermiş ve

algoritma denetiminin temel bileşenlerini ele almışlardır. Landers & Behrend (2023) çalışmalarında yapay zekâ modellerinin adillik önyargısına dikkat çekerek denetçilere bu alandaki denetimleri için bir çerçeve sunulmuştur. Munoko vd. (2020) çalışmalarında denetim mesleğinin yapay zekâ teknolojilerini benimserken dikkate alması gereken potansiyel etik sorunları ele almaktadır. Bandy (2021) çalışmasında algoritma denetimi alanında yapılan çalışmaların sistematik bir araştırmasını yapmıştır. Yazar ele alınan 62 adet çalışmada algoritmik sistemlerde ayrımcılık, çarpıtma, istismar ve yanlış yargılama olmak üzere dört sorun tespit etmiştir. Yapay zekânın etik yönünü ele alan bir diğer çalışma ise Brown vd. (2021) tarafından yapılmıştır. Yazarlar çalışmalarında yapay zekâ algoritmalarının etik açıdan değerlendirmeleri gerektiğini ele alarak algoritmaların etik denetimi için bir çerçeve önermişlerdir. Minkkinen vd. (2022) ise çalışmalarında yapay zekâ teknolojilerinin ilerlemesiyle ortaya çıkan sürekli denetim kavramının yapay zekânın denetiminde kullanılabilirliğini kavramsal olarak ele almış ve bu denetimde kullanılacak araçlar ve çerçeveleri irdelemişlerdir. Yapay zekâ denetimi alanında yapılan son çalışmalardan biri Mökander vd. (2023) tarafından geniş dil modellerinin (Long Language Models-LLM) denetimini ele almaktadır. Yazarlar geniş dil modellerinin getirmiş olduğu riskleri belirtmiş ve bu modellerin denetimi için bir model önerisinde bulunmuştur.

Literatürde yapay zekâ denetiminin genellikle dış denetim bağlamında ele alındığı görülmektedir. Ancak iç denetçilerin sistemlere doğrudan erişimi, daha önce tanımlanamayan riskleri ortaya çıkarmak amacıyla genellikle dış değerlendirmeler için mevcut olmayan ek bilgileri birleştirmesi yapay zekâ denetiminde daha etkili olabilecektir (Raji vd., 2020, s.35). Raji vd. (2020) tarafından yapılan bir çalışmada yapay zekâ denetimi iç denetim bağlamında ele alınmış ve yapay zekânın risklerinin denetimi konusunda iç denetçiler için bir çerçeve önerilmiştir. Söz konusu çerçeve kapsam belirleme, haritalama, kanıt toplama, test etme ve yansıma olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Bu çalışmada ise yapay zekâ denetiminde veri denetimi ve algoritma denetimine odaklanmış ve bu alanda iç denetçilerin denetimlerde uygulayabilecekleri kontrol prosedürleri hakkında bilgi verilmiştir.

3. GÜVENİLİR YAPAY ZEKÂ

Yapay zekâ matematik, mantık, istatistik, dilbilim, psikoloji gibi birçok disiplinin katılımıyla gelişmiştir. İnsan tarzı zekâyı mekanikleştirme olasılığını içeren ilk makale 1950 yılında Alan Turing tarafından yazılan “Computing Machinery and Intelligence” adlı çalışmadır (Nilsson, 2018, s.65). “Yapay zekâ” kavramının ilk olarak geçtiği metin ise McCarthy ve arkadaşlarının araştırma yapmak için Rockefeller Vakfı’na sundukları 2 Eylül 1955 tarihli resmi başvuru yazısı olarak bilinmektedir (Say, 2018, s.85). Yapay zekânın tohumları üç temel bilimsel etkinlikte ortaya atılmıştır. Bu etkinlikler (Nilsson, 2018, s.75) Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Yapay Zekâ’nın Gelişiminde Kilometre Taşları

Yıl	Etkinlik
1955	Öğrenen Makineler Oturumu-Los Angeles
1956	Yapay Zekâ Yaz Araştırması Projesi- Dartmouth Koleji
1958	Düşünce Süreçlerinin Mekanikleşmesi- Birleşik Krallık

(Nilsson 2018’den yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur).

Türkiye’de ise hemen hemen aynı zamanlarda Prof. Dr. Cahit Arf, 1958 yılında ilk yapay zekâ seminerini gerçekleştirmiştir. Bu seminerde “Makine Düşünebilir Mi ve Nasıl Düşünebilir” başlıklı makaleyi sunmuştur. Yapay zekâ alanındaki çalışmalarda, ilk olarak zekâ gerektiren bazı işleri belirleme ve bu işleri makinelerle nasıl yaptırılacağı belirlenmiştir. Bu nedenle 1950’li ve 1960’lı yıllarda yapay zekâ çalışmalarının bulmaca çözme, satranç ve dama gibi oyunları oynama, basit sorulara cevap verme gibi alanlarda yapıldığı görülmektedir (Nilsson, 2018, s.75). Yapay zekânın temel hedefi insan zekâsının birebir taklit edilebilmesidir. Günümüzde insan beyninin bir ürünü olan yapay zekânın henüz insan zekâsının yerini alabilmesi mümkün görülmemektedir. Yapay zekânın doğal zekâyı rağmen kullanılmasının nedenleri yapay zekânın aşağıdaki özelliklerinden kaynaklanmaktadır (Yıldız, 2009, s.25):

- **Belgelendirilebilirlik:** Doğal zekâ süreçleri tam olarak ortaya çıkarılmadığı için bir insanın karar verme sürecinin belgelendirilebilmesi mümkün değildir.
- **Verimlilik:** İnsan doğası gereği her zaman aynı performans ile çalışmamaktadır. Yorgunluk, stres, uykusuzluk gibi insana özgü birtakım özellikler insan zekâsının kullanımını doğrudan etkilemektedir. Ancak yapay zekâ teknolojisi insana özgü bu durumlardan bağımsızdır ve her zaman aynı verimlilikte çalışabilmektedir.
- **Kahçılık:** Doğal zekâ insan ömrü ile sınırlıdır. Ölüm ile birlikte doğal zekâda ölmektedir. Ancak yapay zekâ dijital ortamlarda saklanabilmekte, aktarılabilen ve kopyalanabilmektedir.

- **Objektiflik:** İnsan doğası gereği duygusallıkla karar verebilmektedir. Söz konusu bu durum bazen yanlış ve yanlış kararların verilebilmesine neden olmaktadır. Oysa yapay zekâ teknolojisi belirli bir olayda her zaman aynı karara varmaktadır.

İşletmeler yukarıda sayılan özelliklerin sunduğu fırsatları değerlendirmek adına yapay zekâ uygulamalarını giderek artan oranda faaliyetlerinde kullanmaktadır. Ancak yapay zekâ uygulamalarının beraberinde getirdiği ve her geçen gün değişen riskleri de mevcuttur. Yapay zekânın özellikle literatürde üzerinde durulan etik, yanlışlık, veri güvenliği vb. riskleri iyi analiz edilmelidir. Kaspersky ve Ghent üniversitesinin yapay zekânın insan davranışları üzerindeki sosyal etkisi ve bu etkinin yol açtığı tehdit ve risklere ilişkin gerçekleştirdikleri çalışmalarında çarpıcı sonuçlar bulunmuştur. Katılımcıların %40'ının, sadece kişisel yaka kartı ile girilebilen yerlere, robotların girebilmesi için kilidi açtıkları görülmüştür. Ayrıca çalışmaya katılanlardan biri hariç diğerlerinden kişisel bilgilerin yapay zeka robotu tarafından kısa sürede elde edildiği tespit edilmiştir (Belpaeme vd., 2019). Bir diğer çalışmada ise veriden beslenen yapay zekânın veri riskine dikkat çekilmektedir. Gartner firması tarafından yapılan bir ankete göre işletmeler, yılda ortalama 15 milyon dolarlık kayıptan zayıf veri kalitesinin sorumlu olduğuna inanmaktadır. Ayrıca, ankete katılan işletmelerin yaklaşık %60'ının, ilk etapta verileri ölçmedikleri için kötü verilerin işletmelerine ne kadar mal olacağını bilmedikleri belirtilmiştir (Bansal, 2021). Sayılan bu risklerin olası sonuçları arasında itibar kaybı, hisse değerinin kaybı, idari para cezaları ve davalar da yer alabilir (Calagna vd., 2021, s.6). Yapay zekâ uygulamalarına güvenerek onlardan yararlanabilmek için yapay zekânın olası etik, yasal ve diğer risklerinin gözetilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda son yıllarda uluslararası düzey toplantılarda üzerinde durulan konulardan biri güvenilir yapay zekâdır. Güvenilir yapay zekâ alanında devam eden veya tartışılan bazı önemli uluslararası düzenlemeler ve çalışmalar Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2. Güvenilir Yapay Zekâ Alanında Yapılan Düzenlemeler

AB (Avrupa Birliği)	Avrupa Komisyonu Yapay Zekâ Yasası: AB üye ülkeleri arasında yapay zekâ için uyumlu bir düzenleyici çerçeve oluşturmayı amaçlayan "Avrupa Birliği Yapay Zekâ Yasası" (EU Artificial Intelligence Act) 14 Haziran 2023 yılında Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilmiştir (European Parliament, 2023).
ABD (Amerika Birleşik Devletleri)	Yapay Zekâ Yönetişim İlkeleri: ABD'nde tek bir kapsamlı yapay zekâ düzenlemesi bulunmamakla birlikte, çeşitli federal kurum ve kuruluşlar yapay zekâ yönetişimi için yönergeler ve ilkeler yayınlamıştır. Bu kuruluşlardan ikisi NIST (Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü) ve FTC (Federal Ticaret Komisyonu)'dir (Fazlıoğlu, 2023).
Kanada	Kanada'nın Yapay Zekâ Etik Yönergeleri: Kanada, adalet, şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenlik de dahil olmak üzere sorumlu yapay zekâ gelişimini teşvik etmek için yapay zekâ etik kuralları geliştirmiştir. 2018 yılında "Yapay Zekânın Sorumlu Geliştirilmesine İlişkin Montreal Deklarasyonu" ve 2023 yılında "Gelişmiş Üretken Yapay Zeka Sistemlerinin Sorumlu Geliştirilmesi ve Yönetimine İlişkin Kurallar" adlı rehber yayınlamıştır (Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi, 2021, s.29).
Birleşik Krallık	Birleşik Krallık, etik yapay zekâ gelişimi için şeffaflık, hesap verebilirlik ve adalet gibi ilkeleri vurgulayan yönergeler yayınlamıştır. Bu yönergelerin amacı yapay zekâ teknolojilerinin geliştirilmesine bilgi vermektir. 29 Mart 2023'te yapay zekâ risklerini belirlemek ve ele almak için "Yapay Zekâ Düzenleme Beyaz Kitabını" (Artificial Intelligence Regulation White Paper) yayınlamıştır (Robert vd., 2023).
Artificial Intelligence HLEG (Yapay Zeka Üst Düzey Uzman Grubu)	Güvenilir Yapay Zekâ için Etik Kılavuz İlkeleri ve Değerlendirme Listesi yayınlamıştır (Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi, 2021, s.28).
ISO (Uluslararası Standardizasyon Örgütü)	ISO/IEC Standartları: ISO ve IEC (Uluslararası Elektroteknik Komisyonu), yapay zekâ sistemlerinde gizlilik için ISO/IEC 27701 ve yapay zekâ güvenilirliği için ISO/IEC 23894 dahil olmak üzere yapay zekâ için uluslararası standartlar geliştirmek üzerinde çalışmalar yürütmektedir (www.iso.org).
OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)	OECD Yapay Zekâ Kılavuzları: Etik ve demokratik değerleri göz önünde bulundurarak yapay zekâ politikaları ekosistemini güçlendirmek amacıyla 2019 yılında yayımlanan OECD Yapay Zekâ

Güvenilir Yapay Zeka ve İç Denetim
Şafak AĞDENİZ

	Konsey Tavsiye Kararı, 2019 yılında G20 Yapay Zekâ İlkeleri adı ile kabul edilmiştir (Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi, 2021, s.53).
GPAI (Yapay Zekâ Konusunda Küresel Ortaklık)	GPAI yapay zekânın sorumlu bir şekilde geliştirilmesini ve yaygınlaştırılmasını ilerletmek için hükümetleri ve uzmanları bir araya getiren uluslararası bir girişimdir. Yapay zekâ etiğine, politikasına ve en iyi uygulamalara odaklanmaktadır (Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi, 2021, s.31).
UNESCO (Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü)	UNESCO yapay zekânın etik boyutlarını araştırmaktadır. Yapay Zekâ Etiğine İlişkin Tavsiye Kararı, Kasım 2021'de UNESCO'nun Genel Konferansında 193 Üye Devlet tarafından kabul edilmiştir (Unesco, 2023).
WEF (Dünya Ekonomik Forumu)	WEF, şeffaf ve kapsayıcı yapay zeka sistemlerinin sorumlu küresel tasarımı ve piyasaya sürülmesini desteklemek için sektör liderlerini, hükümetleri, akademik kurumları ve sivil toplum kuruluşlarını birleştiren Yapay Zeka Yönetişim İttifakı oluşturmuştur. Ayrıca, "Yapay Zekâ Çözümlerinin Özel Sektör Tarafından Tedarikine İlişkin Rehber" 2023 yılı Haziran ayında yayımlanmıştır (www.weforum.org).

Yapay zekâ risklerinin yönetimi için yapılan son düzenlemelerden biri de Standartlar ve Teknoloji Ulusal Enstitüsü (National Institute of Standards and Technology-NIST) tarafından 2023 yılı Ocak ayında yayınlanan Yapay Zekâ Risk Yönetimi Çerçevesi AI-RMF 1.0'dır. Söz konusu çerçeve iki bölümden oluşmaktadır. Çerçevenin ilk bölümü riskin tanımı, yapay zekâ riskleri ve güvenilir bir yapay zekânın özelliklerini tanımlamaktadır. İkinci bölüm ise yapay zekâ risk yönetim çerçevesinin temelleri ve profillerini açıklamaktadır. NIST Yapay Zekâ Risk Yönetimi Çerçevesi AI-RMF 1.0'da güvenilir yapay zekânın yedi özelliği aşağıdaki gibi belirtilmiştir (NIST, 2023, s.12):

- Güvenlilik,
- Dayanıklılık,
- Açıklanabilirlik/yorumlanabilirlik,
- Geliştirilmiş gizlilik,
- Zararlı önyargı yönetimi ile adillik,
- Hesap verebilirlik/şeffaflık
- Geçerlilik/güvenirlilik.

Güvenilir yapay zekâ hakkında Türkiye'de yapılan bir çalışma ise Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi ile T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından 2021 yılı Ağustos ayında yayınlanan Türkiye Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi'dir. Söz konusu çalışmada Türkiye'nin güvenilir yapay zekâ alanından yapılan çalışmalara katılımının sağlanacağı ve bu alanda faaliyetler gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Çalışmada 8 adet güvenilir yapay zekâ ilkesi belirtilmiştir. Bu ilkeler aşağıda sıralanmıştır (Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi, 2021, ss.60-61):

- Ölçülülük,
- Emniyet ve güvenlik
- Tarafsızlık,
- Mahremiyet,
- Şeffaflık ve açıklanabilirlik,
- Sorumluluk ve hesap verebilirlik,
- Veri egemenliği,
- Çok paydaşlı yönetim,

Ulusal Yapay Zekâ Stratejisinde güvenilir yapay zekâ ile ilgili belirlenen ilkelerin uluslararası düzenlemelerle uyumlu olduğu görülmektedir.

4. GÜVENİLİR YAPAY ZEKÂNIN DENETİMİNDE İÇ DENETİM

Son on yıldır çok hızlı bir şekilde ilerleyen yapay zeka uygulamaları ve bu uygulamaların kullanımı da bir o kadar yaygınlaşmıştır. Bugün tıp, eğitim, sağlık, finans gibi hemen hemen tüm alanlarda yapay zekâ kullanımı giderek yaygınlaşmaktadır. Yapay zekânın denetim alanında da etkilerini görmek mümkündür. Yapay zekâ ile birlikte denetimde niş alanlar oluşmuş ve oluşan bu niş alanlarda denetim yapabilecek nitelikte denetçilere talebin giderek arttığı görülmektedir (Naqvi, 2020, s.12). İç denetim, yapay zekâ uygulamalarının getirdiği risk ve fırsatlara ilişkin gerek danışmanlık gerekse güvence faaliyetleriyle üst yönetimi desteklemek suretiyle kuruma değer katma işlevini yerine getirebilecektir. Yapay zekâ uygulamalarının beraberinde getirdiği ve iç denetim birimleri tarafından dikkate alınması gereken fırsatlar ve tehditlere örnekler Tablo 3'te verilmiştir:

Tablo 3. Yapay Zekâ Fırsat ve Tehditleri

Fırsatlar	Tehditler
Veri işleme döngüsünün kısaltılması.	Yapay zekâ teknolojisinin yapısında, insanlardan kaynaklanan tanımlanmamış, ve tespit edilmemiş, yanlılığın var olması riski.
Kusursuz ve hatasızsa tekrarlanabilen makine hareketleriyle insan hareketlerini ikame ederek hataların azaltabilmesi.	Yapay zekâ teknolojisinin yapısında insanlardan kaynaklanan mantık hatalarının bulunması riski
Çok zaman alan faaliyetleri, zamandan tasarruf sağlayan (süreç otomasyonu) faaliyetlerle ikame ederek işçilik süresinin ve maliyetinin azaltabilmesi.	Yapay zekânın yeterli test ve gözetimden geçirilmemesinin etik açıdan sorgulanır nitelikte sonuçlar doğurma riski.
Potansiyel olarak tehlike arz eden durumlarda insanların, robot veya insansız hava araçlarıyla ikame edilmesinin sağlanması.	Yapay zekâ ürünlerinin ve hizmetlerinin zarara yol açıp mali duruma ve/veya itibara zarar verecek sonuçlar doğurma riski.
Belirli pazarlarda, bazı ürünleri piyasaya sürmek ve satmaktan tutun da, salgın hastalıkları ve doğal felaketleri önceden tespit etmeye kadar her konuda daha iyi tahminlerde bulunabilmesi.	Müşterilerin veya diğer paydaşların kurumun yapay zekâ projelerini kabul etmeme veya benimsememe riski.
Yapay zekâ projeleri aracılığıyla kurumun gelirlerini arttırabilme ve yönetebilme ve kurumun pazar payını arttırabilme	İşletmenin, yapay zekâyâ yatırım yapmadığı takdirde, rakiplerinin gerisinde kalma riski.
	Yapay zekâyâ (altyapı, araştırma ve geliştirme ve yetenek kazanma) yatırım yapmanın kabul edilebilir bir yatırım getirisi sağlamama riski.

(IIA, 2017a, s.8'den yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur).

Yapay zekâ uygulamalarından kaynaklanan risklerin yönetimi ve bu kapsamda güvenilir yapay zekâ işletmeler için giderek daha önemli olmaktadır. Bu kapsamda uluslararası kuruluşlar tarafından gerek işletmelere gerek denetçilere rehberlik edebilmek adına çalışmalar yayınlanmaktadır. Bu çalışmalardan biri de Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-COSO) tarafından 2021 yılında yapay zekâ risklerinin yönetimi konusunda yayınlanan rehberdir. COSO Kurumsal Risk Yönetimi- Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması Çerçevesi'nde (COSO Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance), yapay zekânın potansiyelini gerçekleştirmeye yardımcı olmak için risk yönetimini yapay zekâ stratejisi ve performansıyla uyumlu hale getirebileceği belirtilmektedir. Söz konusu çerçevenin 5 ilkesi yapay zekâ uygulamalarının yönetiminde işletmelere aşağıda belirtilen şekilde yol göstermektedir (Calagna vd., 2021, s.22):

- **Yönetişim ve Kültür:** Yapay zekâ programı için yönetim yapısının oluşturulması için işletmenin yapay zekâyı ne zaman ve nasıl kullanacağını belirlemesi ve önerilen yapay zekâ girişimlerinin amaç, hedef ve etik hususların tanımlanması gerekir. Yapay zekâ programına liderlik edecek, risk ve performans gözetimi sağlayacak üst düzey bir yöneticinin belirlenmesi gerekir.
- **Strateji ve Hedef Belirleme:** Tüm paydaşlarla birlikte yapay zekânın stratejik, teknik, düzenleyici ve operasyonel risklerini yönetmek için strateji taslağı hazırlanmalıdır. Belirlenen stratejinin yürütülmesi için işletmenin yapay zekâ teknik altyapısının uygun olup olmadığı değerlendirilmelidir.
- **Performans:** Belirlenen strateji ve hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek risklerin belirlenmesi gerekir. Bu kapsamda işletmenin kullandığı her yapay zekâ modeli için ideal olmayan stratejik sonuçların,

operasyonel başarısızlıkların veya önyargıların potansiyel etkilerinin ölçülmesi gerekir. Ayrıca algoritmanın verileri nasıl yönettiğini ve kullandığını ve istenmeyen herhangi bir önyargıya neden olup olmadığı değerlendirilir.

- **Gözden Geçirme ve Düzeltme:** Belirlenen yapay zekâ risklerinde bir değişiklik olup olmadığı, revizyon gerekliliği gibi konular gözden geçirilir. Farkındalık ve karar verme desteği için yapay zekâ risklerine ilişkin üst düzey yöneticilere ve yönetim kuruluna rapor verilmelidir.
- **Bilgi, İletişim ve Raporlama:** Yapay zekâ risklerini yönetmek ve şeffaflık için paydaşlara rapor vermek için bir yaklaşım belirlenmelidir. Yöneticiler ve yönetim kurulları için raporlama için gösterge tablolar geliştirilmelidir. Yapay zekâ performansını ve risk yönetimi eylemleri farkındalık amacıyla dış paydaşlara açıklanmalıdır.

İç kontrolün önemli bir unsuru olan iç denetim, işletmelerin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla gerçekleştirilen bağımsız ve objektif danışmanlık ve güvence faaliyetidir (Selimoğlu & Özbek, 2018, s.11). İç denetim işletmelerin yapay zekâ uygulamalarına ilişkin yol haritası oluştururken başvuracakları işletme içi önemli bir birimdir. Yapay zekâ bağlamında iç denetimin rolü; bir işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma becerisi üzerinde yapay zekânın ne ölçüde olumlu ya da olumsuz etkili olacağını değerlendirmek, anlamak ve bildirmek için o işletmeye yardımcı olmaktır (IIA, 2017a). İç denetim birimi tarafından yapay zekâ uygulamalarına ilişkin riskler ve fırsatlar değerlendirilerek gerek denetim gerekse güvence alanında önemli katkılar sağlanacaktır. İç denetim birimi yapay zekâ alanında aşağıda verilen faaliyetleri gerçekleştirmek suretiyle kuruma değer katabilir (IIA, 2017a):

- Yapay zekânın risk değerlendirmesine dâhil edilmesi ve yapay zekânın risk temelli denetim planına dâhil edilmesinin değerlendirilmesi,
- Yapay zekâyı araştıran işletmelerde, iç denetimin bağımsızlığını korumak suretiyle yapay zekâ projelerine dâhil olarak tavsiye sunulması,
- Yapay zekâyı işletme faaliyetlerinde kullanan işletmelerde kullanılan algoritmalar ve bu algoritmaların dayandığı verilerin güvenilirliğine ilişkin risklerin yönetimi konusunda güvence verilmesi,
- İşletmenin yapay zekâ kullanımına ilişkin ahlaki ve etik sorunların ele alındığı konusunda güvence verilmesi.

Yapay zekâ denetimi tıpkı finansal işlemlerin doğruluk, tamlık ve yasalık açısından denetlenebilmesi gibi, yapay zekâ sistemlerinin tasarımı ve kullanımında teknik sağlamlık, yasal uyumluluk veya önceden tanımlanmış etik ilkelere bağlılık açısından denetlenebilmesidir (Mökander vd., 2023, s.6). Yapay zekâ denetiminin temel hedefi işletmelerin yapay zekâ uygulamalarının şeffaflığını, açıklanabilirliğini, yanlılığını ve etik sonuçlarını değerlendirmektir. Ancak, iç denetim açısından yapay zekâ denetiminin birtakım zorlukları mevcuttur. Bu zorluklar Tablo 4’te verilmiştir.

Tablo 4. Yapay Zekâ Denetiminin Zorlukları

Yapay zekâ denetimine yönelik henüz yeterince olgunlaşmış denetim çerçeveleri ve düzenlemelerinin olmaması
Yapay zekâ denetimine ilişkin ilk örneklerin sayısının yeterli olmaması
Yapay zekâ ile ilgili tanımlama ve sınıflandırmalarda belirsizlik olması
Yapay zekâ teknolojisinin doğası olarak yeni geliştiriliyor olması
Yapay zekâ denetimine ilişkin açık bir rehberin olmaması
Stratejik başlama noktasının olmaması
Yapay zekâ denetçisi için yeni ve hızlı bir şekilde gelişen yapay zeka denetimlerinin kısa bir sürede öğrenilmesi gerekliliği
Yapay zekâ tarafından üçüncü taraflara dış kaynak kullanımının yarattığı tedarikçi riski

(ISACA, 2018, s.8)

Tablo 4’te sayılan yapay zekâ denetiminin zorlukları arasında diğer hususları da etkileyen en önemli kısıt bu alandaki yasal düzenlemelerin henüz tam anlamıyla oluşturulmamış olmasıdır. Yaşanan gelişmelerin uygulamalara etkisi ile bu uygulamalara ilişkin yasal uyum ve düzenlemeler arasında doğal olarak bir zaman farkı söz konusudur. Yapay zekâ denetimi ile ilgili birçok düzenleme yapıldığı görülmekle beraber henüz bu düzenlemelerin belirli standartlara dönüştürülemediği görülmektedir. Yapay zekâ denetimi alanındaki bir yaklaşım COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology- Bilgi ve İlgili Teknolojiye İlişkin Kontrol Hedefleri) 2019 çerçevesidir. Bu çerçeve yapay zekâ stratejisi ile ilgili birçok risk örneğine yer vermektedir (ISACA, 2018, s.6). Ayrıca, Deloitte’un Güvenilir Yapay Zekâ (Trustworthy AI^{TM2} Framework) Çerçevesi, yapay zekâyı özgü riskleri ve etik hususları anlamak ve değerlendirmek için bir araç olarak hizmet edebilir (Calagna v.dd., 2021, s.10). Yapay zekâ denetimi ile ilgili yayınlanan

² AITM ifadesindeki TM, Tescilli korunan marka anlamına gelen “Trade Mark (Ticari Marka)” kelimesinin baş harfleridir.

son çerçevelerden biri ise Bilgi Komiserliği Ofisi (Information Commissioner's Office-ICO) tarafından 2022 Mayıs ayında hazırlanan ve kamuoyunun görüşüne sunulan Yapay Zekâ Denetim Çerçevesine İlişkin Rehber'dir.

Bir işletmenin yapay zekâ denetiminin başlangıç noktası, yapay zekâ ile ilgili denetimin kapsamını ve hedeflerini tanımlamak ve kuruluşa yönelik riskleri dikkate almaktır (ISACA, 2018, s.6). Aynı zamanda yapay zekâyâ ilişkin işletmenin kurumsal yönetimi ve iç kontrol süreçleri de ele alınmalıdır. Güvenilir yapay zekânın temel özelliklerini de dikkate alacak şekilde yapay zekâ denetiminde bu uygulamalara ilişkin adillik, ön yargı tespiti, şeffaflık, açıklanabilirlik, sorumluluk, düzenlemelere uyum, veri gizliliği ve güvenliği, etik sorunlar, performans ve sağlamlık gibi hususlara ilişkin alınan kontroller değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, yapay zekâyâ ilişkin denetleme konusu hususlar ana başlıkları itibarıyla aşağıda verilmiştir (IIA, 2018, s.2):

- Yapay zekâ tasarımına müdahale eden istem dışı insan önyargıları riskinin tespit edilip edilmediği ve doğru yönetilip yönetilmediği,
- Yapay zekâ sonuçlarının asıl amacı yansıttığından emin olmak için yapay zekânın etkin bir şekilde test edilip edilmediği,
- Bir karmaşıklık olması durumunda yapay zekâ teknolojilerinin şeffaflık sağlayıp sağlayamayacağı,
- Yapay zekâ çıktısının yasal, etik, sorumlu ve duyarlı bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı.

Güvenilir yapay zekâ için belirtilen özellikler işletmelerin kurumsal yönetimine, yapay zekâ sistemleri tarafından kullanılan verilere, yapay zekâ modellerinin ve algoritmalarının seçimine ve bunları oluşturanların aldığı kararlar ile bunları sağlayan insanlarla etkileşimlere bağlıdır (NIST, 2023, s.11). Yapay zekâ destekli sistemler, verinin barındırdığı özelliklerden ve örüntülerden öğrenen, bu doğrultuda güncellenebilen arama ve tahminleme yapabilen gelişmiş algoritmalar kullanmaktadır (Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi, 2021, s.12). Bu kapsamda yapay zekâ denetiminin başlangıç noktasını veri denetimi ve algoritma denetimi olmak üzere ele alabiliriz.

4.1. Veri Denetimi

Veri yeni yüzyılın petrolü olarak değerlendirilen, emek, sermaye, girişimcilik gibi üretim faktörlerinden biri olarak nitelendirilmektedir. Yapay zekâ araştırmalarının yürütülmesi ve uygulamalarının geliştirilmesi için hem ilgili alanda geniş ölçekli veri kümelerine hem de bu veriler üzerinde işlem yapabilecek yüksek kapasiteli bilişim altyapılarına ihtiyaç duyulmaktadır (Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi, 2021, s. 27). G7 zirvesinde, Japonya Dijital İşler Bakanı Taro Kono, "Üretken yapay zekâ eğer dayandığı veriler sahte ise sahte haberler ve toplum için yıkıcı çözümler üretir" diyerek yapay zekânın veri ve güvenlik riskine dikkat çekmiştir (www.voaturkce.com). Veri riski, yapay zekâ sistemlerinin eğitim ve karar alma için güvendiği verilerle ilişkili potansiyel tehditleri ve güvenlik açıklarını ifade etmektedir. Yapay zekâ denetimi kapsamında veri risklerinin denetimi önemli bir başlangıç adımıdır. Yapay zekânın eğitiminde kullanılan "veri" nitelik ve nicelik yönünden ana denetim konularından biri olacaktır. Verinin kalitesi, miktarı, güvenilirliği, güvenliği, yanlılığı gibi her bir özelliği ayrı birer denetim konusudur (Ağdeniz, 2020, s.28). Büyük veri denetimi konusunda iç denetçilere yardımcı olmak adına IIA tarafından "GTAG:Büyük Verileri Anlamak ve Denetlemek" adlı tamamlayıcı rehber yayınlanmıştır. Söz konusu bu rehberde büyük verilere ilişkin denetim kapsamı dört başlık altında toplanmıştır (IIA, 2017c, s.19).

- Program yönetimi,
- Teknoloji kullanılabilirliği ve performansı,
- Güvenlik ve gizlilik,
- Veri kalitesi, yönetimi ve raporlama.

Veri kalitesi her zaman önemlidir ancak yapay zekâ modellemede daha çok önemlidir. Basitleştirilmiş, önyargılı veriler, kasıtsız olarak hatalı sonuçlara yol açabilmektedir (Beckstrom, 2021, s.40). Eğer aynı veriler hem modeli oluşturmak (eğitim aşamasında) hem de performansı doğrulamak (test veya doğrulama sırasında) için kullanılıyorsa, performans ölçümleri büyük olasılıkla şişirilecektir. Bu aşırı uyum (overfitting) yeni, bilinmeyen üretim verileri üzerinde kullanıldığında performans kaybına yol açacaktır. Yapay zekâdaki veri riskinin denetimi, yapay zekâ teknolojilerinin etkili kullanımını sağlamak için veri ile ilgili risklerin değerlendirilmesini ve azaltılmasını içermektedir. Tablo 5'te veri kalitesinin sağlanmasında yapılacak iç denetim faaliyetine ilişkin kontrol hedefleri ve prosedürleri yer almaktadır.

Tablo 5. Veri Kalitesi Kontrol Hedefleri ve Kontrol Faaliyetleri

Kontrol Hedefleri	Kontrol Faaliyetleri
Yapay zekâda kullanılan algoritmaların dayandığı verilerin güvenilirliği hakkında güvence sağlamak.	<ul style="list-style-type: none">• Yapay zekâ'ya girişi yapılan ham verilerin bir örneğinin alınması.• İşletmenin, yapay zekâ sonuçlarını gerçek yaşamdaki sonuçlarla doğrulamak için gereken yöntemleri uyguladığını ve bu ikisi arasındaki tutarsızlıkları sürekli olarak ölçmek, izlemek, belirlemek ve düzeltmek için gereken politikalar ve prosedürlerin mevcut olduğunun doğrulanması.
Veri girdisinin uyumlulaştırıldığına ve doğruluğu maksimize edilecek şekilde normalize edildiğine dair güvence sağlamak.	<ul style="list-style-type: none">• İşletmenin veri doğruluğu ve sağlamlığı sorunlarını sürekli olarak ölçmek, izlemek, belirlemek ve düzeltmek için gereken politikalara ve prosedürlere sahip olduğunun doğrulanması.• İşletmenin, değişiklik yapılması halinde yöntemlerin ve sonuçların değiştirilme gerekçelerini de içeren bir veri uyumlulaştırma çerçevesini tutarlı olarak izlediğinin ve gözettiğinin teyit edilmesi.
Birleştirilmiş verilerin tam olduğu hakkında güvence sağlamak.	<ul style="list-style-type: none">• İşletmenin veri giriş yanlılığını sınırlandırmak için gereken politikalara ve prosedürlere sahip olduğunun doğrulanması.
Veri tamlığının ölçülerek izlendiği ve karar alma süreçlerini etkileyen önemli istisnaların tanımlandığı ve açıklandığı hakkında güvence sağlamak.	<ul style="list-style-type: none">• Ölçüm raporlarının gözden geçirilmesi.• Karar alma sorumluluğunda olanların veri kalitesiyle ilgili önemli istisnalar hakkında açıklama alıp almadıklarını ve bunlar üzerinde düşünüp düşünmediklerinin değerlendirilmesi.

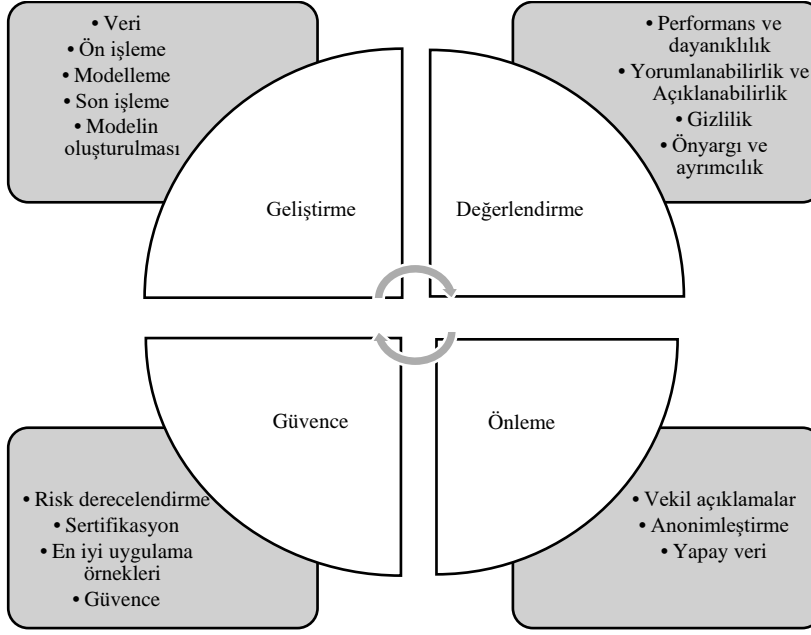
(IIA, 2017b, s.13)

Kişisel verilerin korunması ve işlenmesi konusu da veri denetimi açısından ele alınması gereken konulardan biridir. Kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kullanılması ve paylaşılması işletmeler açısından başlıca veri güvenliği ve gizliliği risklerindedir. Kişisel veri işleme esaslı yapay zekâ çalışmalarında ilk aşamadan itibaren kişisel verilerin korunması ile ilgili yürürlükteki mevzuata uyum sağlanması ve tüm yapay zekâ uygulamalarının tasarımıdan itibaren veri koruma ilkesine göre geliştirildiğine ve yönetildiğine (KVKK, 2021, s.11) ilişkin güvence kontrol hedeflerinden biri olacaktır. Veri riskinin denetimi işletmelerde yapay zekâ yönetişiminin önemli bileşenlerinden biridir. Yapay zekânın veri kaynaklı risklerinin denetiminde ICO tarafından yayınlanan taslak rehber de kullanılabilir. Rehberde bir kuruluşun yapay zekâ sistemlerinin geliştirilmesinde veya bu sistemlerin kurulumunda veri koruma önlemlerinin tasarlanıp tasarlanmadığı değerlendirilmekte ve bu kapsamda verilerin adil, yasal ve şeffaf bir şekilde kullanımı gibi temel risklerinin yönetimi konuları ele alınmaktadır.

4.2. Algoritma Denetimi

Yapay zekânın ve makine öğreniminin hızlı gelişimi, hayatları benzeri görülmemiş bir ölçekte iyileştirme potansiyeline sahip güçlü algoritmaların ortaya çıkmasına yol açmıştır (Brown vd., 2021). Algoritmalar insan beyni tarafından üretilmektedir. İnsandan kaynaklı hata ve yanlılık algoritma performansını doğrudan etkileyecektir (IIA, 2017). Kullanılan algoritmaların risklerinin yönetimi algoritma denetimi konusunu gündeme getirmektedir. Algoritma denetimi, bir algoritmanın yasallığını, etiğini ve güvenliğini değerlendirme, hafifletme ve güvence altına alma araştırması ve uygulaması olarak tanımlanabilir (Koshiyama vd., 2022, s.41). Güvenilir yapay zekâ özelliklerinden performans ve dayanıklılık, önyargı ve ayrımcılık, yorumlanabilirlik ve açıklanabilirlik, algoritma gizliliği gibi hususların algoritma denetiminde denetim konusu olarak ele alınacak konu başlıklardır. Koshiyama vd. (2022) çalışmalarında algoritma denetiminde uygulanacak aşamaları geliştirme, değerlendirme, önleme ve güvence olmak üzere dört başlık altında ele almıştır.

Şekil 1. Algoritma Denetimi Aşamaları³



(Koshiyama vd., 2022, s.42)

Algoritma denetiminde geliştirme aşamasında algoritmada kullanılacak veriler ve verilerin işlenmesine ilişkin kontrol faaliyetleri denetlenir. İşletmeler yapay zeka uygulamalarını üçüncü taraflardan da edinebilirler. Nitekim Şekil 1’de verilen yapay zeka denetiminin zorluklarından biri de bu husustur. Üçüncü taraf ürünlerin edinim ve kurulumundan önce bu ürünlerden kaynaklı herhangi bir güvenlik riskine sebep olabilecek zafiyet veya açıklığının olup olmadığı kontrol edilmelidir (Şahinaslan vd., 2023, s.54). NIST, COBIT, ISO 27001 gibi birçok uluslararası standart üçüncü taraf risk yönetim süreçlerine dair kontrollere yer vermektedir (EY, 2020, s.22). Tedarik edilen teknolojinin veri ve algoritma risklerinin belirlenerek bu risklere ilişkin kontrol faaliyetleri geliştirilmesi ve bu kontrol faaliyetlerinin denetimi ile olası risklerin en aza indirilmesi sağlanabilecektir. İç denetim tarafından, üçüncü taraflardan edinilen uygulamalar kapsamında ele alınması gereken ilk husus yapılan sözleşmeler olmalıdır. Sözleşmelerde, algoritmaların temel girdisi veriler ve algoritma denetiminde dikkat edilecek başlıca unsurların varlığı kontrol edilmelidir. Veri güvenliği ile ilgili birçok yasal düzenleme ve standart, birlikte çalışılan üçüncü tarafların denetimi maddesini içermektedir (EY, 2020, s.4). Dolayısıyla üçüncü taraf denetimleri gerçekleştirilebilir. Kullanılan verilerin, sözleşme süresi bittiğinde yeni kullanılacak sisteme aktarımı konusunun sözleşmede varlığının değerlendirilmesi bir diğer husustur. Sözleşmede algoritmanın kullanımı, güvenliği, gizliliği ve hukuki yükümlülükleri konularında net ifadeler bulunup bulunmadığı ve tedarik edilen algoritmanın önyargılı olup olmadığı, açıklanabilirliği, yasal düzenlemelere uyumu konuları Tablo 5’te verilen kontrol faaliyetleri ile denetlenebilir. Değerlendirme aşamasında geliştirilen algoritmanın güvenilirliğine ilişkin belirlenen parametrelere ilişkin kontrol faaliyetleri denetlenir. Azaltma aşamasında, denetim değerlendirmesinde belirlenen sorunlar ele alınarak yeniden gözden geçirilir. Bir dereceye kadar model geliştirilmenin belirli aşamalarına “ekleni” görevi görürler ve dolayısıyla modelin yeniden eğitilmesini ve yeniden değerlendirilmesini gerektirirler. Güvence aşamasında algoritmanın önceden belirlenmiş standartlara, uygulamalara veya düzenlemelere uygun olduğuna ilişkin kontrol faaliyetleri denetlenir. Algoritma denetimlerinde uygulanacak kontrol hedefleri ve kontrol faaliyetleri Tablo 6’da verilmiştir.

³ Vekil açıklamalar, kullanılan algoritmaların karar verme süreçlerine ilişkin yapılacak açıklamaları/yorumları ifade etmektedir.

Tablo 6. Algoritma Denetimi Kontrol Hedefleri ve Kontrol Prosedürleri

Kontrol Hedefleri	Kontrol Faaliyetleri
Algoritmanın geliştirilme aşamasında yeterli yönetim desteğini aldığı, kaynak kullanımının yeterliliğine dair güvence sağlamak.	<ul style="list-style-type: none">• İlgili paydaşların (sahip, doğrulayıcı, kullanıcı) açıkça tanımlanması.• Paydaşların rollerinin tanımlanması ve takip edilmesi (örneğin, sahibi algoritmanın kullanımını onaylar, doğrulayıcı geliştirici işlevi için 'ikinci çift göz' rolünü yerine getirir, kullanıcı algoritmanın kullanımına ilişkin geri bildirim sağlar).• Ayrılması gereken roller (örneğin geliştirici ve doğrulayıcı) arasında net bir ayrım mevcut olduğunun tespit edilmesi.• Yapay zekâ geliştirme ekiplerindeki ırk, cinsiyet, cinsel yönelim, yaş, ekonomik koşullar vb. potansiyel önyargıya bağlı hususların değerlendirilmesi.• Algoritmanın risk kategorisinin (yüksek veya düşük) belirlenmesi.• Düzenleyici gerekliliklerin listelenmesi (örneğin, AB Yapay Zekâ Yasası uyarınca uygunluk değerlendirmesi ve algoritmanın geliştirilmesinde sürüm kontrolü)
Algoritma sağlamlığının ve algoritma sonuçlarına ilişkin güvence sağlanması.	<ul style="list-style-type: none">• Dahili yönergelerin uygulandığının ve belgelendiğinin tespit edilmesi.• Modelin nasıl çalıştığı yeterince belgelendiğinin tespit edilmesi.• Algoritmaların neden olabileceği tüm potansiyel zararları içeren bir risk kaydı mevcudiyetinin belirlenmesi.• Tüm yeni algoritmalar için, etik riskler dahil tüm olası risklerin belgelenmesini içeren bir etki değerlendirmesinin yapılması.• Algoritmanın ve ayarlarının (örneğin, hiper parametreler)⁴ sağlamlığının ve teorik temellere dayandığının belirlenmesi.• Algoritmanın iyileştirilmesine yönelik yaklaşımların kullanıldığının belirlenmesi.• Riskler için azaltıcı önlemlerin mevcudiyeti ve kullanımının belirlenmesi.• Algoritma performansının doğrulanması için testlerin gerçekleştirilmesi.• Algoritmanın sonuçları, konunun uzman görüşleri veya diğer kıyaslamalarla (örneğin, diğer platformlardan veya diğer algoritmalarından elde edilen sonuçlar) karşılaştırılması.• Gerektiğinde algoritmaya veya verilere ilişkin uzman görüşünden yararlanılması.• Algoritmanın varsayımları ve sınırlamaları açıklandığının belirlenmesi.• Yüksek riskli uygulamalar için algoritmalar tarafından alınan kararların açıklanabilirliği ve insanlar tarafından yorumlanabilirliğinin belirlenmesi.
Uygulamanın geliştirilen algoritma ile eşleştiğine dair güvence verilmesi	<ul style="list-style-type: none">• Uygulama sürecinin belgelendiğinin tespit edilmesi.• Algoritmada veya verilerde yapılan değişikliklerin açıklanıp, belgelendiğinin tespit edilmesi.• Algoritma prototipinin (kod, veri, model, çıktı) uygulamaya uygunluğunun tespit edilmesi.• Güvenlik açıklarını keşfetmek için testlerin gerçekleştirilmesi.
Algoritmanın amaca uygun olmayan yanlış sonuçlar vermediğine dair güvence verilmesi	<ul style="list-style-type: none">• Algoritmanın kullanımına ilişkin belgeler mevcut olduğunun tespit edilmesi.• Algoritmanın kullanımının amacına ve dokümantasyona uygun olduğunun tespit edilmesi.• Personelin algoritmanın nasıl kullanılacağı konusunda bilgi sahibi olduğunun tespit edilmesi.• Uygulanan bir kullanıcı geri bildirim döngüsü varlığının tespit edilmesi.
Algoritma izlemelerinin yapıldığına dair güvence verilmesi	<ul style="list-style-type: none">• Performans ölçütleri (örneğin, performans doğruluğu) ve kabul edilebilir eşiklerin tanımlandığının tespit edilmesi.• İzleme sıklığının yeterliliğinin ve takibinin tespit edilmesi (örneğin, kendi kendine öğrenen algoritmalar için izleme sürekli olabilir).• Algoritmanın varsayımları ve sınırlamalarının, algoritmanın belirtilen amacı ve kullanımı için geçerliliğinin tespit edilmesi.
Uygulamaya konulan algoritmanın izlendiğine ilişkin güvence verilmesi	<ul style="list-style-type: none">• Takip edilen bir inceleme sıklığı setinin mevcudiyetinin tespit edilmesi.• Algoritmanın kullanımının hâlâ amacına uygun olduğunun, algoritma hakkında hâlâ yeterli bilgi ve anlayışın mevcut olduğunun tespit edilmesi.

⁴ Kullanılan algoritmalarda bazı parametrelerin ne olduğuna da ayrıca karar verilmesi gerekir. Modeli tasarlayan kişinin karar verdiği ve değişkenlik gösteren parametreler, hiper parametre olarak adlandırılır. Örneğin Knn algoritmasında kullanılacak k değerinin ne olacağı modeli tasarlayan kişi tarafından belirlenen bir hiper parametredir.

	<ul style="list-style-type: none">• İnceleme sonucunda yeniden parametrelendirme gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi (örneğin, kendi kendine öğrenen algoritmalar için hiperparametrelerin otomatik olarak yeniden kalibre edildiği algoritmaların dinamik kalibrasyonu yapılabilir)• İncelemenin sonuçlanması halinde iyileştirmeler yapıldığının tespit edilmesi.• İncelemenin sonuçlanması halinde yeniden geliştirilmenin yapıldığının tespit edilmesi.
Algoritma kalitesine ilişkin güvence sağlanması.	<ul style="list-style-type: none">• Takip edilen dahili yönergelerin belgelendiğinin tespit edilmesi.• Risk analizi ve sınıflandırma (örneğin yüksek riskli algoritmaların doğru şekilde tanımlanması) değerlendirmesi yapıldığının tespit edilmesi.• Geliştirme sürecinin, algoritmanın kullanıldığı temel soruna uygun olup olmadığına ilişkin bir değerlendirmenin varlığının tespit edilmesi (örneğin, geliştirme ekibinin yeterince çeşitli olması, algoritmaların seçiminde kavramsal sağlamlığın bulunması).• Algoritmanın performansına ilişkin bir değerlendirme yapıldığının test edilmesi (örneğin istatistiksel testler, k-katlı çapraz doğrulama, yetersiz/fazla uyum analizi, duyarlılık analizi vb.).• Bulgular, öneriler ve bulunan önem dereceleri konusunda geliştiricilere ve kullanıcılara danışıldığının tespit edilmesi.• Doğrulama aşamasından elde edilen sonuçlar takip edildiğinin tespit edilmesi.

(Sandu vd. 2022'den uyarlanmıştır)

Uygulanacak kontrol faaliyetleri ile algoritmalarla ilişkili risklerin değerlendirilmesi ve azaltılması için yapılandırılmış bir yaklaşım sağlanarak algoritmaların etkili, etik, düzenlemelere ve standartlara uygun olduğuna ilişkin güvence sağlanabilecektir.

5. SONUÇ

Birçok alanda fayda sağlayan, insanların ve işletmelerin işlerini kolaylaştıran yapay zekânın sağladığı fırsatların yanında getirmiş olduğu riskler mevcuttur. Yapay zekâ uygulamalarının temeli olan veri ve algoritmaların yanlılık, önyargı, açıklanabilirlik, etik vb. riskleri üzerinde çalışmalar son yıllarda hız kazanmıştır. Yapay zekâ uygulamalarının riskleri güvenilir yapay zekâ tartışmalarının doğmasına neden olmuştur. Bugün bu alanda birçok kuruluş tarafından farklı düzenlemeler yapıldığı ve bu sorunun uluslararası toplantılarda ele alındığı görülmektedir. Güvenilir yapay zekâ, işletmeler içindeki yapay zekâ uygulamalarının bütünlüğünü ve güvenilirliğini artırarak bu teknolojilerin sorumlu ve etik kullanımını teşvik etmektedir.

Güvenilir yapay zekânın sağlanmasında yapay zekâ denetimi ise denetçiler açısından güncel bir denetim alanıdır. Yapay zekânın denetlenmesi, yapay zekâ teknolojilerinin sorumlu, etik, yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak geliştirilmesini, dağıtılmasını ve kullanılmasını sağlamak için önemli bir adımdır. Yapay zekâ denetimi, uygulamalara olan güveni ve hesap verebilirliği teşvik ederken potansiyel önyargıların, şeffaflık sorunlarının ve etik kaygıların giderilmesine yardımcı olacaktır. Güvenilir yapay zekâ denetimi bağımsız denetim ve iç denetim olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilir. Çalışmada yapay zekâ denetimi iç denetim bağlamında ele alınmıştır. Risk yönetimi konusunda iyi bir deneyim sahibi olan iç denetim mesleği risk kavramının içinde barındırdığı fırsatlara odaklanmayı bilerek yapay zekâ denetimi ile işletmelere değer katma konusunda önemli bir yere sahip olacaktır. İç denetçiler, etik ilkelere bağlılığı, mevzuata uygunluğu, risk yönetimini ve şeffaflığı değerlendirerek güvenilir yapay zekânın geliştirilmesine ve sürdürülmesine katkıda bulunur.

İç denetçiler için yapay zekâ denetiminde veri ve algoritma denetimleri başlangıç noktası olarak alınabilir. Bu çalışmada da yapay zekâ denetimi veri ve algoritma denetimi konularını ele almıştır. Yapay zekâ uygulamalarının temeli olan verinin kalitesi, büyüklüğü, yanlılığı, gizliliği gibi birtakım noktalar denetimlerde uygun kontrol faaliyetleri ile değerlendirilmelidir. Yapay zekâ uygulamalarında kullanılan algoritmalar için ise algoritmanın geliştirme ve uygulama sonrasındaki aşamaları da dahil olmak üzere bu aşamalarda yanlılık, önyargı, açıklanabilirlik, şeffaflık, performans gibi kriterleri algoritma denetimi kapsamında denetleme konularıdır. İç denetim ayrıca yapay zekâ uygulamalarının işletmelere entegre edilmesi aşamasında danışmanlık faaliyeti de sağlayabilir.

Yapay zekâ denetiminin en önemli kısıtlarından biri bu alanda denetçilere rehberlik edecek düzenlemelerin henüz tam olarak geliştirilememesidir. Yaşanan gelişmelerin uygulamalara etkisi ile bu uygulamalara ilişkin yasal uyum ve düzenlemeler arasında bir zaman farkı söz konusudur. Yapay zekâ ve makine öğrenimi sistemlerinin geliştirilmesi ve devreye alınmasıyla birlikte yeni zorluklar ve etik hususlar ortaya çıktıkça, yapay zekâ denetimi alanı sürekli olarak gelişmektedir. Bu alanda birçok ülke ve uluslararası standart belirleme kuruluşu tarafından çalışmalar yürütülmekte ve

kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları için yaşanan gelişmelere uyum sağlanabilmesi adına revize etme çalışmaları yürütülmektedir. Revize edilecek Uluslararası İç Denetim Standartları için yayınlanan Taslak Metinde, Kaynakların Yönetimi İlkesi altında 10.3 Teknolojik Kaynaklar başlığı altında yeni bir standarda yer verildiği görülmektedir. Söz konusu bu standardın iç denetim faaliyetinin ifasında kullanılacak teknolojik kaynaklar hakkında olduğu görülmektedir.

Yapay zekâ toplumun çeşitli yönleriyle giderek daha fazla bütünleştiğçe, yapay zekâ denetimi de onun sorumlu kullanımını sağlama da önemli bir rol oynamaya devam edecektir. Yapay zekâ uygulamalarının tasarımında ve denetiminde dikkate alınması gereken çok çeşitli teknik, etik, yasal ve pratik konular göz önüne alındığında, çok disiplinli olmak gerektiği açıkça görülmektedir (Landers ve Behrend, 2022, s.47). Bu kapsamda iç denetçiler için kritik konulardan biri de yetkinlik olacaktır. İç denetçilerin yapay zekâ ve uygulamaları hakkında kendilerini geliştirmeleri yapılacak denetimlerin etkinliğini ve etkililiğini aynı zamanda bu alandaki nitelikli iç denetçi istihdamına olan talebi artıracaktır.

Kaynakça

Ağdeniz, Ş. (2020). *İç denetçiler neden makine öğrenmesi kullanmak zorunda?*. İç Denetim Kuruma Değer Katmak, Edt. Halis Kırıl, Ankara:Seçkin Yayıncılık.

Bandy, J. (2021). Problematic machine behavior: A systematic literature review of algorithm audits. *Proceedings of the acm on human-computer interaction*, 5(CSCW1), 1-34.

Bansal. (2021, Ekim). <https://www.forbes.com/sites/forbestechcouncil/2021/10/14/flying-blind-how-bad-data-undermines-business/?sh=11efc97229e8> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 27 Eylül 2023).

Beckstrom, J.R. 2021. Auditing machine learning algorithms. *International Journal of Government Auditing*, Winter, 40-42.

Belpaeme, T., Deschuyteneer, J., Oetringer, D. & Wolferrt, P. (2019). *The potential of social robots for persuasion and manipulation: a proof of concept study*. https://media.kasperskycontenthub.com/wp-content/uploads/sites/43/2019/10/14081257/Robots_social_impact_eng.pdf adresinden alınmıştır. (Erişim Tarihi, 10 Eylül 2023)

Brown, S., Davidovic, J., & Hasan, A. (2021). The algorithm audit: scoring the algorithms that score us. *Big Data & Society*, 8(1). <https://doi.org/10.1177/2053951720983865>

Calagna, K., Cassidy, B. & Park, A. (2021). *Applying The Coso Framework And Principles To Help Implement And Scale Artificial Intelligence*. <https://www.wlrk.com/docs/Realize-the-Full-Potential-of-Artificial-Intelligence.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 10 Eylül 2023)

Clavell, G.G., Zamorano, M.M., Castillo, C., Smith, O. & Matic, A. (2020, February). Auditing Algorithms: On Lessons Learned and the Risks of Data Minimization. In *proceedings of the AAAI/ACM conference on AI, ethics, and society*, (ss. 265-271). February 7-8, Newyork.

European Commission (2023). https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_23_5379. (Erişim Tarihi, 6 Kasım 2023).

European Parliament (2023). <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/society/20230601STO93804/eu-ai-act-first-regulation-on-artificial-intelligence>. (Erişim Tarihi, 6 Kasım 2023).

EY (2020). *EY Türkiye üçüncü taraf kaynaklı teknoloji ve siber risk yönetimi değerlendirme raporu kasım 2020*. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr_tr/pdf/2020/11/ucuncu-taraf-kaynakli-teknoloji-ve-siber-risklerinizi-nasil-yonetiyorsunuz.pdf adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 4 Aralık 2023)

Fazlıoğlu, M. (2023). *US federal ai governance: laws, policies and strategies*. <https://iapp.org/resources/article/us-federal-ai-governance/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 6 Kasım 2023)

IIA. (2017a). *Küresel bakış açıları ve anlayışlar yapay zekâ- iç denetim mesleğine ilişkin dikkate alınması gerekenler*

- IIA. (2017b). *Küresel bakış açıları ve anlayışlar- IIA'nın yapay zekâ denetim çerçevesi, pratik uygulamalar, bölüm a.*
- IIA. (2017c). *GTAG: understanding and auditing big data.*
- IIA. (2018). *Küresel bakış açıları ve anlayışlar- IIA'nın yapay zekâ denetim çerçevesi, pratik uygulamalar, bölüm b.*
- IIA. (2023). *Global internal audit standards 2023 draft for public comment.*
- Information Commissioner's Office. (2020, Şubat). *Guidance on the AI Auditing Framework: Draft Guidance for Consultation.* Retrieved February 11, 2021, <https://ico.org.uk/media/about-the-ico/consultations/2617219/guidance-on-the-ai-auditing-framework-draft-for-consultation.pdf> adresinden alındı.
- ISACA. (2018) *Auditing Artificial Intelligence.* <https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/auditing-artificial-intelligence.pdf>. adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 19 Haziran 2023)
- Kinkela, K. & Harris, P. (2022). COSO new guidelines to aid internal auditors for implementing artificial intelligence. *Internal Auditing*, 37(1), 40-43.
- Koshiyama, A., Kazim, E., Treleaven, P., Rai, P., Szpruch, L., Pavey, G., Ahamat, G., Leutner, F., Goebel, R., Knight, A., Adams, J., Hitrova, C., Barnett, J., Nachev, P., Barber, D., Chamorro-Premuzic, T., Klemmer, K., Gregorovic, M., Khan, S. & Lomas, E. (2021). (ss. 33-44), Towards Algorithm Auditing: A Survey on Managing Legal, Ethical and Technological Risks of AI, ML and Associated Algorithms *Proceedings of the 2020 conference on fairness accountability and transparency.* Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3778998> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3778998>
- Koshiyama, A., Kazim, E. & Treleaven, P. (2022). Algorithm auditing: managing the legal, ethical and technological risks of artificial intelligence, machine learning and associated algorithms. *Computer*, 55(4), 40-50.
- KVKK, (2021). *Yapay zeka alanında kişisel verilerin korunmasına dair tavsiyeler.* <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/7048/Yapay-Zeka-Alaninda-Kisisel-Verilerin-Korunmasına-Dair-Tavsiyeler> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 7 Kasım 2023)
- Landers, R. N., & Behrend, T. S. (2023). Auditing the AI auditors: A framework for evaluating fairness and bias in high stakes AI predictive models. *American Psychologist*, 78(1), 36.
- Minkinen, M., Laine, J. & Mäntymäki, M. Continuous auditing of artificial intelligence: a conceptualization and assessment of tools and frameworks. *DISO* 1, 21 (2022). <https://doi.org/10.1007/s44206-022-00022-2>
- Mökander, J., Schuett, J., Kirk, H. R., & Floridi, L. (2023). Auditing large language models: a three-layered approach. *AI and Ethics*, 1-31.
- Munoko, I., Brown-Liburd, H. L., & Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. *Journal of Business Ethics*, 167, 209-234.
- Naqvi, Al. (2020). *Artificial intelligence for audit, forensic accounting and valuation.* John Wiley and Sons.
- Nilsson, N.J. (2018). *Yapay zekâ geçmişi ve geleceği.* İstanbul:Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi.
- NIST. (2023). *Artificial intelligence risk management framework (AI RMF 1.0).* <https://doi.org/10.6028/NIST.AI.100-1> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 10 Eylül 2023)
- Raji, I.D., Smart, A. White, R. N., Mitchell, M., Gebu, T., Hutchinson, B., Smith-Loud, J., Theron, D., & Barnes, P. (2020). Closing the AI Accountability Gap: Defining an End-to-End Framework for Internal Algorithmic Auditing. In Conference on Fairness, Accountability, and Transparency (FAT* '20), January 27–30, 2020, Barcelona, Spain. ACM, New York, NY, USA, 12 pages. <https://doi.org/10.1145/3351095.3372873>

Roberts, H., Babuta, A., Morley, J., Thomas, C., Taddeo, M.&Floridi, L. (2023). Artificial intelligence regulation in the united kingdom:a path to good governance and global leadership?. *Internet Policy Review*, 12(2), 1-31.

Sandu, I., Wiersma, M. & Manichand, D. (2022). Time to audit your algoritihms. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 96(7/8), 253–265 DOI 10.5117/mab.96.90108

Sandvig, C., Hamilton, K., Karahalios, K., & Langbort, C. (2014). Auditing algorithms: research methods for detecting discrimination on internet platforms. *Data and discrimination: converting critical concerns into productive inquiry*, 22(2014), 4349-4357.

Say, C. (2018). Yapay zekâ. İstanbul:Bilim ve Gelecek Kitaplığı.

Selimoğlu, S.K. & Özbek, C.Y. (2018). İç denetim. Ankara:Nobel Yayınevi.

Şahinaslan, Ö., Şahinaslan, E., & Küçükali, E. (2023). Üçüncü taraf yazılım bileşenlerinden kaynaklanan zayıflıkların tespiti ve yönetimine ilişkin bir uygulama. *Denetişim*, (28), 53-74.

Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi. (2021). <https://cbddo.gov.tr/SharedFolderServer/Genel/File/TR-UlusalYZStratejisi2021-2025.pdf> adresinden alınmıştır. (Erişim Tarihi, 10 Eylül 2023).

Yıldız, B. (2009). Finansal analizde yapay zeka. İstanbul: Beta.

Yıldız, B. & Ağdeniz, Ş. 2019. Denetim 4.0'ın teknolojik altyapısı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 58, 83-102.

WEF. (2023). *The future of jobs report 2023*. <https://www.weforum.org/publications/the-future-of-jobs-report-2023/> adresinden alınmıştır. (Erişim Tarihi, 15 Mayıs 2023).

Wright, C. (2017). Tomorrow's ERM today. *Internal Auditor*, 18-19.

İnternet Kaynakları

ISO. (2023). *ISO/IEC information technology artificial intelligence guidance on risk management*. <http://www.iso.org>. (Erişim Tarihi, 6 Kasım, 2023)

Unesco (2023). *Ethics of artificial intelligence*. <https://www.unesco.org/en/artificial-intelligence/recommendation-ethics>. (Erişim Tarihi, 6 Kasım 2023)

VOA Türkçe. (2023). *G7 risk temelli yapay zeka düzenlemesi benimsenmeli*. <https://www.voaturkce.com/a/g7-risk-temelli-yapay-zeka-duzenlemesi-benimsenmeli/7073561.html>. (Erişim Tarihi, 19 Haziran 2023)

WEF. (2023). *AI governance alliance*. <http://www.weforum.org>. (Erişim Tarihi, 6 Kasım, 2023)