

İÇ DENETİMDE KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ

Öğr. Gör. Güzde BİRCAN*

Makale Gönderim Tarihi : 08.01.2018 / Kabul Tarihi : 27/04/2018

ÖZ

Kurumsal kültür denetimi, son yıllarda özellikle Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan bildirimlerde üzerinde durulan, konuşulan ve iç denetimde bir gereklilik olarak sunulan yeni bir alt denetim türüdür. Kurumsal kültür denetimi, organizasyon içerisindeki resmi ve resmi olmayan unsurlardan etkilenen ve çalışanların kendi algıları doğrultusundaki tutum ve davranışlarına göre şekil alan kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi faaliyetidir. İç denetimde kurumsal kültür denetimi ise kurumsal kültür denetiminin iç denetim faaliyeti altında yürütülmesi işlemidir.

Çalışmamızda güçlü bir kurumsal kültürün işletmeler açısından taşıdığı önemden hareketle iç denetimde kurumsal kültür denetiminin gerekliliği değerlendirilmiş ve önemi üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler : Kurumsal kültür, denetim, iç denetim, kurumsal kültür denetimi

ABSTRACT

Auditing corporate culture is a kind of new audit approach which has been considered and issued as a necessity by The Institute of Internal Auditors (IIA) in recent years. Corporate culture audit is an activity of measuring and assessing of corporate culture which affected by formal and informal matters and takes shape according to individuals' behavior and attitudes based on the perception of them in the organization. As to auditing corporate culture in internal audit is an act of auditing corporate culture under the authority of internal audit profession.

In this study, we considered the necessity and importance of corporate culture audit in internal audit.

Keywords : Corporate culture, audit, internal audit, corporate culture audit

* İstanbul Kültür Üniversitesi, g.bircan@iku.edu.tr

1. GİRİŞ

Son yıllarda dünyada meydana gelen denetim skandallarının temelinde kurumsal kültür ile ilgili faktörlerin yer alması sebebiyle kurumsal kültürün denetlenmesini ihmal eden geleneksel denetim anlayışının yerine kurumsal kültürün de denetimini öngören bir denetim anlayışı ön plana çıkmıştır.

İç denetimde kurumsal kültür denetimi bu farkındalık doğrultusunda ortaya çıkmış yeni bir denetim yaklaşımıdır. Söz konusu farkındalık Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan bildirimlerle uluslararası bir boyut kazanmış ve iç denetimde kurumsal kültür denetimi bir gereklilik haline dönüşmüştür.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2016 yılında yayınlanan Kuzey Amerika İç Denetim Raporuna göre kurumsal kültür denetimi yapmayan işletmelerin %45'i iç denetim faaliyetinin kurumsal kültürü ölçüp değerlendirebileceğini belirtirken kurumsal kültür denetimi yapan işletmelerin %80'i iç denetim faaliyetinin kurumsal kültürü ölçüp değerlendirebileceğini belirtmiştir.

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi ve varlıklarını sürdürebilmesinin temel şartının güçlü bir kurumsal kültürün oluşturulması, sürdürülmesi ve yönetilmesi olması iç denetim faaliyeti kapsamında kurumsal kültür denetiminin önemini ve gerekliliğini göstermektedir.

2. KURUMSAL KÜLTÜR KAVRAMI

Kurumsal kültür, bir organizasyonda işlerin yapılmasına temel oluşturan ve işlerin yapılış şeklini etkileyen değerler ve tutumlar bütünü olarak tanımlanabilir. “Daha kısa ifadesiyle ise kurumsal kültür, işlerin yapılma tarzı veya şeklidir (Zogh-

bi-Manrique de-Lara ve Viera-Armas, 2017:359).” Kurumsal kültür, literatürde bazı kaynaklarda “organizasyonel kültür” adıyla da belirtilmektedir.

Kurumsal kültür kavramı, bir organizasyon içerisindeki işletme sahip veya sahipleri ile çalışanlar ve yöneticiler tarafından benimsenen etik ilkeleri, kuralları ve prensipleri, normları, değer yargılarını, ahlaki değerleri, davranış şekilleri ve tutumları kapsayan oldukça geniş bir kavramdır. Tüm bu unsurlar kurumsal kültüre bağlı olduğundan kurumsal kültür, ana çerçeveyi oluşturan üst kavramdır ve organizasyon içerisindeki bireyleri etik davranıp davranıp davranmamaya, organizasyon içerisindeki kural, prensip ve normlara uyup uymamaya veya organizasyon içerisinde istenen değer yargıları, tutum ve davranışları benimseyip benimsememeye yönlendiren kurumsal kültürün kendisidir. Diğer bir deyişle organizasyon içerisindeki bireylerin davranışları kurumsal kültürün iyi ve güçlü olup olmamasına göre şekil almaktadır (Newman, Round, Bhattacharya ve Roy, 2017: 480). Bu noktada kurumsal kültürün yönlendirici işlevi ortaya çıkmaktadır. İyi bir kurumsal kültürün en önemli anahtar özelliklerinden biri organizasyon içerisindeki çalışanları ve yöneticileri kendi çıkarları doğrultusunda değil organizasyonun çıkarları doğrultusunda davranma yönünde harekete geçirebilmesi yani motive edebilmesidir (Audi, Robert, Loughran, Tim, McDonald, Bill Springer Science + Business, 2015 : 551-552). Amerikalı İç Denetim Lideri Jason Pett'e göre ise iyi bir kurumsal kültür aşağıdaki özellikleri taşımaktadır; (IIA, “2016 North American Audit Report...”)

- * Açık politika ve prosedürlerle oluşturulmuş olan güçlü bir güvence ortamı
- * Oluşturulan politika ve prosedürlerin organizasyonun tamamına duyurulmuş olması

- * Tepe yönetiminden açık ve anlaşılır mesajların verilmesi ve organizasyondan beklenen tutum ve davranışlarla ilgili olarak tepe yönetiminin rol model olması
- * Bütün politika prosedürlerin organizasyonun her kademesinde istisnasız olarak uygulanması
- * Doğru davranış ve tutumların ödüllendirilmesi

Kurumsal kültürün kendi içerisinde temelde iki boyutu bulunmaktadır. “Bunlar; organizasyonda şu anda görülebilen kurumsal kültürü ifade eden “*mevcut kurumsal kültür*” ve organizasyonda asıl görülmek istenen kurumsal kültürü ifade eden “*arzu edilen kurumsal kültür*”dür (Kuznetsova ve Kuznetsov, 2017 : 44).” Kurumsal kültürün boyutları, resmi ve resmi olmayan araçların kurumsal kültür üzerindeki etkileri sonucunda oluşmaktadır. Kurumsal kültür için belirlenen resmi araçlar veya unsurlar; iş stratejileri, yazılı etik ilkeler ve kodlar, yazılı iş etiği politika ve prosedürleri şeklinde olabilir, resmi olmayan araçlar veya unsurlar ise genellikle soyut şekildedir ve kurumsal kültürün ne şekilde anlaşıldığı ve nasıl uygulandığı ile ilgilidir. Resmi ve resmi olmayan araçlara ilişkin olarak işletmeler içerisinde kurumsal kültür, resmi araçlar vasıtasıyla uygulanır iken uygulanma süreci içerisinde aynı zamanda işletme içerisindeki resmi olmayan unsurlar tarafından da etkilenmektedir. Buna göre işletme içerisinde uygulanmak istenen kurumsal kültürün işletme personeli tarafından algılanış biçimi, resmi araçları etkileyen en önemli resmi olmayan unsurdur. Bu kapsamda işletme içerisinde iyi ve güçlü bir kurumsal kültürün uygulanması için gerekli resmi araçları ve unsurları oluşturmak kadar uygulanmak istenen bu kurumsal kültürün işletme personeli tarafından nasıl algılandığını da değerlendirmek, uygulanmak istenen kurumsal kültürün işlerliği için oldukça önemlidir.

Kurumsal kültürün pek çok unsuru içeren geniş kapsamlı bir kavram olması sebebiyle anlaşılması, uygulanması, sürdürülmesi ve yönetimi de oldukça karmaşık ve zor bir süreçtir. Aynı zamanda kurumsal kültür kavramının insana bağlı psikolojik faktörlerden etkilenen pek çok resmi olmayan unsurun etkisi altında olması kavramı daha karmaşık bir hale getirmektedir. Bununla birlikte işletme yöneticilerinin kendi hedefleri doğrultusunda organizasyon içerisinde yarattığı alt kültürler, doğru kurumsal kültür veya ideal kurumsal kültür kavramının aynı organizasyon içerisinde bile farklı bölümlere göre değişkenlik göstermesi, organizasyon içerisindeki kişilerin beklenti veya davranışlarının kurumsal kültürden farklılık göstermesi ve geniş çaplı organizasyonlarda dışarıdan alınan hizmetler, dış tedarikçiler ve global operasyonlar sebebiyle kültürel uyumsuzlukların oluşması da bu durumu desteklemektedir.

Kompleks ve karmaşık bir kavram olmakla birlikte kurumsal kültür, işletmelerin performansını etkileyen en önemli anahtar faktörlerden biridir. Günümüz dünyasında işletmeler tarafından iyi ve güçlü bir kurumsal kültür oluşturmak ve bunun sürdürülebilirliğini sağlamak işletmelerin sürekliliği için bir gerekliliktir. İşletmelerde meydana gelen hata, hile veya yolsuzluklar temelde kurumsal kültürün güçlü olmamasına veya başarılı olmamasına dayanmaktadır. Bu yüzden işletmelerde finansal hata, hile ve yolsuzlukları, kontrol eksikliklerini ve yokluklarını ortaya çıkarmaya yönelik denetimlere ek olarak bu denetimlere göre daha soyut faktörlerin etkisi altında olan ve nispeten ölçülmesi zor olan kurumsal kültürün de denetimi veya bu denetimlerin kapsamının kurumsal kültür denetimini de içerecek şekilde genişletilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİ KAVRAMI

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde iç denetim kavramı, “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”, şeklinde belirtilmiştir. Daha yalın şekliyle ve bilinen basit tanımıyla ise iç denetim, bir işletmede genellikle organizasyon içerisinde yer alan iç denetçiler tarafından yerine getirilen bir denetim faaliyetidir. İç denetim faaliyeti genel olarak işletme içi süreçlere ilişkindir ve işletme tarafından istihdam edilen işletmenin kendi personeli tarafından uygulanan bir denetim faaliyetidir. Pratikte genellikle organizasyon içi çalışanlar iç denetim faaliyetini yerine getirmekle birlikte bazı organizasyonlarda dışarıdan da iç denetim hizmeti alınabilmektedir.

İç denetim kavramı, iç denetime ilişkin değerlendirmelerde dikkate alınması gereken beş temel konuyu içermektedir. Bunlar; kurumun stratejik hedeflerine ulaşması, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması ve kanun düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum konularından oluşmaktadır (Uludağ, 2017 : 96). Kanun, düzenleme ve politikalara uyum konusu işletme tarafından konulan politika ve prosedürlere uyumun denetimini de içermektedir ve bu konu uygunluk denetiminin konusudur. Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği konusu ise faaliyet denetiminin kapsamındadır. İşletme varlıklarının korunması, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği konusu hem finansal tablo denetimlerinin hem de hile denetiminin konusuna girmektedir. Kurumun stra-

tejik hedeflerine ulaşması konusu ise finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimi ile birlikte aynı zamanda işletme içi kurumsal kültürün denetimini de gerektiren oldukça geniş kapsamlı bir konudur. Buna göre iç denetim aslında doğrudan uygunluk denetimini ilgilendirmekle birlikte belli konular açısından finansal denetim, faaliyet denetimi ve kurumsal kültür denetimini de ilgilendirmekte ve bu denetimleri destekleyici veya içerici bir fonksiyona da sahip bulunmaktadır.

İç denetçi kavramı ise bir işletmenin sürekli çalışanı olarak organizasyon yapısı içerisinde denetim çalışmalarını yürüten kişileri ifade etmektedir. Daha yalın tanımıyla ise iç denetçi, işletme içerisinde iç denetim faaliyetlerini yerine getiren denetçidir. İşletmenin dışarıdan iç denetim hizmeti aldığı durumlar hariç olmak üzere, iç denetçiler işletmenin kendisi tarafından istihdam edilen işletme içi personel olduklarından iç denetçinin bağımsızlığı konusu veya iç denetçilerin işletmeden bağımsızlığının sağlanması konusu dikkat edilmesi gereken en önemli konulardan biridir. İç denetçilerin temel amaçları işletme tepe yönetiminin istediği denetim ve danışmanlık hizmetlerini yerine getirmektir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:21). İç denetim kavramında belirtilmiş olan ve iç denetim faaliyeti kapsamı içerisinde yer alan uygunluk ve faaliyet denetimlerini yapmak, hata ve hileleri ortaya çıkarmak, riskleri ve kontrol eksikliklerini değerlendirmek iç denetçilerin görevleri arasındadır. İç denetçilerin diğer önemli görevlerinden biri de iç kontrol yapısının bir unsuru olarak yönetim adına işletmede varolan iç kontrol yapısını sürekli olarak izlemek ve rapor vermektir (Bozkurt, 2010 : 134).

4. İÇ DENETİM VE KURUMSAL KÜLTÜR İLİŞKİSİ

İç denetimin kurumsal kültür ile olan ilişkisi işletmelerde oluşturulan kurumsal kültürün uygulamaya doğru bir şekilde konulup konulmadığının

diğer bir deyişle yazılı politika, prosedür ve etik ilkelerde belirtilen kurumsal kültürün, çalışanların davranış ve tutumlarına yansıyor yansımadağının değerlendirilmesi ihtiyacı ile başlamaktadır. Bilindiğı üzere kurumsal kültür yalnızca organizasyonun misyon ve değerlerinin sözlü olarak belirtilmesi değil aynı zamanda bunların davranış ve tutumlara yansıtılması sürecidir. Misyon ve değerlerin sözlü olarak belirtilmesi ve devamında yazılı politika, prosedür ve ilkelere dönüştürülmesi süreci kurumsal kültürün en kolay sürecidir. Buna karşın oluşturulan değerlerin yazılı politika, prosedür ve ilkelerde belirtildiğı ve söylendiğı şekilde uygulandığından emin olmak çok zor bir süreçtir. Bu noktada ise iç denetim fonksiyonu devreye girmektedir. İç denetim fonksiyonunun kapsamı kurumsal kültürü yakından ilgilendirmektedir. İç denetim fonksiyonu kapsamında gerçekleştirilen ve uygulanan pek çok denetim tekniğı ve prosedürü kurumsal kültürün ölçümü, değerlendirilmesi ve denetimini de sağlamaktadır. Özellikle iç denetimin yoğunlaştığı alanlar olan kontrol çevresi alanlarının değerlendirilmesi, aynı zamanda kurumsal kültürün organizasyon içerisindeki işlerliğinin değerlendirilmesidir. İç denetim faaliyetlerinin büyük bir çoğunluğu, kurumsal kültürü yakından ilgilendiren konular olan “tepe yönetiminin etkinliğı”, “işletme yöneticileri ve çalışanlar arasındaki bilgi akışı”, “uygunluk kontrolleri”, “işletme içi görüşme ve mülakatlar” gibi prosedürler ve bu prosedürlerin değerlendirilmesi ni içermektedir (TABUENA, 2016 : 66).

İç denetim fonksiyonunun kurumsal kültür ile olan bu yakın ilişkisi “*ilişki yönetimi (relationship management)*” adı verilen yeni bir kavramı ortaya çıkarmıştır. Kurumsal kültür denetiminde en önemli konulardan biri kurumsal denetime konu olan organizasyon içerisindeki ilişkilerdir. İlişki yönetimi kavramı temelde kurumsal kültürü değerlendirmek için organizasyonun tepe yönetimiyle yapılan düzenli görüşme ve mülakatlarla

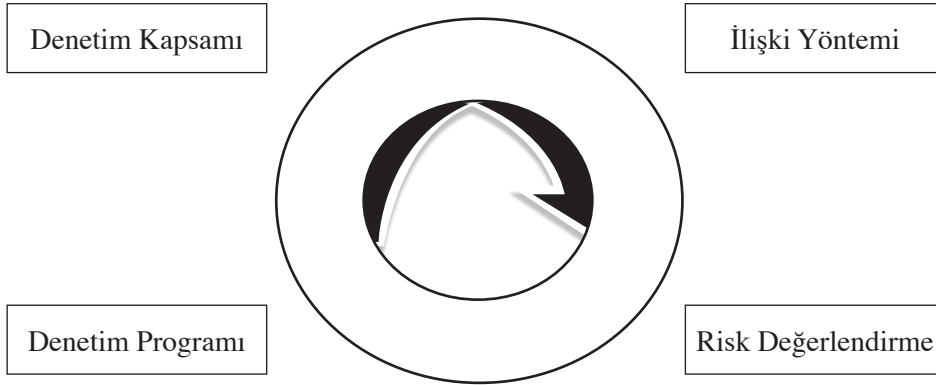
organizasyonun misyon, vizyon, strateji ve değerlerinin gözden geçirilmesini dolayısıyla organizasyonun risk değerlemesinin yeniden yapılmasını ve buna göre denetim planlarının düzenli olarak revize edilmesini ifade etmektedir. İlişki yönetimi kavramına göre iç denetimin kurumsal kültür ile olan ilişkisi 4 aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Clemens ve Rick 2017 : 62);

- 1)Tepe yönetimi kademesindeki yöneticilerle periyodik toplantılar organize edilmesi ve yapılması
- 2)Söz konusu periyodik toplantılara göre organizasyonun kurumsal kültür kaynaklı risklerinin yeniden değerlendirilmesi
- 3)Yapılan çalışmalar sonucunda değışen risk çevresine göre denetim plan ve programlarının revize edilmesi ve düzeltilmesi
- 4)Tüm kilit alanlarda yeterli güvenceyi sağlayabilmek için iç denetimin kapsamının güncellenmesi aşamalarından oluşmaktadır.

İlk aşama, sürecin itici gücü olan temel aşamadır ve diğer üç aşama ilk aşama tarafından yönetilmektedir. İşletme tepe yöneticileri ve iç denetim arasında güvene dayalı ve çok taraflı bir ilişkinin geliştirilmesini teşvik etmek, iş stratejilerinin, işletmenin amaçlarının, önceliklerinin, risklerinin ve kontrollerinin sistematik olarak tanımlanmasını sağlamak, acilen gösterilmesi gereken riskleri ve işletmenin ihtiyaçlarını göstermek için denetimin kapsamının ve denetim programlarının güncellenmesini sağlamak, denetim müdürlerinin ve denetçilerinin sıklıkla ilgili toplantılara katılmasını sağlamak ve denetlenen müşteriye bu toplantılar aracılığıyla denetim öngörülerinin iletilmesini sağlamak ilk aşamanın başlıca fonksiyonları arasındadır.

İlişki yönetimi süreci döngüsü şematik olarak aşağıdaki şekilde gösterilebilir;

Şekil 1 : İlişki Yönetimi Döngüsü (RM Cycle)



Kaynak : Clemens ve Rick Leveraging Relationships : Internal Audit Implemented a Four- Step Cycle to Help Unsure a Healthy Corporate Culture, Internal Auditor, 2017 : 63

İç denetim ve kurumsal kültürün yakınsaması, döngünün ilişki yönetimi bölümünde gerçekleşir. Bu kısımda iç denetim, periyodik olarak organizasyonun tepe yönetimi yöneticileriyle çeşitli toplantılar yaparak organizasyonun kurumsal kültür dinamiklerini (misyon, vizyon, değerler, davranış ve tutumlar) değerlendirir, gözden geçirir ve kontrol altına alınmasını sağlar.

İlişki yönetimi sürecinin iç denetim ve kurumsal kültür arasında başarılı bir ağ kurabilmesi ve etkin bir şekilde işlerliğinin sağlanması, ilişki yönetim sürecinin yeterli bilgi, beceri ve yetkinliğe sahip denetçiler tarafından yönetilmesine bağlıdır. Buna göre ilişki yönetimi liderliğini yapacak denetçilerin, ilişki yönetimi süreci kurulacak olan işletmenin tepe yönetimi yöneticilerinin sahip olduğu uzmanlık ve yetkinliklerle benzer veya eş değer

uzmanlık ve yetkinliklere sahip olması gerekmektedir.

İç denetimin temel faaliyet konularından biri de aslında kurumsal kültürün değerlendirilmesidir. İşletmelerde iyi bir kurumsal kültürün oluşturulamaması nedeniyle oluşan hata, hile ve yolsuzlukları önlemenin en temel yollarından biri iç denetimdir, çünkü organizasyonlarda iç denetim departmanı organizasyon içerisindeki kurumsal kültürü başarılı şekilde inceleyebilecek, gözlemleyebilecek ve takip edebilecek pozisyonadadır (Chambers, 2015 : 73). İç denetim faaliyetinin organizasyon içerisinde sürekli konumda bulunması dolayısıyla organizasyonun kültürel dinamiklerini yakından tanıyan kişiler tarafından yapılması da iç denetimin bu özelliğini desteklemektedir.

İç denetim faaliyetinin temel amacı ise organizasyonun amaçlarına etkili ve verimli bir şekilde ulaşabilmesini sağlamaktır. Organizasyonun amaçlarına etkin ve verimli bir şekilde ulaşabilmesi ise etik ilkelere uygunluğun sağlanması ve bunların organizasyonun davranış ve tutumlarına yansıtılması ile mümkün olmaktadır. Etik ilkelere uygunluğun sağlanması ve bunların davranış ve tutumlara yansıtılmasındaki en büyük kaynak iç denetimdir (Ma'ayan ve Carmeli, 2016 : 349-351). İç denetim faaliyeti sonucunda elde edilen pek çok önemli bilgi kurumsal kültürdeki zayıf noktalar ve bunların yaratabileceği riskler hakkında önceden sağlanan ipucu niteliğindedir.

İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetim faaliyetinin amacına ek olarak iç denetim yapılan organizasyondaki işletme yönetiminin iç denetime olan bakış açısı da kurumsal kültür hakkında pek çok şeyi açığa çıkarmaktadır. İşletme yönetiminin organizasyonun denetlenmesine ne kadar sıcak baktığı, denetim süresince ne kadar açık ve yardımsever olduğu ile denetim bulgularına ve denetçilerden gelen tavsiyelere ne kadar sıcak baktığı ve duyarlı olduğu gibi konular o organizasyondaki kurumsal kültür hakkında ipucu vermektedir.

İç denetim ve kurumsal kültür arasındaki belirtilen bu yakın ilişkiler, özü gereği zaten kurumsal kültürün değerlendirmesini de içeren iç denetim faaliyetinin kapsamının kurumsal kültürün daha detaylı olarak incelenmesine, değerlendirilmesine ve hatta denetimine olanak sağlayacak şekilde genişletilmesini gerektirmektedir.

5. İÇ DENETİMDE KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİNİN ÖNEMİ

Bir organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi ve kendisi için bir güvence ortamı yaratabilmesi için gerekli olan şartlar; organizasyonun kültürünün yani kurumsal veya organizasyonel kültürün tanımlanması, bu kültürün analiz edilmesi ve bu

kültür içerisinde yer alan etik ilke ve değerlerin organizasyon tarafından desteklenmesidir. Bu şartların tamamını yerine getirmek işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İç denetimin sorumluluğu ise organizasyondaki kurumsal kültürü analiz eder iken kurumsal kültürün karmaşık belirleyicilerine karşı bu belirleyicilerin denetlenebilmesine yönelik bir yaklaşım geliştirmektir.

İç denetim, kurumsal kültür açısından yüklendiği sorumlulukla birlikte işletme yönetiminin sorumluluğunu da hafifletmektedir. Bunun en temel sebebi iç denetimin kurumsal kültüre ilişkin elde ettiği bilgiler sayesinde işletme yönetiminin kurumsal kültürle ilgili risklerinin azalmasıdır.

Bir organizasyonun amaçlarına ulaşamaması ve organizasyonel anlamda başarısız olmasının veya hata, hile, yolsuzluk gibi etik dışı davranışlara maruz kalmasının en temel sebebi zayıf bir kurumsal kültürdür. Organizasyonlar tarafından alınan başarısız kararların temelinde doğru bir şekilde kurulumamış olan zayıf kurumsal kültürler yer almaktadır. (Clemens ve Rick, 2017 : 63)

Dünyada meydana gelen denetim skandallarına baktığımızda bu skandalların arkasında yatan nedenler sadece eksik, yetersiz ve zayıf kontrollere ya da başarısız denetim süreçlerine bağlanamaz. Bu skandalların büyük bir kısmı organizasyondaki etik ilke ve prosedür eksikliklerine, zayıf veya etkin olmayan kurumsal kültürlerle dayanmaktadır. Bu nedenle geleneksel denetim anlayışına ek olarak iç denetim bünyesinde kurumsal kültürün denetimi bir ihtiyaç ve gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Güven kaybı, yanlış kararlar vermek, etik olmayan illegal davranışlar, itibar kaybı, işletmenin ortaklık değerinin düşmesi ise kurumsal kültürün denetlenmemesinin en temel sonuçlarıdır.

İç denetim faaliyeti süresince kurumsal kültürle ilgili dinamiklere odaklanılması işletme yöneti-

çilerine bir güvence sağlar, işletmedeki kurumsal kültürün seviyesini ortaya çıkarır ve işletmenin kurumsal kültürle ilgili sorunlara karşı çözüm bulabilme yeteneğini geliştirmesine yardımcı olur. Aynı zamanda kurumsal kültürü denetleyen bir iç denetim faaliyeti teorideki kurumsal kültür (çalışanlar tarafından algılanan kurumsal kültür) ve pratikteki kurumsal kültür (çalışanlar tarafından benimsenen değerler ile uygulanan davranış ve tutumlar) arasındaki farkı da açığa çıkarır (Pett ve Pundmann, 2016 : 70).

Diğer yandan kurumsal kültür denetimleri sonucunda organizasyon içerisinde oluşturulan değerlerin, etik ilke, kural ve prensiplerin organizasyondaki çalışanların davranışları üzerindeki etkileri açığa çıkarılabileceğinden kurumsal kültür denetimleri sayesinde iç denetçiler tarafından işletme yöneticilerine meydana gelen aykırılıklar hakkında bilgi aktarımı yapılabilecek böylelikle işletme yönetiminin iç denetçilerden olan beklentisini gerçekleştirme yönünde önemli bir kaynak yaratılmış olacaktır (Satava, Caldwell ve Richards 2006 : 279-280).

Kurumsal kültür kavramı kompleks bir kavramdır. Bu yüzden organizasyon içerisindeki kültürel değişimlerle mücadele etmek, yeni kültürel değerleri çalışanlara benimsetmek ve kültürü yönetmek oldukça zor bir iştir. Kurumsal kültürün doğasından kaynaklanan bu zorluklar kurumsal kültür değerlendirmesi için iç denetim desteğini ve iç denetim faaliyetlerinin kurumsal kültür denetimini de içermesini zorunlu kılmaktadır.

İç denetim faaliyeti, faaliyet konusu kapsamında kurumsal kültürü denetlerken kurumsal kültür denetimine ilişkin belli başlı kısıtlayıcı faktörleri açığa çıkarmak zorundadır. İç denetimin üzerinde durması gereken ve kurumsal kültür kaynaklı olan bu faktörler; organizasyonun değerlerine organizasyonun tüm noktalarında yer verilmiş olduğunu gösteren kanıtlar toplamının zorluğu, işletme tepe

yönetimiyle gerçekleştirilen mülakatların sınırlı sayıda yapılabilmesi, subjektif ve objektif değerlendirme ölçütlerinin kombine edilmesi, organizasyon içi bilgi akışı hakkında bilgi toplanması, kurumsal kültür denetiminde görevlendirilebilecek yeterlikte ve kapasitede olan denetçilerin kurumsal kültür denetiminde yönetici olarak görevlendirilebilmesi gibi konulardan oluşmaktadır. (IIA, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Culture%20risk.pdf>, Erişim Tarihi : 10.10.2017)

Bir organizasyonun kurumsal kültüründe ortaya çıkabilecek eksiklik ve yanlışlıklar ile söylenen ve uygulanan kurumsal kültürü arasındaki tutarsızlıklar, organizasyon için kurumsal kültürü zararlı bir faktör haline dönüştürebilir. Böyle bir durumda ise organizasyon başarısız olacaktır. Kurumsal kültürün organizasyonun başarısını etkileyen en önemli faktörlerden biri olması sebebiyle iç denetimde kurumsal kültür denetimi konusu da büyük önem taşımaktadır. Organizasyonlarda meydana gelebilecek hata, hile, yolsuzluk veya diğer başarısızlıklardan iç denetçiler dolayısıyla iç denetim birimi de sorumludur. Bu sorumluluk iç denetçilerin ve iç denetim biriminin organizasyonun kurumsal kültürüne ilişkin neyi, ne zaman ve ne kadar bildiklerini dolayısıyla kurumsal kültürü denetlemesini gerekli kılmaktadır. Kurumsal kültürün denetimi, işletmelerde kompleks bir süreç olan kurumsal kültürün yönetilmesine de yardımcı olmaktadır.

6. KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİNDE İÇ DENETÇİLERİN ROLÜ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yakın zamanda yayınlanan bildiriler sonucunda kurumsal kültürün denetimi, iç denetim faaliyetinin kapsamına dahil edilmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan bildirelere göre kurumsal kültürün iç denetime dahil edilmesi işletmeler için bir gerekliliktir. Özellikle son yıllarda işletmelerde meydana gelen hata, hile

ve usulsüzlüklerin temelini zayıf veya yanlış kurumsal kültürlere dayanması da bu görüşü desteklemektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2016 yılında yayınlanan Kuzey Amerika İç Denetim Raporuna göre bugünün dünyasında işletmelerin karşı karşıya olduğu riskler değiştiği ve finansal ve operasyonel risklerin yerini kültürel riskler, siber riskler gibi yeni riskler aldığı için işletme yönetiminin risk değerlendirme konusunda iç denetimden ve iç denetçilerden olan beklentileri de genişlemiştir. Bu kapsamda iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçilerin sadece finansal ve operasyonel risklere yönelik olarak yürütmüş oldukları geleneksel denetim anlayışının kapsamı dışına çıkarak işletmelerdeki risk ortamının temelini oluşturan kurumsal kültür ve kurumsal kültürün bileşenleri üzerine odaklanmaları gerekmektedir.

Kurumsal kültürü denetleme fonksiyonu iç denetime verilmiş olduğundan bu konudaki en büyük sorumluluk da iç denetim faaliyetini yerine getiren iç denetçilere düşmektedir. Buna göre iç denetçiler, iç denetim faaliyeti kapsamında periyodik olarak kurumsal kültür denetimi yapmalı veya yürütmüş oldukları her bir denetim prosesi içerisinde diğer denetim çalışmalarıyla bütünlük şeklinde kurumsal kültürü değerlendirmelidir. İç denetçiler tarafından yapılacak olan söz konusu değerlendirmeler kurumsal kültür riskinin değerlendirmesini de içermelidir. Risk değerlendirmesinde öncelikle kurumsal kültür açısından risk taşıyan alanlar iç denetçiler tarafından belirlenmeli, denetim faaliyeti süresince bu alanlar için iç denetçiler tarafından metodolojik bir yaklaşım geliştirilmeli ve kurumsal kültür kaynaklı problemler değerlendirilmelidir. Bu kapsamda iç denetçilerin, işletmedeki mevcut kontrollerin ve denetim prosedürlerinin ötesinde sorunların arkasındaki temel sebebin davranışsal veya kültürel kaynaklı bir faktöre dayanıp dayanmadığını araştırması gerekmektedir. İç denetçiler bu araştırmayı kurumsal kültür dene-

timini günlük denetim prosedürleri ile bütünleştirerek yapabilirler.

Risk değerlendirmeleri ile birlikte iç denetçilerin kurumsal kültürü test etmeleri de gerekmektedir. Organizasyon içerisinde var olan kurumsal kültürün etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin, iç denetçiler tarafından işletme tepe yöneticileriyle ve denetim komitesiyle görüşülerek belirlenmesi gerekir. Kurumsal kültürün işlerliğinin test edilmesinden sonra ise çalışanlar tarafından algılanan kurumsal kültür ve organizasyon içerisinde gerçekte uygulanan kurumsal kültür arasındaki farklar da yine iç denetçiler tarafından tespit edilmelidir.

Kurumsal kültür denetimine ilişkin olarak iç denetçilere düşen görev ve sorumluluklara ek olarak iç denetçilerin bu görev ve sorumlulukları yerine getirebilmesi için taşıması gereken birtakım özellikler bulunmaktadır. Kurumsal kültür denetimi yapacak olan iç denetçilerin organizasyon içerisindeki duygusal faktörlere ilişkin olarak yüksek derecede farkındalık ve hassasiyete sahip olması, organizasyon içerisindeki kurumsal kültüre aykırı davranışların organizasyonun günlük aktivitelerini nasıl etkileyebileceğini kavrayacak anlayışa sahip olması ve analitik, mantıksal ve teknik düşünme yeteneği ile yaratıcı, psikolojik ve bütünsel düşünme yeteneği arasında bir denge kurabilmesi gerekir. Kurumsal kültür denetimleri, sabır, analitik düşünce, mesleki şüphecilik ve gönüllülük gerektiren bir süreçtir. Bazı durumlarda iç denetçilerin, işletme yöneticilerini organizasyonda kurumsal kültürün denetiminin gerekli olduğu yönünde ikna etmeleri gerekmektedir (Pett ve Pundmann, 2016 : 71).

Ayrıca iç denetçilerin söz konusu görevleri yerine getirebilmeleri için iç denetim metodolojisinin, iç denetçilerin organizasyonla yeterli bir ilişki ağı oluşturabilmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesini gerektirmektedir.

İç denetçiler tarafından kurumsal kültürün ve kurumsal kültürle ilişkisi olan temel belirleyicilerin ve ilgili risk faktörlerinin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi için organizasyon içerisinde iç denetçilerin bu bilgilere kolaylıkla ulaşılabileceği açıklıkta bir yapının bulunması ve gerekli yetkilerin kendilerine sağlanmış olması gerekmektedir. Bu kapsamda iç denetçilere organizasyon içerisinde bir hakimiyet alanı yaratılmış olması da gerekmektedir. İç denetçilerin organizasyon içerisinde kurumsal kültür açısından sahip oldukları hakimiyetlere ilişkin olarak 2016 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan rapor verilerine göre; araştırmaya konu olan iç denetçilerden %24'ü iç denetimin tüm organizasyonu ve çalışanları kurumsal kültürle ilgili olarak değerlendirmek için özgür olmadığını, %35'i iç denetimin, organizasyonu ve çalışanları kurumsal kültürle ilgili olarak değerlendirmek için işletme yönetiminden destek görmediklerini ve %23'ü ise iç denetimin organizasyonu ve çalışanları kurumsal kültürle ilgili olarak değerlendirmek için işletmenin yönetim kurulu ve denetim komitesinden destek görmediklerini belirtmişlerdir.

7. İÇ DENETİMDE KURUMSAL KÜLTÜRÜN ÖLÇÜLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ (ING BANK ÖRNEĞİ)

Kurumsal kültürün iç denetim faaliyetleri kapsamında ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusu, kurumsal kültür kavramının doğası gereği zahmetli, zor ve uzun bir süreçtir. Daha önceki yıllarda geleneksel denetim anlayışı içerisinde iç denetimin kurumsal kültürü denetlemesi imkansız olarak görülür iken günümüz denetim anlayışı içerisinde iç denetim, kurumsal kültürü denetleyebilecek en yetkin mekanizma olarak görülmektedir.

Kurumsal kültürün ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak genel kabul görmüş spesifik bir ölçüt bulunmamaktadır. Bununla birlikte

işletmelerde iç kontrol çevresine yönelik olarak geliştirilen “COSO İç Kontrol Modeli ve Bütünlük Çerçevesi”, kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi dolayısıyla denetimi için en temel kaynaktır. Kurumsal kültürle ilgili problemler COSO'nun ilk unsuru olan kontrol çevresinde başlamakta ve tüm organizasyonu etkilemektedir. COSO İç Kontrol Modelinde kontrol çevresinin değerlendirilmesine ilişkin politika ve prosedür ile uygulamalar, organizasyonlarda kurumsal kültürün anlaşılması için de önemli bir araçtır. Ayrıca COSO modelinde vurgulanan “organizasyonun doğruluk ve etik değerlere bağlılığını göstermesi” prensibi, doğrudan organizasyonun kurumsal kültürünü ilgilendirmektedir.

COSO'ya ek olarak Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) yayınlanan “Özel Sektörde Organizasyonel Yönetimin Değerlendirilmesi”, “İlgili Program ve Faaliyetlerle İlişkili Etik İlkelerin Değerlendirilmesi” ve “Kontrol Çevresinin Denetlenmesi” gibi uygulama kılavuzları da kurumsal kültür denetimi çalışmaları için yararlanılabilecek kaynaklardır.

Kurumsal kültürün denetiminde kurumsal kültürün bileşenlerini incelemek için farklı modeller kullanılabilir, ancak bu modellerin kurumsal kültürün sadece tek bir bileşeni üzerinde odaklanmış olan spesifik bir model olmaması gerekmektedir. Bunun en büyük sebebi kurumsal kültür denetimi çalışmaları açısından faaliyet konuları aynı bile olsa her bir organizasyon kendi içerisinde diğerinden farklı olacağı için kurumsal kültür denetiminde tüm işletmelere uygulanabilecek tek tip bir modelin mümkün olmamasıdır.

Kurumsal kültürün ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde farklı seviyelerde kullanılan kontrol testleri kombine bir şekilde uygulanmaktadır. Örneğin; işletme yönetimi bazında risk yönetimi yapıları ve faaliyetlerinin denetimi, denetim pro-

seslerini kültürün etkisini de dikkate alarak denetlemek, kültürel uygunluk denetimi gibi temasal ve fonksiyonel çapraz denetimler yapmak, her bir denetim projesinde kurumsal kültür denetimi de yapmak vb. gibi. Kurumsal kültür denetiminde kullanılan başlıca iç denetim teknikleri ise aşağıda belirtilmiş olan; temel neden analizleri, resmi mülakatlar, çalışan araştırma ve anketleri ile grup çalışmalarından oluşmaktadır (Roth, 2017 : 35).

Temel Neden Analizleri : İyi bir iç denetim için uygulanması gereken temel bir iç denetim tekniğidir. Denetime konu olan olayın altında yatan temel sebep genellikle organizasyonun kurumsal kültürüyle ilgilidir. Örneğin; denetime konu olan olay, organizasyonun kurumsal kültürü ve organizasyonun yöneticisinin yarattığı alt kültür arasında farklılıkların olmasından veya organizasyonda oluşturulan kurumsal kültür ve organizasyonun çalışanları tarafından algılanan kurumsal kültür arasında farklılıkların olmasından kaynaklanabilir. Bu durumda daha önce yapılan denetimlerden yararlanılarak ve bu denetimlerde kurumsal kültürle ilgili konular arasında bağlantı kurularak organizasyonun kurumsal kültürüne ilişkin ikna edici nitelikte kanıtlar elde edilebilir.

Resmi Mülakatlar : Resmi mülakat tekniğinin uygulanabilmesi için iç denetçilerin organizasyon içerisindeki çalışanlarla mülakat yapma yetkisine sahip olması gerekir. Resmi mülakat tekniğinde iç denetçiler bir grup işletme çalışanına aynı soruları sorarak mülakat yaparlar. Söz konusu mülakat, önce basit sorulardan başlar ve sonra detay sorularla devam eder. Çalışanlara yöneltilen detay sorular; “organizasyonun kültürüne ve etik ilkelere aykırı olduğuna inandığın bir şeyi yapman hiç istendi mi?” vb. şekillerde olabilir.

Çalışan Araştırma ve Anketleri : Kurumsal kültürü denetlemede kullanılan en önemli veri kaynaklarından biri çalışanlardır. Bu yöntemin en büyük

avantajı ise çok sayıda çalışandan çok sayıda kanıt toplayabilme imkanındır. İç denetçiler tarafından en yaygın olarak kullanılan çalışan anketleri, ankette belirtilen durumlara karşı anket uygulanan çalışanların cevaplarının “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde derecelendirildiği anketlerdir.

Bu anketler sayesinde iç denetçiler objektif bir şekilde belli sayıda bir çoğunluğun araştırmak istediği konularda fikrini ölçerek kurumsal kültür açısından hangi noktalara odaklanması gerektiğini tespit edebilecektir. Bununla birlikte bu yöntemde dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta iç denetçinin elde ettiği sonuçların teyit edilmesi gerekliliğidir, çünkü söz konusu anketler çalışanlar tarafından yanlış anlaşılmalarda içerebilmektedir.

Çalışan araştırma anketleri hem iç denetçiler hem de organizasyonun kendisi tarafından kullanılabilir. İç denetçiler çalışan araştırma ve anketlerini her denetim çalışmasında olacak şekilde, sadece riskli görülen durumlarda denetim çalışmalarında kullanılacak şekilde veya yıllık olarak denetim çalışmalarında kullanılacak şekilde uygulayabilirler. Organizasyonun kendisi tarafından kullanılan çalışan araştırma ve anketleri ise önceden organizasyon tarafından yapılan ve mevcut bulunan çalışan araştırma ve anketlerini ifade etmektedir. Bu anketler kurumsal kültürle ilişkili olan etik ilkeler ve prensipler gibi konularla ilişkili olabilir. Bu durumda iç denetçiler yapılmış olan bu çalışmaların sonuçlarını inceleyip değerlendirerek denetim planlarını ve risk değerlendirmelerini dolayısıyla denetimin kapsamını bu sonuçlara göre şekillendirebilirler.

Grup Çalışmaları : İç denetçiler tarafından etik ilkeler, motivasyon, değer yargıları gibi fiziksel olmayan kontrol faktörlerini değerlendirmede kullanılan temel tekniktir. Çalışan araştırma ve anketi

teknikğine benzemektedir ve grup çalışmalarında da genellikle çalışan araştırma ve anketinde sorular kullanılmaktadır. Bu yöntemin farkı ise çalışanlardan sonuçlar alınırken elektronik oy verme sisteminin kullanılmasıdır.

Grup çalışmaları, risk değerlendirmeleri için işletmelerin risk yönetim departmanı tarafından da kullanılan bir tekniktir.

Görüldüğü üzere kurumsal kültürün ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan iç denetim tekniklerinin çoğunda elde edilen verilerin kaynağı işletme çalışanlarıdır. Bunun en temel sebebi, çalışanların kurumsal kültür denetimi için en iyi kaynak olmasıdır. Çalışanlardan elde edilecek bilgiler kurumsal kültür denetimi açısından çok önemli bilgileri ortaya çıkarabilir. Bununla birlikte çalışanlardan elde edilen bilgiler bazı durumlarda bilgi toplanan çalışanların tamamen samimi olmaması, bazı kültürel kör noktalara sahip olmaları, önyargılı olmaları veya kendi düşüncesi yerine grup düşüncesini benimsemeleri sebebiyle sağlıklı olmayabilir. Denetim çalışmalarında bu durumların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İç denetçiler, bu tekniklere ek olarak iç denetim faaliyeti kapsamındaki kurumsal kültürün ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak denetim plan ve programlarının kapsamını belirlemek için kurumsal kültürü etkileyen diğer önemli ölçütleri (müşteri araştırma ve analizleri, müşteri şikayet sayıları ve müşteri şikayet trendleri, iş gücü devir hızı istatistikleri, hedefleri tutturamama sıklığı, yatırım başarısızlıklarının sıklığı, hile ve etik ilkelerle ilgili ihbarların sıklığı vb. gibi) periyodik olarak izledikleri bir değerlendirme çalışması yapabilirler.

Ölçüt değerlendirme çalışmalarıyla birlikte kurumsal kültürü etkileyen faktörlerden hangilerinin organizasyon için sürekli olacağına, hangilerinin ise daha kısa süreli olacağına ilişkin olarak bir de-

ğerlendirme yapılabilir. Böyle bir değerlendirmenin yapılabilmesi için ise kurumsal kültürü etkileyen en önemli faktörlerin belirlenerek sonuç raporlarına aktarılması ve elde edilen sonuçlara göre işletme yönetimine çeşitli önerilerde bulunulması gerekmektedir.

Kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi için birtakım spesifik tekniklerin uygulanması gerekirken aynı zamanda iç denetimin kendisinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. İç denetimin kendi kendini değerlendirmesi düşüncesi, temelde raporlanması gereken olaylardan denetlenen firma kadar denetimi yapan iç denetim biriminin de sorumlu olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Ayrıca iç denetimin organizasyonun amaçlarına etkili ve verimli bir şekilde ulaşmasını sağlamaya yardımcı olmak ile sorumlu olması da bu düşüncüyü desteklemektedir. İç denetimin kendisinin değerlendirilmesi, iç denetimin kendi iç süreçlerini, politika ve prosedürlerini denetlemesini ifade etmektedir. Söz konusu değerlendirme, iç denetim departmanının amaçlarının organizasyonun amaçlarıyla ne kadar örtüştüğünü, iç denetim departmanının amaçlarına ulaşmasını etkileyecek risk faktörlerinin neler olduğunun, bu faktörleri yönetebilmek için hangi kontrollerin oluşturulmasının gerektiğinin ve oluşturulan prosedürlerin en son ne zaman tekrardan gözden geçirildiğinin değerlendirilmesine yöneliktir. Böyle bir değerlendirme ile iç denetimin, önce kendindeki aksaklıklardan yola çıkarak denetlediği organizasyondaki aksaklıkları ve benzer noktaları yakalaması daha kolay olacaktır (Jacka, 2017 :65).

Kurumsal kültür denetimi, iç denetim çalışmalarının önemli parçalarından biridir. İç denetim bünyesinde kurumsal kültüre ilişkin yapılacak olan çalışmalar işletme yönetimine kurumsal kültür hakkında çok önemli ve değerli bilgiler sağlamaktadır. Bununla birlikte kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusu emek isteyen uzun bir süreçtir. Bu yüzden iç denetim tarafından elde

edilen bilgiler kurumsal kültürle ilgili olarak o işletmede öncelikli olarak nelerin yapılması gerektiği hakkında bir başlangıç noktası oluşturmaktadır.

Pratikte kurumsal kültürün ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin bir örnek aşağıda paylaşılmıştır. Söz konusu örnek çalışmada ING Bank'ın Kültürel Risk ve Kontrol Çevresi Big Four olarak bilinen dört büyük denetim firmasından biri olan KPMG tarafından denetlenmiştir. Çalışmanın odak noktası ise ING Bank'ın "Orange Code" olarak bilinen turuncu kodudur. Örnek uygulamaya ilişkin diğer bilgiler ise aşağıdaki şekildedir;

- * Turuncu kod, ING bankasının amaçlarına nasıl bağlı kaldığını, çalışanlarını nasıl motive ettiğini ve iş yapış şeklini temsil eden bir semboldür. Turuncu kod, kendi içerisinde ING değerleri ve ING davranışları olarak iki bölüme ayrılmaktadır.
- * ING değerleri, ING'nin bünyesindeki her bir çalışanla paylaşılan dürüstlük, sağduyu, sorumluluk vb. gibi değerlerden oluşmaktadır.
- * ING davranışları, ING çalışanlarının kendilerini nasıl konumlandıklarını ifade eder. ING çalışanlarının iş yapış şekli ve davranışları bir bütün olarak ING Bank davranışını oluşturur.

Tüm bu açıklamalara göre turuncu kodun (orange code) aslında ING bankasının kurumsal kültürünün sembolik ifadesi olarak nitelendirebiliriz.

ING Bank Kurumsal Kültür Denetimi örnek çalışmasının aşamaları ise aşağıdakilerden oluşmaktadır;

1) Kurumsal Kültür Denetimi Öncesi Çalışmalar : KPMG iç denetim fonksiyonun kapsamı genişletilmiş ve ING Bank'ın ING davranış ve değerlerine ilişkin gözlemler yapılarak denetim raporuna eklenmiştir. Rapora yapılan bu eklemeler tamamen kurumsal kültüre ilişkin bir görüş olmayıp net bir şekilde ING Bank'ın turuncu koda uy-

gun bir şekilde faaliyette bulunup bulunmadığını açıklamıştır.

2) Kurumsal Kültür Denetimi Çalışma Alanı : Bu aşamada ING Bank'ta yer alan anahtar kültürel unsurlar gözlenir. KPMG tarafından bu unsurların ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin olarak tasarlanan çalışma alanında kurumsal kültür denetimi tekniklerinden temel neden analizlerine yoğunlaşmıştır.

3) Kurumsal Kültür Denetimi Çalışma Alanının Belirlenmesinden Sonra Denetim Ekibi Tarafından Kurumsal Kültürün Değerlendirilmesi : Bu aşamada ING Bank içerisinde yukarıdan aşağıya ING Bank yönetimi ve çalışanlarıyla etkileşim kurularak kültürel unsurlar, iç güdüsel olarak değerlendirilmiştir. Sonrasında ise aşağıdan yukarıya denetim planı ve temel neden analizlerindeki belirleyici kültürel unsurlar incelenmiştir.

4) Denetim Ekibi Tarafından Kurumsal Kültüre İlişkin Bir Görüş Oluşturulması : Bu aşamada kurumsal kültürle ilgili raporlanmayı gerektirmeyecek önemsiz konular, kurumsal kültürle ilgili raporlanmayı gerektiren ancak, turuncu koda zarar vermeyen konular ve turuncu koda zarar verecek önemli kültürel konular olup olmadığı değerlendirilmiştir.

5) Kurumsal Kültürle İlgili Konuların Üst Düzey Yönetimle Tartışılması : Bu aşamada ING Bank'a ait kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi sonucunda kurumsal kültürle ilgili tespit edilen konular ING Bank'ta sorumlu bulunan üst düzey yöneticilerle tartışılmıştır.

6) Denetim Raporunda Yer Alan Kurumsal Kültür Konularının Belirlenmesi : Bu aşamada kurumsal kültürle ilgili olan konuların denetim görüşü içerisinde yer alma durumu, denetim raporunun içerisinde ayrı bir bölümde yer alma durumu, denetim raporunda işletme yöneticilerinin sorumluluğu bölümünde yer alma durumu

değerlendirilmiş ve denetim çalışmalarında yer almayan bağımsız bir kişi tarafından belirlenen sonucun uygunluğu incelenmiştir.

7) Kurumsal Kültürle İlgili Sonuçların Birleştirilmesi : Bu aşamada denetim müdürü tarafından her bir çeyrekte yayınlanan raporlardaki benzer konular gözden geçirilmiş ve sonuçlar denetim komitesine raporlanmıştır.

8) Kurumsal Kültürle İlgili Sonuçların Daha İleriye Götürülmesi : Bu aşamada daha önce gerçekleşen ING Bank denetim bulgularına ilişkin olarak ilgili tüm denetim personeline geniş kapsamlı eğitimler verilmesi planlanmıştır.

8. SONUÇ

Kurumsal kültürün işletmelerin başarılı ve başarısız olmalarını belirleyen en önemli anahtar faktörlerden biri olması sebebiyle işletmelerde güçlü ve iyi bir kurumsal kültürün inşa edilmesi hususu büyük önem taşımaktadır.

Güçlü ve iyi bir kurumsal kültür, işletmenin amaçlarına tam olarak ulaşabilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmuş, organizasyon içerisindeki tüm çalışanların doğru şekilde anlayabileceği yeterlilik ve açıklıkta tasarlanmış, organizasyon içerisindeki tüm çalışanlar tarafından benimsenmiş olan ve yazılı politika ve prosedürlere paralel olarak etkin bir şekilde uygulanan kültürdür. Bununla birlikte işletme içerisinde sadece güçlü ve iyi bir kurumsal kültürün oluşturulması yeterli olmayıp bu kültürün doğru bir şekilde yönetilmesi ve sürekliliğinin de sağlanması gereklidir. Kurumsal kültürün doğru şekilde yönetimi ve sürekliliğinin sağlanması hususu ise kurumsal kültürün denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

Kurumsal kültür kavramının doğası gereği kompleks bir kavram olması sebebiyle kurumsal kültür denetimi konusu da oldukça geniş kapsamlı bir konudur. Kurumsal kültürün doğasından kaynak-

lanan ve kurumsal kültür denetimi kapsamını ilgilendiren kurumsal kültüre ilişkin yapısal özellikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- * Kurumsal kültürün misyon, vizyon, etik ilkeler ve kurallar, normlar, ahlaki değerler, davranışlar ve tutumlar gibi pek çok unsuru içeren geniş kapsamlı bir kavram olması
- * Kurumsal kültürün özü gereği subjektif ölçütlerle dayanması sebebiyle denetlenmesi zor bir kavram olması
- * Kurumsal kültürün doğrudan insana bağlı diğer bir deyişle insan unsuruna göre şekil alan bir kavram olması
- * Kurumsal kültür kavramının doğrudan insana bağlı bir kavram olması sebebiyle denetim olgusu açısından analitik veya mantıksal bir kavram olmaktan çok psikolojik ve sosyal nitelikli bir kavram olması
- * Organizasyon içerisinde işletme yönetimi tarafından yaratılmak istenen, arzulanan kurumsal kültür ile organizasyon içerisindeki çalışanlar tarafından algılanan, davranış ve tutumlara yansıtılan gerçek kurumsal kültür arasında farklılıkların meydana gelmesi veya organizasyonda oluşturulan kurumsal kültürden farklı olarak pek çok alt kültürün oluşması

Kurumsal kültürün doğasından kaynaklanan ve kurumsal kültürün denetimini ilgilendiren bu hususlar kurumsal kültür denetiminin, bu hususlarla en yakın ilişkisi olan bir denetim fonksiyonu tarafından yerine getirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle uluslararası yetkili kuruluşlarca kurumsal kültür denetiminin sorumluluğu temelde iç denetim fonksiyonuna verilmiştir.

Bilindiği üzere iç denetim, organizasyonun kendi bünyesinde ancak, işletme yönetiminden bağımsız olarak oluşturulmuş olan ve temel misyonu işletmenin amaçlarına etkili ve verimli bir şekilde

ulaşmasına yardımcı olmak olan bunu yaparken de işletmenin varlıklarının korunması, finansal bilgilerin doğruluğunun sağlanması ve belli politika ve prosedürlere uygun davranılması konusunda belli bir güvence sağlayan denetim faaliyetidir. İç denetim, işletme içerisinde organizasyona bütünlük bir denetim fonksiyonu olduğundan işletme içerisindeki kurumsal kültüre de en yakın olan fonksiyondur. Dolayısıyla organizasyon içerisindeki kurumsal kültürü en iyi gözlemleyebilecek, duyabilecek ve değerlendirebilecek olan denetim fonksiyonu da ancak iç denetim olabilecektir.

İç denetim, diğer denetim türlerinden farklı olarak kurumsal kültürü veya kurumsal kültürle ilgili unsurları hem kendi faaliyet konusu kapsamında uyguladığı yöntemlerle (tepe yönetiminin etkinliğini değerlendirme, kontrol çevresini değerlendirme vb. gibi) hem de yeni denetim yaklaşımı kapsamında kurumsal kültür denetimi için spesifik olarak kendisinden uygulanması beklenen tekniklerle (temel neden analizi, çalışan araştırma ve anketleri, grup çalışmaları, kültürel ölçüt değerlendirme çalışmaları vb. gibi) denetleme şansına sahiptir.

Doğası gereği nispeten ölçülemeyen daha soyut bir kavram olan kurumsal kültür, iç denetimle birlikte ölçülebilir ve denetlenebilir daha somut bir kavram haline dönüşebilecektir. İç denetim çalışmaları sonucunda kurumsal kültüre ilişkin olarak ulaşılabilecek sonuçlar işletmeler açısından hayati önem taşımaktadır.

Bu yüzden iç denetim faaliyetinin kapsamının ku-

rumsal kültür denetimini de içerecek şekilde genişletilmesi ve iç denetim faaliyetleri içerisinde kurumsal kültürün de ölçülmesi, değerlendirilmesi ve denetimi bir gerekliliktir.

Pratikte kurumsal kültürün tamamının iç denetim tarafından denetlenmesi kurumsal kültürün özü gereği mümkün değildir ancak, bu durum iç denetimin kurumsal kültürü denetlememesi gerektiği anlamına gelmemektedir. Kurumsal kültür denetimini iç denetim faaliyetlerine ekleyen iç denetimler sonucunda, işletmelerin kurumsal kültürüne ilişkin çizilebilecek perspektifler ve elde edilebilecek ilgili tüm bilgiler o işletmelere kurumsal kültürün yönetimi ve kontrolleri hakkında önemli ipuçları ve kurumsal kültüre ilişkin belli bir güvence sağlayabilecektir. Nitekim denetim olgusunun denetlenen konu ne olursa olsun o konu hakkında makul güvence sağlamak üzerine kurulu olmasından hareketle iç denetim içerisindeki kurumsal kültür denetiminde iç denetimin kurumsal kültüre ilişkin yüzde yüz bir güvence vermesi, denetim prensibi gereğince beklenemez.

Bu kapsamda iç denetim sonucunda kurumsal kültüre ilişkin elde edilen bulguları, tıpkı hile denetiminde ortaya çıkması muhtemel hilelere ilişkin sinyal veren ve hilenin ortaya çıkmasını önlemeye yardımcı olan belirtiler gibi organizasyon içerisindeki oluşabilecek kültürel riskler konusunda önceden uyarı veren ve kültürel riskleri önlemeye yardımcı olan “kırmızı bayraklar” olarak nitelendirebiliriz.

KAYNAKÇA

- ATAMAN, Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve BOZKURT, Nejat, (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Baskı : 1, Alfa Yayınları.
- AUDI, Robert, LOUGHRAN, Tim and McDONALD, Bill, (2015). Trust, but Verify : MD&A Language and Role of Trust in Corporate Culture, Springer Science + Business, pp : 551-552.
- BOZKURT, Nejat, (2010). Muhasebe Denetimi, Baskı :5, Alfa Yayınları.
- CHAMBERS, Richard F., (2015). Internal Audit's Role in Corporate Culture, NACD Directorship, Vol : 41, Issue :5, pp : 73.
- CLEMENS, Dan, RICK, Neisser, (2017). Leveraging Relationships : Internal Audit Implemented a Four- Step Cycle to Help Unsure a Healthy Corporate Culture, Internal Auditor, Vol :74, Issue : 2, pp : 62-63.
- IIA, 2016 North American Pulse of Internal Audit : Time to move out of the comfort zone [https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/2016%20North%20American%20Pulse%20of%20Internal%20Audit%20Report%20\(2\).pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/2016%20North%20American%20Pulse%20of%20Internal%20Audit%20Report%20(2).pdf), Erişim Tarihi : 12.10.2017, www.theiaa.org/pulse.
- IIA, "Culture Risk and The Role of the Internal Audit :How to Audit Organisational Culture ?" Erişim Tarihi : 10.10.2017, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Culture%20risk.pdf>.
- IIA, "Auditing Corporate Culture : Challenges and Proven Techniques", Erişim Tarihi: 10.10.2017, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Nieuws/IIA%20RO%20Masterclass%202016%20presentatie%20James%20Roth%20-%20Auditing%20culture.pdf>.
- JACKA, J. Michael, (2017). The Beam in Internal Audit's Eye, Internal Auditor, Vol :74, Issue: 1, pp: 65.
- KUZNETSOVA, Svitlana, KUZNETSOV, Andriy, (2017). Corporate Culture Diagnostics in Management Control : Evidence From Ukraine, Journal of Economics and Management, pp: 44.
- MA'AYAN, Yahel, ABRAHAM, Carmeli, (2016). Internal Audits as a Source of Ethical Behavior, Efficiency and Effectiveness in Work Units, Journal of Business Ethics, Vol : 137, Issue : 2, pp : 349-351.
- NEWMAN, Alexander, ROUND, Heather, BHATTACHARYA, Sukanto, ROY, Achinto, (2017). Ethical Climates in Organizations : A Review and Research Agenda, Business Ethics Quarterly, pp : 480.
- PABLO ZOGHBI MANRIQUE DE, Lara, MERCEDES VIERA, Armas, (2017). Corporate Culture as a Mediator in the Relationship Between Ethical Leadership and Personel Internet Use, Journal of Leadership & Organizational Studies, pp : 359.
- PETT, Jason ve PUNDMANN, Sandy, (2016). Care and Feeding of the Company's Culture : Two Experts Discuss Internal Audit's Role in Ensuring a Healthy Organizational Culture, Internal Auditor, Vol : 73, Issue : 3, pp : 70.
- ROTH, James, (2017). How to Audit Culture, Internal Auditor, Vol: 74, Issue : 3, pp : 35.
- SATAVA, David, CALDWELL, Cam, RICHARDS, Linda, (2006). Ethics and the Auditing Culture : Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing, Journal of Business Ethics, Vol :64, Issue :3, pp : 279-280.
- TABUENA, Jose, (2016). Internal Audit : An Unlikely Driver for Corporate Culture, Compliance Week, Vol :13, Issue : 2, pp : 60.
- TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü), (2010). Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ).
- ULUDAĞ, Sezen, (2017). Değişen Risk Algısı ve İç Denetim, Muhasebe ve Denetime Bakış, ss.96.