

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayınıdır.

Sahibi

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)
Adına Mustafa BEGEN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Baş Editör

Dr. Yenal ARSLAN

Yayın Editörü

Dr. Nihat AKBULUT

Yönetim Merkezi

Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6
Kızılay - ANKARA Tel: 0.312 424 06 20

İletişim Adresi

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

Altı ayda bir yayımlanan hakemli dergidir. TR-Dizin, ASOS, SOBIAD ve Academindex tarafından taranır. Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir. Yazıların Araştırma ve Yayın Etiğine uygunluğunda COPE (Committee on Publication Ethics) standartları gözetilir. Dergiye gönderilen çalışmalar, Yayın Kurulu tarafından İntihal Raporu ile birlikte değerlendirilmeye alınır.

Sürelî Yayın • 2024/30

TRDİZİN

Yayın Kurulu

Doç. Dr. Yenal ARSLAN / Öğretim Üyesi–
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü, Ankara Yıldırım
Beyazıt Üniversitesi

Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU /
Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi

Dr. Cem ÇETİN / İç Denetim Birim Başkanı,
Marmara Üniversitesi

Dr. Çetin KARAHAN / İç Denetçi, Savunma
Sanayii Başkanlığı

Dr. Hakan VELİOĞLU / İç Denetçi, Tarım ve
Orman Bakanlığı

Dr. Halil İbrahim ÖZBİLGİR / İç Denetçi,
Ticaret Bakanlığı

Dr. Nihat AKBULUT / İç Denetçi, Millî Eğitim
Bakanlığı

Dr. Selçuk OLUM / İç Denetçi, Tarım ve Orman
Bakanlığı

Ali Fatih UYSAL / İç Denetçi, Özel Sektör

Ali Kasım ARKIN / İç Denetçi, Düzce
Üniversitesi

Fatih ÜNAL / İç Denetçi, Konya Necmettin
Erbakan Üniversitesi

Şerif OLGUN ÖZEN / İç Denetçi, Çalışma ve
Sosyal Güvenlik Bakanlığı

Hakem Kurulu

Prof. Dr. Adnan SEVİM / Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet ÖZEN / Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Banu TARHAN MENGİ / Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI / İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Duygu Anıl KESKİN / İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Nermin ÇITAK / Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Nurdan ÇOLAKOĞLU / İstanbul Arel Üniversitesi
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK / İstanbul Rumeli Üniversitesi
Prof. Dr. Orhan Veli ALICI / Tarsus Üniversitesi
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ / Artvin Çoruh Üniversitesi
Prof. Dr. Tamer AKSOY / İbni Haldun Üniversitesi
Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI / İnönü Üniversitesi
Doç. Dr. Adem YAMAN / Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Doç. Dr. Duygu CELAYİR / İstanbul Ticaret Üniversitesi
Doç. Dr. Elçin ŞİŞMANOĞLU / İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK / İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
Doç. Dr. Ersin KORKMAZ / Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
Doç. Dr. Gencay KARAKAYA / İstanbul Ticaret Üniversitesi
Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN / Beykent Üniversitesi
Doç. Dr. Halis KIRAL / Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Doç. Dr. Hilal ARSLAN / Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Doç. Dr. İsmail KABAN / Ordu Üniversitesi
Doç. Dr. Kadir GÖKOĞLAN / Dicle Üniversitesi
Doç. Dr. Mehmet KARANFİLOĞLU / İbni Haldun Üniversitesi
Doç. Dr. Mehmet ŞİMŞEK / Milli Savunma Üniversitesi
Doç. Dr. Murat OCAK / Trakya Üniversitesi
Doç. Dr. Nil ÇOKLUK / Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
Doç. Dr. Şafak AĞDENİZ / Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. Tolga ALA / Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
Doç. Dr. Ufuk BİNGÖL / Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi
Dr. Abdulaziz ERTAŞ / Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi
Dr. A. Hande Erol BİNGÜLER / Marmara Üniversitesi
Dr. Ali Osman YILMAZ / Karabük Üniversitesi
Dr. Ahmet DİNÇER / Ankara Sanayi Odası
Dr. Berna TEZ / Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi
Dr. Çağnur Handan KURTULUŞ / TÜBİTAK ULAKBİM Cahit Arf Bilgi Merkezi
Dr. Cem ÇETİN / Marmara Üniversitesi
Dr. Çetin KARAHAN / Savunma Sanayii Başkanlığı
Dr. Esin Nesrin CAN / İstanbul Aydın Üniversitesi
Dr. Hakan SARIKALE / Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
Dr. Hakan VELİOĞLU / Tarım ve Orman Bakanlığı
Dr. Halil İbrahim ÖZBİLGİR / Ticaret Bakanlığı

İçindekiler

1. INVESTIGATIONS IN THE TURKISH EDUCATION SYSTEM: STRUCTURE, PROCESS AND ITS REFLECTIONS, Anıl Kadir ERANIL, Ramazan EYİCE, Muhammed ATAN, Temel ALİCİ
2. KİLİT DENETİM KONULARININ AMPİRİK YÖNDEN İNCELENMESİ: BİST’TE BİR ANALİZ, İlhan ACAR
3. WEB OF SCIENCE VERİ TABANINDAKİ BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ YAYINLARIN VOSVIEWER İLE BİBLİYOMETRİK ANALİZİ, Hüseyin ÖZYİĞİT
4. KAMUDA İÇ DENETİM KALİTE GÜVENÇE VE GELİŞTİRME PROGRAMININ UYGULANMA DÜZEYİ, Hasibe USTA, Abdullah UZUN
5. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ ÜZERİNE BİR İNCELEME, İslam KÖSEOĞLU
6. VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN EĞİTİM SÜRECİNİN RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİ: BİR RİSK- KONTROL MATRİSİ ÖNERİSİ, Zehra FIRAT, Murat GÖRMEN
7. COVID-19 SÜRECİNDE EĞİTİM KURUMLARINDA RİSK YÖNETİMİ, Çağla DİKEL, Canan ALBEZ
8. EĞİTİMDE ÇAĞDAŞ DENETİM MODELLERİ: SANATSAL, KLİNİK VE FARKLILAŞTIRILMIŞ DENETİM, Aslı ARSLAN, Aysel ATEŞ
9. ÜST YÖNETİMİN KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİMİ SAHİPLENMEMESİNİN NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ, Mehtab ÇELİK, Ersin KORKMAZ, Mehmet GÜNER, Turgut KARABULUT
10. KALİTE YÖNETİM STANDARTLARI



Dr. Hande Özoğul AKKURT / Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi
 Dr. Meryem USLU / Kütahya Dumlupınar Üniversitesi
 Dr. Nihat Akbulut / Milli Eğitim Bakanlığı
 Dr. Nurcan BULUT / Bitlis Eren Üniversitesi
 Dr. Osman KARACAN / Kastamonu Üniversitesi
 Dr. Özden ŞENTÜRK / İstanbul Üniversitesi
 Dr. Selçuk OLUM / Tarım ve Orman Bakanlığı
 Dr. Server Sevil AKYÜREK / Nişantaşı Üniversitesi
 Dr. Zamira OSKONBAEVA / Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi
 Ali Fatih Uysal / Özel Sektör
 Ali Kasım ARKIN / Düzce Üniversitesi
 Fatih FAYDALI / Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi
 Fatih ÜNAL / Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi
 Tolga ÖZBİLGE / Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı

KAPSAMINDA DENETİM
 ŞİRKETLERİ TARAFINDAN
 OLUŞTURULAN DAVRANIŞ
 KURALLARI,
 Hatice Pınar KAYA, Şaban UZAY

11. DENETİM KALİTESİ VE ENTEGRE RAPORLAMA KALİTESİNİN FİRMALARIN FİNANSAL PERFORMANSINA ETKİSİ, Ali Aykut PEKER
12. SAĞLIK BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNE AIT SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN MUHASEBE BULGULARININ İNCELENMESİ, Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR
13. İÇ DENETİM OLGUNLUĞU VE STANDARTLARA UYUM: ÇOK BOYUTLU ÖLÇEKLEME ANALİZİ İLE BİR İNCELEME, Esra SATICI
14. ISO 56002 İNOVASYON YÖNETİM SİSTEMİ KAPSAMINDA KÜLTÜREL BOYUTLARIN ORGANİZASYONEL KÜLTÜRE ETKİSİ: TÜRKİYE UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE BİR ÇALIŞMA, Ömer ÖZKAN, Metin ÖZMUTAF
15. QR KOD İLE BİR SİBER GÜVENLİK FARKINDALIK DENEMESİ: DÜZCE ÖRNEĞİ, Remzi BAŞAR
16. DİJİTAL ÇAĞDA İÇ DENETÇİ YETKİNLİĞİ: TÜRKİYE'DE İŞ İLANLARININ İÇERİK ANALİZİ, Hamza SARAÇOĞLU, Halis KIRAL

Arastırma Makalesi

INVESTIGATIONS IN THE TURKISH EDUCATION SYSTEM: STRUCTURE, PROCESS, AND ITS REFLECTIONS (TÜRK EĞİTİM SİSTEMİNDE SORUŞTIRMALAR: YAPISI, SÜRECİ VE SORUŞTURULANLARDA BIRAKTIĞI ETKİ)

Anıl Kadir ERANIL¹, Ramazan EYİCE², Muhammed ATAN³, Temel ALİCİ⁴

ABSTRACT

The present study aims to seek answers to the questions of ‘what are the opinions of educators who have been investigated about the structure and functioning of the investigation system and the its effects on them?’ The study consists of 15 educators (including teachers, school principals and vice principals, academicians) who have been investigated or inspected. The findings of the research are limited to the opinions of 15 educators and the qualitative data collection tool. Data were collected by carrying out interviews through semi-structured interview form. Criterion sampling method was used in this study and maximum diversity was taken into account. The data were analyzed by adopting an inductive way via content analysis. The research findings showed that the reasons for the investigations were generally due to negligence in the examination procedures, collective actions within the scope of union activities or violence against the students. In the investigation processes in the Turkish Education System (TES), the processes are executed without complying with the legal regulations, and thus a fair inquiry process cannot occur. It is also found that senior management attempts to influence the decision of the investigator prior to the investigation process. Those who are investigated often find the sentences given to them unfair and apply to the court. It has also been revealed that the investigations are directed in line with the initiatives of the investigators and managers. It has been found that the investigators were under the influence of senior management and their own characteristics and could not make objective evaluations in a healthy way, yet there are also cases where investigations are carried out professionally without being influenced by this result. Investigations also affect the professional, family and social relations of those who are under investigation. It is seen that their motivation decreases notably in their professional lives; however, they gain experience from this process and output. After the investigation, they continue their lives in a more control-oriented manner. Psychological problems, especially depression, are encountered, and investigations cause negative reflections on their health.

Keywords: Investigation, inspection, Turkish education system

JEL Classification: I20, I24, I29.

ÖZ

Bu araştırmanın amacı, ‘soruşturma geçirmiş eğitimcilerin soruşturma sisteminin yapısına ve işleyişine yönelik düşüncelerinin ve soruşturmanın kendilerinde bıraktığı etkilerin neler olduğu?’ sorularına yanıt aramaktır. İnceleme ve soruşturma geçirmiş 15 eğitimci (öğretmen, okul müdürü ve yardımcısı, akademisyen) araştırmanın katılımcı grubunu oluşturmaktadır. Araştırmanın bulguları, 15 eğitimcinin görüşü ve nitel veri toplama aracı ile sınırlıdır. Yarı yapılandırılmış görüşme formu ile veriler görüşme

¹ Dr. Anıl Kadir Erani, Nevşehir National Education Directorate, Nevşehir, OrcID: 0000-0001-7804-735X, eranilanilkadir@gmail.com

² Ramazan EYİCE, Van Edremit Primary School, Van, OrcID: 0009-0005-2774-6771, ramazaneyice@hotmail.com

³ Muhammed ATAN, Van Gürpınar Çavuştepe Primary School, Van, OrcID: 0000-0003-1486-2499, muhammedatan@gmail.com

⁴ Temel ALİCİ, Van Çatak Regional Boarding Secondary School, Van, OrcID: 0009-0004-1857-9310, temel.alici2707@gmail.com

yapılarak katılımcılardan toplanmıştır. Katılımcıların seçiminde ölçüt örneklem yönteminden faydalanılmış ve maksimum çeşitlilik göstermesine dikkat edilmiştir. İçerik analizi ile tümevarımsal bir yol izlenerek veriler analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucuna göre soruşturma geçirenlerin soruşturma geçirme nedenleri genellikle sınav işlemlerindeki ihmallerden, sendikal faaliyetler kapsamındaki toplu eylemlerden ya da öğrenciye şiddet uygulamaktan kaynaklanmaktadır. Türk eğitim sisteminde (TES) soruşturma süreçlerinde bazı zamanlar yasal düzenlemelere uygun davranılmadan süreçler yürütülmektedir ve bu nedenle adil bir sorgulama süreci oluşmamaktadır. Üst yönetimlerin soruşturma süreci başlamadan soruşturmayı yürütenin kararını etkilemeye çalıştığı da görülmektedir. Soruşturma geçirenler çoğunlukla kendilerine verilen cezaları adil bulmamaktadırlar ve mahkemeye başvurumaktadırlar. Soruşturmacıların ve yöneticilerin inisiyatifleri doğrultusunda soruşturmaların yön aldığı da ortaya çıkan sonuçlardandır. Soruşturmayı yürütenlerin üst yönetimlerin ya da kendi karakteristik özelliklerinin etkisi altında kaldığı ve nesnel değerlendirmeleri sağlıklı yapamadıkları ortaya çıkmaktadır ancak bu sonucun aksine bir etki altında kalmadan profesyonel bir şekilde soruşturmaların yürütüldüğü durumlar da kısmen mevcuttur. Soruşturmalar, soruşturma geçirenlerin mesleki, ailevi ve sosyal ilişkilerini de etkilemektedir. Özellikle mesleki yaşantılarında motivasyonlarının düştüğü ancak bu süreçten bir tecrübe edinerek çıktıkları görülmektedir. Soruşturma sonrası yaşantılarına daha kontrol odaklı devam etmektedirler. Depresyona girme başta olmak üzere psikolojik sorunlarla karşılaşmaktadırlar ve soruşturmalar sağlıklarına da olumsuz yansımalara neden olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk Eğitim Sistemi, Soruşturma, İnceleme

JEL Kodları: I20, I24, I29.

1. INTRODUCTION

The study aims to seek answers to the questions of ‘what are the opinions of educators who have been investigated about the structure and functioning of the investigation system and its effects on them?’ To this end, educators who have undergone investigation were contacted and asked questions regarding what they experienced and felt in this process. In this study, which was designed in the phenomenological design, maximum diversity was considered in the selection of participants who underwent investigation and inspections, and the purposeful criterion sampling method was used. The findings of the research are limited to the opinions of 15 educators and the qualitative data collection tool.

2. CONCEPTUAL FRAMEWORK

Rules are at the heart of social and institutional functioning. All formal organizations have a proper running as long as the rules are followed. Demirkasımoğlu (2015) emphasizes that rules play a key role in maintaining the balance of power in the relations of an individual with other individuals and the society in social life, and that different societies have rationales for obeying the rules depending on the dynamic nature of the rules.

Institutions also have certain practices in accordance with their own rules. The employees shall comply with these rules as well in order for the accordant management of those institutions. Ekinci and Sabancı (2020) report that what kind of sanction will be imposed is stated in case of any violation of these rules. The enforcement of the rules is, however, assured by inspection. The main objective of inspection in education is to identify the institution’s aims and to take due precautions to accomplish more robust results (Altınok, 2013). Investigations or inspections may also occur as a result of audits or based on complaints. Inspections and investigations are not routine acts and may result in a judicial or administrative sanction since the subject matter constitutes or is likely to include a crime. According to Cole (2002), discipline guarantees for employees that rules are executed in a proper, equal and fair way. Arıca (2000) accentuates that disciplinary offenses refer to crimes arising from an employee’s failure to fulfill all the duties and responsibilities in the realization of public services and maintenance of continuity for the public interest in addition to improper and unpunctual realization of those tasks, thereby violating the legal responsibilities in this regard.

All public services are subject to auditing, and this enables them to work more functionally and efficiently. Educational supervision can be considered as an important part of the overall administrative audit in the public sector. Though school principals are in the first place, teachers are also responsible for the execution and obeying of the rules in schools. While executing the rules, school principals prioritize safety and physical health of the child (Smith & Hains, 2012). Indeed, principals are committed to preventing teacher abuse in their own schools, yet they also strive to meet the challenges arising from various situations in this context (Betweli, 2020). It can be alleged that there are certain rules in schools and that discipline is a phenomenon that should be applied for both teachers and students. The fact that these rules are violated can, however, leads to punishments for educators.

2.1 Inspection

The aim of inspection is to check the institution’s compliance to ascertain to its objectives and the rules of law and to provide guidance with the intention of improvement and sustainability (Sağlam, 1977). Inspection is defined as

Investigations In The Turkish Education System:
Structure, Process, And Its Reflections
Anıl Kadir ERANIL, Ramazan EYİCE, Muhammed ATAN, Temel ALİCİ

collecting information and making evaluations based on the input, processes and output of the system, and in this respect, reviewing and fostering the goals of the institution (Çakıcı, 1985). The process is similar for educational institutions. Özmen and Güngör (2008) postulate that inspection plays a pivotal role in order for the educational goals to be achieved and the Ministry of National Education (MoNE) is the responsible institution that carries out educational services related to education and training on behalf of the Republic of Türkiye. Inspection, which has an important place in the education system, is expected to find solutions to the structural problems and minimize these problems (Kayıkçı, 2005). The main focus in supporting and supervising teachers is to promote the quality of teaching by ensuring that all students learn (Aslanargun & Göksoy, 2013). Nowadays, there is a contemporary approach of inspection that prioritizes individual development and is based on collaboration and questioning and focuses on improving educational areas (Sağlam & Aydoğmuş, 2016). Accordingly, guidance is kept at the forefront in today's understanding of inspection, and it is aimed to promote education based on learning lessons from mistakes (Gelmez, 2011).

The effectiveness of inspection depends largely on determining how often and by whom the inspection will be carried out and what sort of guidance will be administered during the process (Altun, 2014). In schools, inspection is conducted by monitoring the teacher in the classroom and carrying out face-to-face negotiations so as to ensure improvement (Tracy, 1995). In addition, lesson inspection, also named as supervision here, encompasses enhancing the current situation and eliminating the deficiencies (Erdem & Eroğul, 2012). Besides, it can be stated that inspection is divided into two main structures as lesson supervision and inspection of administrative running.

Even though inspection is routinely executed to maintain schools, it can also lead to investigations. A teacher or school administrator may also be investigated by inspectors in case a complaint is made about any practices or acts of him/her. The investigation may arise following a routine inspection or as a result of a complaint on a specific issue. In the Turkish education system, indeed, investigations are carried out based upon a specific complaint. Education inspectors are often the ones who conduct investigations, yet school principals may occasionally perform investigations by being entrusted with the task of being an inspector.

The investigation process is characterized by various challenges. For instance, during the conduct of the investigation, the fact that the plaintiffs disguise themselves and provide the wrong address, name, and phone number and that the allegations are based on general hearsay information and are not justified by information and documents reduces the quality of the work. The fact that the legislation contradicts in itself and that there have been certain disagreements between inspectors and that there is a lack of unity in practice was considered as an important problem encountered (Çelebi, et. al. 2017). Moreover, as the main challenges of the process, inspectors articulated that the inspection and investigation approvals were not clear and unambiguous, that there were ambiguous statements, and also added that the issues which were not based on concrete information- documents were subject to inspection- investigation and that the requested information- documents were not submitted on time (Kazak & Öztürk, 2023).

Investigations can be deemed as tough tasks. In Turkish Education System (TES), investigations can be carried out by administrators, notably both education inspectors and school principals. It has been asserted that school principals have such roles as inspection and investigation. The ones who undertake this task to perform the duty of inspection may be school principals selected by the Ministry (Aydın, 2013); on the contrary, it has been determined that principals have the perception of inferiority regarding the conduct of these investigations and that they experience psychological pressure due to the likelihood of unjust treatment related to the investigation (Ekinçi & Sabancı, 2020). All those facts above-mentioned may hinder the objective running of the investigation.

As school principals perform their task of inspection, they are not contented with such undesirable cases as the lack of in-service training on this subject, being under pressure during investigation processes and the efforts of others to influence the course of the investigation (Ekinçi & Sabancı, 2020). They also encounter certain hardships as the complaints that are not properly reflected in investigation approvals, the plaintiffs'/ witnesses' unwilling to testify, inability to contact the plaintiff, negative attitudes of the ones under investigation towards the investigator, the unclear and unambiguous nature of the regulations, the long-lasting characteristics of the investigations, principals' incompetency in using legal jargon while writing reports and the difficulty of carrying out investigations on their own colleagues (Şirin & Dal, 2019). Added to this, school principals themselves can also endure the investigation tasks. In this regard, a study by Yıldırım (2015) reveals that school principals are given disciplinary punishments cited in discipline-related regulation, yet they are given warnings to the greatest extent.

In TES, another group assigned with the task of executing investigations is education inspectors. A previous study carried out by Deniz (2022) indicates that inspectors have a multifaceted function and are required to be of a variety of technical, managerial and communicative skills to be able to undertaking these roles. Yet, education inspectors who are responsible for conducting investigations face a number of hardships. For example, Çelik (2010) reported that the most common mistake made by education inspectors was related to their inability to write a report. Among the cases that are conceived as problems by inspectors are socio-economic disadvantages (%24.68) in the first place, the affiliation of the inspectors

of primary education to the Provincial Education Directorate (%23.37) in the second place followed by the duty of the conduct of investigations assigned to them and its intensity (%12.98) (Dağlı, 2006). In TES, it can be alleged that investigations are executed by both education inspectors and administrators. It has been acknowledged that one should be master in investigation processes and the professional conduct of an investigation is a must. Otherwise, educators may face unfair penalties.

2.2. Inspection and Investigation

The disciplinary system is of two main benefits in institutions as living structures. First, it is supposed to ensure that the employees of the institution act in accordance with the rules in order for the affairs to work systematically within the organization. Second, it is to impose sanctions on employees who do not carry out the requirements of the job. What may be of greatest importance, however, is to distinguish between those who work and do not work in the organization with the purpose of attaining predetermined goals (Gezer, 2015). Discipline aids the sanctions to be imposed against the employees who act contrary to the aims set forth by the institutions, prevent those aims to be achieved as an institution or slow down the achievement of them (Taş & Kıröğlü, 2019).

It has been seen that the auxiliary personnel, teachers and administrators in the public sector violate the rules intentionally or unintentionally. In such cases leading to violations, it is ensured that these officials act in line with the laws, and if necessary, sanctions such as penalties are applied. In order for the public services to be delivered properly, it is necessary to execute the procedures required by the regulation on the responsible officials by running inspections and investigations (MoNE Education Inspectorate, 2006). Disciplinary procedures in schools, deemed as one of the important institutions of social structure, are similar to other public institutions. Investigation, initial investigation, and final investigation are carried out by the appointed investigator and the authorized board concerning the crimes of misconduct committed by the civil servants due to their duties or while performing their duties who are subject to Law No.657 on Civil Servants (Gürgen, 2018). However, the majority of the teachers were found to have knowledge regarding disciplinary offences and punishments during the investigation (Taş & Kıröğlü, 2018). The investigation is conducted as a result of inappropriate actions of the employee (Özmen & Şahin 2010) and it is a comprehensive process that requires special work and should be carried out studiously by those with sufficient knowledge in the field (Çelebi, et. al. 2017). Investigations should be executed rigorously, consciously, and competently since they have the potential to have a profound impact upon the professional and family life of educators. As noted earlier, a question of interest within this setting, which is the subject of this study, is 'what are the opinions of educators who have undergone investigation regarding the structure and running of the investigation system and what are the impacts that investigations have left on them?' In this respect, answers to the following sub-questions regarding the educators who have experienced investigations have been sought:

- 1- What are their opinions on the structure and running of the investigation system?
- 2- What are the impacts and opinions that investigations have left on them?

3. METHODOLOGY

3.1. Research Design

The present research was conducted with phenomenology design. The concept of phenomenology is an approach which is based on lived experiences of individuals and focuses on the phenomenon and investigates it in depth (Creswell, 2014). Since it was aimed to analyze and interpret the participants' own experiences in depth, interpretive phenomenological analysis (IPA), one of the types of phenomenology, was used in this research. The rationale of the study is to gain a deep understanding about the opinions of educators on the structure and running of the investigation system and the impacts of the process on them. The scope of the study is comprised of the educators who have undergone an investigation.

3.2. Study Group

The current study includes educators who have undergone an investigation and experienced this process. The information regarding the participants is given in Table 1.

Table 1. Information on Participants

Participant	Age/ Gender	Duty	Professional	How many times	Penalties Received	Number
-------------	----------------	------	--------------	----------------	--------------------	--------

Investigations In The Turkish Education System:
Structure, Process, And Its Reflections
Anil Kadir ERANIL, Ramazan EYİCE, Muhammed ATAN, Temel ALİCİ

			Senio rity	has s/he been investi gated?		of Enc odi ng
P1	55/Fe male	Teach er	33 years	1	Continued	14
P2	42/ Fema le	Teach er	20 years	1	Stopping the Progress of the Tier	11
P3	55/M ale	Teach er	27 years	2	Stopping the Progress of the Tier	17
P4	43/ Male	Teach er	18 years	1	None	8
P5	45/ Male	Teach er	22 years	2	Condemnatio n/Warning	14
P6	43/ Male	Vice Princi pal	10 years	1	Continued	10
P7	46/ Male	Princi pal	21 years	1	Monthly Cut	13
P8	42/ Male	Teach er	19 years	1	Warning	10
P9	28/ Fema le	Teach er	7 years	1	None	9
P10	37/ Male	Princi pal	17 years	6	Monthly Cut/Condemn ation	13
P11	40/ Fema le	Teach er	18 years	2	Monthly Cut	8
P12	40/ Fema le	Acade micia n	17 years	1	Suspension	19
P13	36/ Male	Teach er	13 years	2	Suspension	18
P14	55/M ale	Teach er	15 years	2	Stopping the Progress of the Tier/Monthly Cut	15
P15	34/M ale	Teach er	11 years	1	Suspension	10
<i>Total Number of Encoding:</i>						<i>189</i>

15 educators participated in the study. Of all participants, 10 were male and 5 were female. As for their duties, 1 is an academican, 2 are school principals, 1 is a vice principal and the rest are teachers. The investigation process of 2 participants is still ongoing and that of 13 participants has been completed. The majority of the participants were investigated once and only one participant was investigated 6 times. The penalties received by the participants were as follows: stopping the progress of the tier, condemnation, warning, verbal warning, monthly cut and dismissal. Their years of service ranges between 7-33 years. Their ages vary between 28-55 years. The participants were selected through purposive sampling method. Polit and Beck (2017) hold that purposive sampling is a sampling method in which participants meet predefined criteria. To this end, the following criteria were taken into consideration in the selection of participants. The criteria are as follows:

Investigations In The Turkish Education System:
Structure, Process, And Its Reflections
Anil Kadir ERANIL, Ramazan EYİCE, Muhammed ATAN, Temel ALİCİ

- The participants are required to be an educator (teacher, school principal and academician) and have undergone at least one investigation,
- They are required to vary in terms of age and professional seniority,
- They are to be selected based on both genders,
- They are to either be under an ongoing investigation or complete the investigation process.

Thus, it is intended to ensure maximum diversity and to present a holistic perspective instead of gathering thoughts and opinions on a single aspect.

3.3. Data Collection Tool

The data collection tool used in this study is the semi-structured interview form designed by the researchers based on the body of literature related to the investigations carried out in the field of education. The form was presented to the opinions of 2 education policymakers, 2 inspectors, 1 school principal, 1 internal inspector and 1 language expert. In line with the opinions and suggestions from the experts, the interview form has been revised. Taken together, 10 questions requesting preliminary information from the participants, 5 questions aimed at examining the structure, running and the impact of the investigation process and 7 probing questions designed to gain an in-depth information were included in the form.

3.4. Data Collection

The data collection was planned prior to initiating the process. In this regard, each researcher was given the participants to be interviewed. The researchers conducted a brief pre-interview with the participants to give information about the content and made an appointment for the day and time of the interview. There were no participants who were not voluntary to take part, yet 3 participants refused to give consent for audio recording. The citations of these participants were noted by the researchers during the interview. The research data were obtained by the researchers via face-to-face interviews and video conferencing application 'zoom'.

The interviews lasted for a total of 128 minutes. The audio recordings following the interviews were transcribed into a written form by the researchers and a total of 11.610 words and 45-page interview text were generated.

3.5. Data Analysis

In the study, the steps of 'verification for establishing validity of the data' by Creswell and Creswell (2017) were followed in data analysis process. Accordingly, obtaining the raw data (audio file) is the preparation and planning of the data for analysis. It is then the examination of all data and its coding via computer. Finally, it is the discovery, association, and arrangement of codes.

The analyses of the interviews were conducted through the MAXQDA program. The text files were added to the program and the encoding process was commenced. In coding, the unit of analysis was preferred as a sentence. First the codes and then the themes were explored. The opinions of 15 participants were analyzed in the present study. A participant's file was encoded 8 times at least and 19 times at most. A total of 189 encoding operations were performed. As a result, a total of 10 themes were identified depending on the sub-questions. Based on these themes, 65 codes were generated.

3.6. Role of the Researcher and Ethics

Mertens (2012) hold that researchers carrying out qualitative research should fully inform their participants. Accordingly, participants were informed before the process and the interviews were carried out by their consent in the study. In addition, the audio recordings and texts were shared with the participants and their consent was taken for the use of these data. The researchers were particularly avoided influencing participants during the data collection process. They only asked the questions and avoided any comments, gestures, expressions so on. The ethical principles of Committee on Publication Ethics (COPE) and American Psychological Association (APA) were adhered in all processes of the research. Furthermore, the current research was approved by Scientific Research and Publication Ethics Committee of Nevşehir Hacıbektas Veli University (dated 26/05/2023 and no. 2023/05.188).

4. FINDINGS

In this section, the findings on the first sub-question of the research and then the findings on the second sub-question of the research were addressed under the following headings.

4.1 The Opinions of the Investigated Educators (IEs) on the Structure and Running of the Investigation System

Six themes were emerged concerning the opinions of the IEs on the structure and running of the investigation system. Based on the frequency density, the themes are as follows respectively: The opinions of the investigated ($f=26$), the penalty imposed ($f=24$), the investigator's attitudes ($f=22$), the reason for the investigation ($f=20$), the type of investigation ($f=17$) and the attitudes and behaviours of the administration ($f=13$). The codes linked to the themes are also presented in Table 2 according to the frequency density.

Table 2. The Structure and Running of the Investigation System According to the IES

Opinions of the investigated ($f=26$)	The penalty imposed ($f=24$)	The investigator's attitudes ($f=22$)	The reason for the investigation ($f=20$)	The type of investigation ($f=17$)	The attitudes and behaviours of the administration ($f=13$)
No legal process was followed ($f=7$)	Monthly cut ($f=6$)	S/he was unfair ($f=7$)	Making mistakes in examinations ($f=5$)	Administrative investigation ($f=14$)	There was mobbing ($f=5$)
The penalty was unfair ($f=6$)	Condemnation ($f=4$)	S/he was professional ($f=4$)	Participating in union acts ($f=4$)	Judicial and administrative investigation ($f=3$)	An inferior penalty was imposed ($f=4$)
It was a slander ($f=6$)	It was abolished by court decision ($f=2$)	S/he was biased ($f=3$)	Committing violence against students ($f=4$)	-	There was a support by the administration ($f=3$)
It was executed under the administrator's initiative ($f=3$)	Suspension ($f=2$)	S/he took a high level of initiative ($f=3$)	Working in a side job ($f=2$)	-	No guidance was provided ($f=1$)
New investigations emerged ($f=1$)	Stopping the progress of the tier ($f=2$)	S/he treated compassionately ($f=2$)	Drinking alcohol ($f=1$)	-	-
Penalty without evidence was imposed ($f=1$)	None ($f=2$)	S/he managed the process fairly ($f=2$)	Objecting to the physician's report ($f=1$)	-	-
Senior administration exercised	Displacement ($f=2$)	S/he protected the offender ($f=1$)	Signing the Academics for	-	-

Investigations In The Turkish Education System:
Structure, Process, And Its Reflections
Anil Kadir ERANIL, Ramazan EYİCE, Muhammed ATAN, Temel ALİCİ

influence (f=1)			Peace (f=1)		
The penalty was fair (f=1)	Compens ation was paid by the state (f=1)	-	Theft of ideas (f=1)	-	-
-	Warning (f=1)	-	Teaching extracurri cular subjects (f=1)	-	-
-	Verbal warning (f=1)	-	-	-	-
-	It was expunged after 5 years (f=1)	-	-	-	-

As shown in Table 2, 122 coding were performed based on the opinions of the IEs on the structure and running of the investigation system. The said codes are elaborated upon below through the relevant participant opinions.

Opinions of the Investigated

The IEs emphasized that no statement was taken from them, or criminal actions were taken without the appointment of an investigator during the investigation processes and that no legal procedure was followed in this context. They also stated that the penalty imposed to them was not fair and claimed that they were slandered. Additionally, they reported that investigations were shaped based on the administrators' initiative, that new investigations emerged, that penalties were imposed without evidence and that the senior administration exercised influence. Participants' opinions are as follows:

“Had the disciplinary regulations been relatively compelling and the inspector been malevolent, s/he would probably have proposed to stop the progress of the tier, but s/he did not. Unfortunately, that is also happening in Türkiye, in fact we have taken the advantage of this. When you put the union or the officials in the union into effect, things can be easier. However, let me say this: if you have a personal problem with your administrator or someone in National Education, a severe penalty may be imposed (P5, line in- 37)”.

“They suspended me directly. They initiated an investigation to ask me again what they already knew. Their intention was different because my spouse is in university. The university did not commence an investigation, but a colleague of him/ her reported it to the prosecutor because of something completely different. My spouse was also badly slandered. In other words, we were tried for two separate terrorist incidents in one house. It is like a joke, isn't it? (P12; line in- 24)”.

The Penalty Imposed

The majority of the IEs was often fined a monthly cut, which was specified as 3rd level penalty according to Law No. 657 in the Turkish education system. Then, it is followed by the IEs who were imposed low-level penalties such as condemnation or warning. Nevertheless, there is also an educator where a higher level of penalty, stopping the progress of the tier, was given. Added to this, there is also an educator who was fined by displacement which is an administrative practice. There are also cases where some penalties were abolished by the court decision or if no punishment is received within 5 years, the existing penalty is also expunged by the administrative institution. The participants expressed this situation as follows:

“I was fined by two penalties as monthly cut and condemnation. I tried for the penalty of monthly cut. The condemnation was fair, but monthly cut was not. That was due to the works of the old and new district directors of national education of my branch directorate period, in short, we fell victim, but condemnation was fair (P10; line in- 24)”.

The Investigator's Attitudes

According to the IEs, the inspectors did not behave fairly as well as having a biased attitude. Contrary to this view, it has also been highlighted that there are inspectors who endure the task of investigation in a professional manner. The opinions of the participants are cited below:

"I do not find the inspector fair because when I said to the inspector that a person I meet in my social life carries my problems to the school environment, s/he said that "Your social life is none of our business". In fact, the major source of my problem was the problems in my social life. I mean it was the biggest reason (P2; line in- 35)".

The Reason for the Investigation

The reasons for the investigation of the educators who have undergone this process have been attributed to a number of cases, such as making mistakes in exam procedures, participating in unions in a collective manner or committing violence against students. Besides, it can be observed that the respondents have undergone investigations due to their actions contrary to Law no. 657 such as working in a side job, drinking alcohol or their attitudes and behaviours during the courses. The participants summarized this issue as follows:

"Yes, I had it once. Parent complaint. It was supposed to be my 3rd or 4th year. I was teaching the child of a military personnel. There was a conflict between two families. They were both my neighbors and my spouse's superior. The argument between them led my mistake that I made two months ago to be detected. So the reason I was being investigated is the two families were arguing. But let me tell you the point where I am guilty: I hit the children's hands with a stick (P2; line in- 20)".

The Type of Investigation

It is seen that the investigations are at administrative levels to a great extent instead of judicial ones, however, it can also be noted that certain investigations are executed together with a judicial process. The participants' opinions are as follows:

"I am under investigation by both the security directorate and the ministry of National Education (P1; line in- 20)".

"Yes, twice. Violence against the student. For example, when I was taking a student to classroom who did not attend class, s/he slipped from my hand and fell to the ground. But unfortunately, parents saw and complained about me that the student was being subjected to violence. The other case was also similar. Parent of a child made a complaint about me (P3; line in- 20)".

The Attitudes and Behaviours of the Administration

The IEs state that their own school administration mostly used mobbing against them during and after the investigation. On the contrary, school principals have the authority to impose a lower-level penalty than the one proposed by the investigator, and it is also seen that they recommend a lower penalty. Moreover, the respondents reported that school principals support them as well. The participants expressed this situation as follows:

"I was subjected to mobbing by school administration. The principal called me to his/her room and said, "You do not make concessions, what if you made some concessions? They called me until twelve at night and put pressure on me. If you had apologized to the man, yes, this would not have been a big deal." And I said "I am a person who does not even compromise on my spouse. I will not make confession on anyone about something that I am right about" (P1; line in- 29)".

"There was already only a statement in what we call an investigation. Then, the inspector proposed a penalty, it was condemnation. The administrator of the institution converted it into a warning, which is a lower-level penalty (P8; line in- 44)".

4.2 The Impacts and Opinions That Investigations Have Left on the IEs

Four themes were generated regarding the impacts and opinions that investigation processes have left on the investigated educators. Based on the frequency density, the themes are as follows respectively: The impact on the profession (f=29), the impact on the health (f=21), thoughts and actions in the course of the investigation (f=10), the impact on the relationship (f=7). Table 3 lists the codes that are linked to the emerging themes based on the frequency density.

Table 3. The Impacts and Opinions That Investigations Have Left On the IES

The impact on the profession (f=29)	The impact on the health (f=21)	Thoughts and actions in the course of the investigation (f=10)	The impact on the relationship (f=7)
It destroyed his/her motivation (f=8)	It destroyed his/her psychology (f=9)	S/he thinks s/he will not be punished (f=3)	The unrest is redounded on his/her family (f=3)
It allowed him/her to gain experience (f=5)	It caused depression (f=9)	S/he continues his/her profession unmovedly (f=2)	His/ Her immediate surrounding grew away from him/her (f=2)
It allowed him/her to act more cautiously (f=5)	Anger (f=1)	His/Her goodwill was abused (f=1)	S/he experienced insecurity (f=1)
S/he carried out his job professionally (f=5)	Headache (f=1)	S/he left the school (f=1)	It continued as it was before (f=1)
It disrupted his/her trust in the institution (f=3)	No change in his/her feeling (f=1)	S/he decided not to work in a side job (f=1)	-
S/he took a break in the profession (f=1)	-	His/her performance in the class decreased (f=1)	-
It restricted his/her freedom of expression (f=1)	-	S/he will be retired (f=1)	-
S/he undertook less initiative (f=1)	-	-	-

As noted in Table 3, according to the educators who underwent an investigation, 67 codes were created regarding the impacts and opinions that occurred in them after the investigation processes. Below are these codes elaborated within the framework of the themes to which they are related by involving the opinions of the respondents.

The Impact on the Profession

It was observed that the investigations had a number of impacts on the professional lives of the IEs. Although some participants reported that the investigations decreased their motivation, others stated that the process allowed them to gain experience, that they continued their profession by adopting a more cautious approach and that they carried out their job professionally. Besides, it was noted that their trust in their institutions decreased, that their freedom of expression was restricted and that they took a break in their profession. The opinions of the participants are as follows:

“Since I was complained, I paid attention to the sentences I used in the lessons, the behaviours towards my students while explaining the acquisitions of the course and the sentences I preferred while I was teaching (P4; line in- 27)”.

The Impact on the Health

It is seen that the investigations have negative reflections on the health of the IEs. It was found that their psychology particularly deteriorated, and they became depressed. The respondents also reported that they experienced symptoms such as anger and headache. They summarized this situation as follows:

“It leads to a huge, severe stress. You are experiencing a lot of stress until it comes to an end. In other words, it becomes a problem in your daily life. You cannot focus as much as you used to, you have a headache all the time, you cannot take care of your family, and even your performance as a teacher in the classroom reduces considerably (P3; line in- 27)”.

“Of course, at first, people are relatively worried because one does not know the penalty to be imposed. The investigator’s attitude is so important in this regard and the attitude of your immediate administrator is also highly crucial. We cannot foresee the decision to be made. I was very relieved to be given only the warning at the end of the process (P5; line in- 27)”.

Investigations In The Turkish Education System:
Structure, Process, And Its Reflections
Anil Kadir ERANIL, Ramazan EYİCE, Muhammed ATAN, Temel ALİCİ

“I still cannot forget, and I cannot concentrate. I was treated for depression. I had a severe depression treatment. I still do not believe in academic studies, but I used to have a faith before. I used to say that if I conducted this study, I would address a gap in the field. I do not do anything anymore that I say let’s do it, there is such kind of a gap. I only prepare the documents that are required for the appointment or the associate professorship. I do not carry out scientific studies, and I am like a civil servant. I am like an academic official. I am just doing the things that I am supposed to be doing (P12; line in- 33)”.

Thoughts and Actions in the Course of the Investigation

The majority of the IEs whose investigation process is still ongoing think that they will not be punished. Some participants noted that they continued their job unmovedly that their goodwill was abused and that their performance in the classroom decreased. In addition, there are also some educators who left their job or are on the verge of retiring. The opinions of the respondents are as follows:

“Unfortunately, that was a bad experience at the end of my career, I was already thinking of retiring this year. I would like to keep at this situation and do not ask for my retirement. But I am quitting my job in my prime because I do not want to deal with people and parents anymore (P1; line in- 37)”.

The Impact on the Relationship

It has been found that investigations have had an influence on the respondents’ relationships with their family, immediate environment, and students. They stated that they experienced unrest as a whole family, and that their immediate surrounding grew away from them, and that they experienced a sense of insecurity. Nonetheless, there are also those who reported that they continued their life as it was before. They summarized this situation as follows:

“You cannot take care of your family, and your performance in the classroom decreases considerably (P3; line in- 27)”.

“Yes, it affected adversely, I mean partially because they are the children of the same region. After all, my perspective is to be able to make them enter a school. I am very happy; it has been so many years. There was a student who called me and said that s/he was preparing for professorship. So, I have had students reach this point. It was because they felt that I gave them things heartfelt. It may not affect much in the professional sense, yet it had a negative impact on my immediate environment and social relations (P4; line in- 33)”.

5. DISCUSSION

In Turkish Education System, the investigation processes may sometimes be carried out without complying with the legal regulations and thus a fair investigation continuum may be unlikely to be established. Besides, it has been asserted that senior management attempts to influence the investigator’s decision prior to the investigation process. The educators who have undergone an investigation do not find the penalties imposed on them fair. Among the results of the research there exists a salient fact that investigations are executed in line with the initiatives of the investigators and administrators. Karakütük and Özbal (2019) hold that legal regulations and structural problems pose the major challenges in TES. The complaints that are not document or evidence-based waste school principals’ time and lead to a tedious bureaucracy (Kayıkçı & Tatar, 2021). It can also be stated that structural problems have an adverse impact upon the running of investigations.

The educators who have been investigated have tried for the penalties imposed on them, and it is understood that their penalties are often abolished by the court. It has been found that the investigators who endure this task are under the influence of the senior administration or their own characteristics and are not able to carry out the process objectively. Yet, there are also cases where investigations are executed professionally without being under any influence. Investigators who conduct investigations fall short of reporting (Çelik, 2010) and teachers do not consider inspectors competent so as to conduct investigations (Aküzüm & Özmen, 2013). The lack of adequate testification of the investigations with information and documents, the dearth of unity of practice and the plaintiffs’ ‘disguise themselves thwart the investigation process to be executed in a qualified manner (Çelebi, et. al., 2017; Kazak & Öztürk, 2023). There is also a negative attitude towards the investigator (Şirin & Dal, 2019). In addition to education inspectors’ high levels of workload, the assignment of investigative duties is also conceived as challenges of inspectors (Dağlı, 2006). The technical and managerial skills of school principals and education inspectors and in-service trainings are also deemed as insufficient (Deniz, 2022; Ekinçi & Sabancı, 2020). Education inspectors are not contended with the task of investigation assigned to them (Memduhoğlu & Mazlum, 2014) and it has been shown that the inspectors have encountered several problems that

may have a detrimental effect on the nature of the investigation in the process (Özmen & Şahin, 2010). The result of a study by Tetik (2011) demonstrated that education inspectors were able to manage their individual stress although they felt stressed in terms of their psychological state. It can be stated that the subject of the investigation, the investigator's own characteristic or the professional and political connections of the investigated educator affect the investigation process.

The sources reasons of the investigations may be attributable to negligence in examination procedures, collective actions within the scope of the unions or committing violence against students. Investigations remain administrative to a great extent. Yüksel (2019) has revealed that the complaints made to Başbakanlık İletişim Merkezi (BIMER), Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CIMER) and the Contact Center 'ALO 147' of the Ministry of National Education are vastly made by the parents and the main focus of those complaints are school cleaning and donation. The major sources underpinning such complaints are due to the inability of administrators and teachers to establish healthy communication with parents.

There are also certain cases where the IEs experience mobbing from their school administration during or after the investigation process. On the contrary, some school administrators who sustain educators in this process and propose a lower level of punishment that is recommended by inspectors. These differences may be influenced by the subject of the investigation and the IE's relationships with the school administration and their professional competence. Investigations have an impact on the educators' professional, family, and social relationships. It has been observed that their motivation decreases especially in the professional lives, yet they overcome this process by acquiring experience. The IE continue their lives in more control-oriented manner after the investigation processes and put their efforts in order to continue their jobs professionally. Moreover, investigations also have adverse effects on their health. A number of psychological problems, particularly depression, are encountered.

There is an accumulating body of literature concurring with these results. According to Demir and Almalı (2020), it has been understood that the complaints have not been subjected to a preliminary examination. On the other hand, in addition to the complaints reflecting the actual situation, it has been determined that some are based on intention, revenge and untruth. Among the examples are the fact that the teacher committed suicide in an investigation and that s/he was found innocent as a result of that process. Tunç and Gökçe (2018) reported that the complaints made to the contact line ALO 147 had certain purposes as whistleblowing, personal hostility and political reasons. The complaints yield such consequences as pressure, demotivation, desensitization, burnout and loss of reputation. Teachers also remain under pressure due to those complaints and this adversely affects administrators and reduces the motivation within the institution. In fact, several complaints are due to personal whims and negative attitudes (Özben & Günbayı, 2019). The problems arising from the investigation process of the complaints made to BIMER, CIMER and ALO147 are said to have discredited the teaching profession (Demir & Almalı, 2020). Similarly, in light of the findings of the current research, one may conclude that the educators who underwent an investigation tend to prefer quitting the profession, leaving school or retiring. The processes have a negative impact on the educators' family environment. In addition, the educators' relationship with their immediate surrounding weakens and they experience a sense of untrust. The investigated educators also think that their goodwill has been abused and, therefore, they have a sense of regret and resentment. Likewise, school principals are committed to preventing teacher abuse in their own schools, yet they have to handle the challenges resulting from various situations (Betweli, 2020). It can be stated that both teachers and school administrators are vulnerable to abuse. In other words, school principals, vice principals and teachers face ethical dilemmas on a large scale in behavioral, structural, political, and systemic aspects (Erdoğan & Sezgin, 2020).

6. CONCLUSION

In the investigation processes in Turkish Education System (TES), the processes are executed without complying with the legal regulations, and thus a fair inquiry process is unlikely to be carried out. It is also revealed that senior management tries to influence the decision of the investigator before the investigation process begins. The educators who have been investigated often find sentences imposed on them unfair. It is also one of the results that the investigations are directed in accordance with the initiatives of the investigators and managers. It can be stated that structural problems also negatively affect the functioning of the investigations. The educators who have undergone investigations take sentences to the court that they find them unfair, and it is understood that their sentences are often overturned by the court. It was found that the investigators were under the influence of senior management and their own characteristics and cannot make objective evaluations in a healthy way, yet there are also cases where investigations are carried out professionally without being influenced by this result. When the research findings in the literature are examined, according to Özdem, Albay and Çelik (2012), they are disturbed by the negative behavior of inspectors in investigations. Inspectors do not introduce themselves before the investigation, do not provide information about the subject of the investigation, do not comply with the appointment given for the investigation, and attempt to give advice, suggestions, guidance, warning or conciliation regarding the subject. It is also understood that the inspectors conducting the investigation also experienced some

problems. According to Çelebi, et. al. (2017), provincial education inspectors experience difficulties due to the issues not being clearly stated in the assignment orders and the lack of information and documents. During the conduct of the investigation, the fact that the complainants hide themselves and give the wrong address, name and phone number, that the allegations are generally based on hearsay, and that they are not supported by information and documents, reduces the quality of the work. Conflicting legislation on many issues, differences of opinion among inspectors, and lack of unity in practice are seen as important problems encountered. Conducting investigations by school principals similarly brings out different problems. According to Yeşil-Yıldırım and Levent (2021), carrying out school administration as an additional duty in teaching negatively affects the decision-making process in disciplinary investigations. Although it is stated that problems occur in administrator-teacher relations as a result of the disciplinary punishments given to teachers, it seems that this punishment should be done by experts other than themselves.

The reasons for the investigations of the educators were generally due to negligence in the examination procedures, collective actions within the scope of union activities or violence against the students. Investigations mostly remain at administrative level. There are also cases where school administrations apply mobbing to the educators undergoing an investigation during or after the investigation process, on the contrary, there are school administrators who support IEs and give a lower punishment than the recommended punishment as a disciplinary supervisor. These differences may be influenced by the subject of the investigation and the educator's relationship with the school administration and its professional competence. The investigations also affect the educator's professional, family, and social relationships. It is seen that the educators' motivation decreases particularly in terms of their professional lives, yet they gain experience from this process and output. After the investigation, they continue their lives in a more control-oriented manner. They strive to continue their profession in a professional manner. It also has negative reflections on their health. Psychological problems, especially depression, are encountered. It has been found that teachers are mostly punished for union activities, and administrator attitudes, economic conditions, and family reasons have an impact on teacher behavior (Ökdem, 2021). It shows that inspectors experience many problems during their investigation duty that may negatively affect the quality of the investigation (Özmen & Şahin, 2010). As a result, it can be stated that the number of studies conducted on this subject is not sufficient and the study subjects are far from psychological dimensions. Research mostly deals with investigation processes or technical aspects of investigations.

However, this research aims to make a significant contribution to the literature in the context of addressing the psychological states of educators who are under investigation.

7. RECOMMENDATIONS

Based on the results obtained within the scope of the study, the following suggestions can be proposed:

- ✓ Protection of the inspectors conducting investigations with stronger laws,
- ✓ Deterrent penalties should be applied against the complainants in case of unrealistic or slanderous complaints.
- ✓ Investigations should be executed on the basis of certain standards.
- ✓ Complaints can first be subjected to a preliminary examination,
- ✓ The investigation tasks should be endured by experts,
- ✓ The investigations can be classified based on complaints and disgraceful offenses are handled by education inspectors who are affiliated to the ministry,
- ✓ Those who manipulate the investigation process are imposed penalties.
- ✓ It may also be recommended to conduct studies that address the psychological structures of both those conducting the investigation and those being investigated.

8. LIMITATIONS

The research has a limitation. It is limited to the qualitative data collection method and also to merely the participant opinions who took part in the study and who had undergone an investigation beforehand.

9. ETHICS STATEMENTS

The research was approved by Scientific Research and Publication Ethics Committee of Nevşehir Hacıbektas Veli University (dated 26/05/2023 and no. 2023/05.188).

References

- Aküzüm, C., & Özmen, F. (2013). Eğitim denetmenlerinin rollerini gerçekleştirme yeterlikleri: Bir Meta-Sentez Çalışması, *Ekev Akademi Dergisi*, (56), 97-120.
- Altınok, F. (2013). *İlkokul ve ortaokullarda yapılan sınıf içi denetim etkinliklerinin klinik denetim modeli açısından incelenmesi* [Unpublished master dissertation]. Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Altun, B. (2014). *Denetime eleştirel yaklaşım: Öğretmen denetimi nasıl olmalı?* [Unpublished doctoral dissertation]. Adnan Menderes Üniversitesi.
- Arıca, M. N. (2000). *Memur suçları ve soruşturma*. İksan Matbaası
- Aslanargun, E., & Göksoy, S. (2013). Öğretmen denetimini kim yapmalıdır?, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(ÖYGE Özel Sayısı/ÖYGE Special Issue), 98-121. <https://doi.org/10.12780/UUSB177>
- Aydın, İ. (2013). *Öğretimde denetim: Durum saptama, değerlendirme ve geliştirme*. Pegem Akademi.
- Betweli, O. K. (2020). Curbing teacher misconduct in public primary schools in sumbawanga municipal and rural districts, Tanzania: Headteachers' strategies and challenges. *European Journal of Research and Reflection in Educational Sciences* 8(4),22-40.
- Çakıcı, L. (1985, April 25-26). *Açılış konuşması. Eğitim yönetiminde denetleme ve değerlendirme sempozyumu*. Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları.
- Çelebi, N., Övür, M. & Eravcı, F. (2017). Soruşturma grubunda görev yapan il eğitim denetmenlerinin süreç içinde karşılaştıkları sorunlar. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(1), 1-30. <https://doi.org/10.18026/cbayarsos.298897>
- Çelik, İ. (2010). *Eğitim müfettişlerinin inceleme ve soruşturma sürecinde yaptıkları hatalar* [Unpublished master dissertation]. Ankara Üniversitesi.
- Cole, G. (2002). *Personel and human resource management* (5.ed.). Continuum. London.
- Creswel, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage publications.
- Dağlı, A. (2006). İlköğretim denetmenlerinin eğitim ve yaşam ile ilgili karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunların çözümüne ilişkin öneriler, *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi*, (6), 1-8.
- Demir, S. B., & Almalı, H. (2020). Öğretmenler ne yapıyor ki! Öğretmenlerin görüşlerine göre öğretmenlik mesleğinin itibarı üzerinde etkili olan faktörler, *Erzincan Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 22(1), 1-17. <https://doi.org/10.17556/erziefd.448632>
- Demirkasimoğlu, N. (2015). Toplum yaşamında kurallar: Birey-kural ilişkisi, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1), 138-156. <https://doi.org/10.18026/cbusos.25587>
- Deniz, Ü. (2022). Eğitim müfettişlerinin rollerine ilişkin kavramsal bir değerlendirme, *Milli Eğitim Dergisi*, 51(236), 3657-3678. <https://doi.org/10.37669/milliegitim.999899>
- Ekinci, H., & Sabancı, A. (2020). Okul müdürlerinin soruşturma görevlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunlar, *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 39(1), 138-154. <https://doi.org/10.7822/omuefd.572807>
- Erdem, A. R., & Eroğul, M. G. (2012). Sınıf öğretmenlerinin görüşlerine göre ders denetiminde eğitim müfettişlerinin öğretmene ilişkin tutumları, *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 31(31), 13-26.
- Erdoğan, O., & Sezgin, F. (2020). Okul yöneticilerinin ve öğretmenlerin yaşadıkları etik ikilemler: Nedenler ve baş etme stratejileri, *Pegem Eğitim ve Öğretim Dergisi*, 10(2), 593-634. <https://doi.org/10.14527/pegegog.2020.020>
- Gelmez, Ş. (2011). *İlköğretim okullarında okul müdürlerinin yaptığı denetimin öğretmenlerin mesleki gelişim ve yeterliklerine etkisi*. Yüksek lisans tez., Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eğitim Bilimleri Ana Bilim Dalı, İstanbul.
- Gezer, H. (2015). *İlköğretim okullarında görev yapan öğretmenlerin işledikleri disiplin suçları ile aldıkları disiplin cezalarının değerlendirilmesi* [Unpublished master dissertation], Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi.
- Gürgen, L. (2018). 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda görevi kötüye kullanma suçunun soruşturma usulü, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6(11), 145-168. <https://doi.org/10.18771/mdergi.437237>
- Karakütük, K., & Özbal, E. Ö. (2019). Eğitim yöneticilerinin yaşadıkları sorunlar ile sorun çözmede kullandıkları teknikler, *Milli Eğitim Dergisi*, 48(223), 33-60.
- Kayıkcı, K. (2005). Milli Eğitim Bakanlığı müfettişlerinin denetim sisteminin yapısal sorunlarına ilişkin algıları ve iş doyum düzeyleri, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi* 44, 507-527. <https://doi.org/10.37669/milliegitim.932195>
- Kayıkcı, K., & Tatar, D. (2021). İletişim merkezlerinin işleyişine ilişkin okul müdürleri ve ilçe millî eğitim şube müdürlerinin görüşleri, *Milli Eğitim Dergisi*, 50(230), 873-898.
- Kazak, E., & Öztürk, N. (2023). İllerde görevli maarif müfettişlerinin inceleme-soruşturma görevleri sırasında karşılaştıkları sorunlar ve çözüm önerileri, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, (65), 196-227. <https://doi.org/10.21764/mauefd.1070263>
- Memduhoğlu, H. B., & Mazlum, M. M. (2014). Bir değişim hikâyesi: Eğitim denetmenlerine ilişkin metaforik algılar, *Trakya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 4(1), 28-47.

- Mertens, D. M. (2012). Ethics in qualitative research in education and the social sciences. In Lapan, S. D., Quartaroli, M. T., & Riemer, F. J. (Eds.). *Qualitative research: An introduction to methods and designs*. Jossey-Bass.
- Milli Eğitim Bakanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığı. (2006). *İnceleme soruşturma ve ön inceleme rehberi*. Retrieved from: <https://tkb.meb.gov.tr/www/inceleme-ve-sorusturma/kategori/27>
- Ökdem, M. (2021). Öğretmenlerin İlk ve orta okullardaki kural dışı davranışlarına ilişkin karşılaştırmalı bir araştırma. *International Social Sciences Studies Journal*, 7(78), 589-607. <http://dx.doi.org/10.26449/sss.3008>
- Özben, D. İ., & Günbayı, İ. (2019). BİMER ve CİMER'e gelen şikâyetler ile ilgili maarif müfettişlerinin, ilçe milli eğitim müdürlerinin ve şube müdürlerinin görüşleri: Bir durum çalışması, *Çağdaş Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(2), 163-182.
- Özdem, G., Albay, T. ve Çelik, İ. (2012). Eğitim denetmenlerinin soruşturma sürecinde göstermiş oldukları davranışlara ilişkin öğretmen görüşleri. *International Journal of Human Sciences*, (9)2, 1591-1618.
- Özmen, F., & Güngör, A. (2008). Eğitim denetiminde etik, *İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 9(15), 137-155.
- Özmen, F., & Şahin, Ş. (2010). İlköğretim müfettişlerinin soruşturma görevi yerine getirirken karşılaştıkları sorunlar, *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi*, (15), 92-109.
- Polit D. F, Beck C. T., (2017). *Nursing research: Generating and assessing evidence for nursing practice* (10th ed). Lippincott, Williams & Wilkins.
- Sağlam, A. Ç., & Aydoğmuş, M. (2016). Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin eğitim sistemlerinin denetim yapıları karşılaştırıldığında Türkiye eğitim sisteminin denetimi ne durumdadır?, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sciences, 9(1), 17-38.
- Sağlamer, E. (1977). *İlköğretimde teftiş*. Ankara: Milli Eğitim Basımevi.
- Smith, B. N., & Hains, B. J. (2012). Examining administrators' disciplinary philosophies: A conceptual model. *Educational Administration Quarterly*, 48(3), 548-576. <https://doi.org/10.1177/0013161X12441363>
- Şirin, A., & Dal, S. (2019). Okul müdürlerinin muhakkiklik görevine ilişkin görüşleri: Bağcılar, Bakırköy, Başakşehir, Esenler ve Zeytinburnu, *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11(3), 215-240. <https://doi.org/10.17932/IAU.IAUD.m.13091352.2019.3/43.215-240>
- Taş, H. & Kiroğlu, K. (2019). İlköğretim kurumlarında görev yapan öğretmenlerin işledikleri disiplin suçları ile aldıkları disiplin cezalarının çeşitli değişkenler açısından incelenmesi *İlköğretim Online*, 18(1), 78-96. <https://doi.org/10.17051/ilkonline.2019.527162>
- Taş, H., & Kiroğlu, K. (2018). Sınıf öğretmenlerinin disiplin suçlarına ve disiplin cezalarına ilişkin bilgi düzeylerinin çeşitli değişkenler açısından incelenmesi, *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 14(3). <https://doi.org/10.17860/mersinefd.409812>
- Tetik, Ş. C. (2011). *Eğitim denetçilerinin görevleri ile ilgili stres kaynakları ve bu stres kaynakları ile baş etme yöntemleri* [Unpublished master dissertation]. Akdeniz Üniversitesi.
- Tracy, S. (1995). How historical concepts of supervision relate to supervisory practices today, *The Clearing House*, 68, 5,320-325. <https://doi.org/10.1080/00098655.1995.9957261>
- Tunç, H. S., & Gökçe, A. T. (2018). Okul yöneticilerinin Alo 147 hakkındaki görüşlerinin bilgi uçurma açısından değerlendirilmesi *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(4), 477-487. <https://doi.org/10.18506/anemon.347443>
- Yeşil-Yıldırım, G., & Levent, A. F. (2021). Okul müdürlerinin öğretmenlere verdikleri disiplin cezalarına ilişkin görüşleri. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(42), 1566-1593. <https://doi.org/10.46928/iticusbe.989557>
- Yıldırım, N. (2015). İnceleme soruşturma açısından okul müdürlerinin değerlendirilmesi *Uluslararası Eğitim Bilimleri Dergisi*, (5), 418-433. <https://doi.org/10.16991/INESJOURNAL.178>
- Yüksel, İ. (2019). Okul yönetimleri ve öğretmenlik mesleğine yönelik BİMER'e konu olan şikâyetlerin analizi (Antalya örneği) *Uluslararası Karamanoğlu Mehmetbey Eğitim Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 19-30.



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: 30, 16-32, 2024

Arastırma Makalesi

KİLİT DENETİM KONULARININ KARMA METOT İLE İNCELENMESİ: BİST'TE BİR ANALİZ (A MIXED METHOD REVIEW OF KEY AUDIT MATTERS: AN ANALYSIS AT BİST)

İlhan ACAR¹

ÖZ

Dünyada yaşanan muhasebe skandalları ve finansal krizler, bağımsız denetim raporlarının güvenilirliğini zamanla tartışılabilir hale getirmiştir. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin sundukları görüşler paydaşlar için yetersiz kalmış ve söz konusu görüşlerin yanında ilave bilgi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Paydaşların taleplerini dikkate alan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IASSB), ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardını oluşturmuştur. Bu standart, kilit denetim konularının belirlenmesi ve bağımsız denetim raporlarında sunum süreçlerinin açıklanmasını hedeflemektedir. Bu çalışmada, Borsa İstanbul (BİST)'de yer alan ve toptan ve perakende ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenmiş ve doküman incelemesi yoluyla içerik analizi yapılmıştır. Özellikle kilit denetim konuları bağlamında karma analiz teknikleri kullanılarak toptan-perakende ticaret sektörü sık ele alınan bir faaliyet kolu olmadığından çalışmada ilgili sektör üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir. İçerik analizi kapsamında incelenen bağımsız denetim öğeleri ve kilit denetim konuları çok değişkenli regresyon analizi ile test edilmiş ve bu unsurların kilit denetim konuları üzerindeki etkisi analizi edilmiştir. Araştırma sonucunda, değişkenler arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetim Standartları

JEL Kodları: M40, M42, M49

ABSTRACT

Accounting scandals and financial crises in the world have made the reliability of independent audit reports controversial over time. Accordingly, the opinions provided by the independent auditors were insufficient for the stakeholders and the need for additional information emerged. Taking into account the demands of stakeholders, the International Auditing and Assurance Standards Board (IASSB) has established ISA 701 "Disclosure of Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report". This standard aims to identify key audit matters and explain the presentation processes in independent audit reports. In this study, the independent audit reports of companies operating in the wholesale and retail trade sector in the Borsa Istanbul (BİST) were analyzed and content analysis was conducted through document analysis. Since the wholesale-retail trade sector is not a branch of operation that is frequently addressed by using mixed analysis techniques, especially in the context of key audit issues, the study was conducted on the relevant sector. The independent audit elements and key audit matters examined within the scope of content analysis were tested with multivariate regression analysis and the effect of these elements on key audit matters was analyzed. As a result of the research, no significant difference was found between the variables.

Keywords: Independent Audit Report, Key Audit Matters, Independent Audit Standards

JEL Classification: M40, M42, M49

¹ Doktora, Galatasaray Üniversitesi, ilhanacar92@yahoo.com, ORCID: 0000-0002-4711-2304

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim raporları, şirketlerle ilgili başta yatırımcılar olmak üzere birçok paydaşa gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiler sunma adına hazırlanan raporlardır. Denetçiler, bu raporlarda şirketlerle ilgili değerlendirmeleri ve görüşlerini sunmaktadır. Denetçiler makul güvence sağlayan kanıtlar ile görüşlerini bağımsız denetim raporlarında olumlu, olumsuz ve sınırlı olumlu görüş verebilmektedirler. Eğer denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek yeterli denetim kanıtı elde edememişse ve finansallar üzerinde görüş oluşturabilecek ve finansal bilgileri değerlendirecek kapsamlı bulgulara sahip değilse bu sefer görüş bildirmekten kaçınabilmektedir. Özellikle finansalların uluslararası muhasebe standartlarına ve muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı yöneticilerin yanı sıra denetçilerin de denetim faaliyetleri kapsamındadır.

Bağımsız denetim raporları, güvenilir ve paydaşların karar alma süreçlerinde ihtiyaca uygun nitelikte yol gösterici bir rehber niteliğindedir. Ancak global ölçekte yaşanan muhasebe skandalları, hileli finansal raporlamalar ve bunların neticesinde beliren finansal krizler ve çok uluslu şirketlerin iflasları, yatırımcıların zarar görmelerine neden olmuştur. Söz konusu gelişmeler, bağımsız denetim raporlarının güvenilirlik sorunlarını da beraberinde getirmiş ve karar alma birimlerinin ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma gelmiştir. Bu doğrultuda IAASB, ISA (International Standard on Auditing) 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardını 2015 yılında sunmuştur. Ülkemizde ise söz konusu standart, KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) tarafından halka açık şirketler için 2017 yılında yayımlanmıştır. Standart, 2018 yılında diğer bağımsız denetime tabii şirketler için zorunlu hale getirilmiştir. ISA 701 standardı ile bağımsız denetim raporlarında yüksek şeffaflık sağlanarak kullanıcıların görüşlerine daha fazla fayda sağlanması amaçlanmıştır. Kilit denetim konuları, denetlenen şirketle ilgili bağımsız denetim raporlarında en çok öne çıkan hususlardır.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde “Toptan ve Perakende Ticaret” iş kolunda yer alan şirketler üzerinde karma yöntem (mixed methods) teknikleri kullanılarak gerçekleştirilmiş çalışma sayısı oldukça sınırlıdır. İncelenen çalışmalarda salt toptan-perakende ticaret iş kolunda yer alan şirketler üzerinde nicel ve nitel araştırma tekniklerinin kullanılarak gerçekleştirilen bir analize yer verilmediği tespit edilmiş olup araştırma, bu konudaki boşluğu doldurarak literatüre katkı sunmaktadır. Bu çalışmanın amacı; halka açık şirketler arasında toptan ve perakende ticaret iş kolunda bulunan şirketlerin bağımsız denetim unsurları ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişkinin bulunup bulunmadığını ortaya koyarak literatürdeki eksikliği gidermeye çalışmaktır. Bu doğrultuda, kilit denetim konuları hakkında teorik bilgiler sunulduktan sonra literatürde yapılmış çalışmalara yer verilmiş, devamında bağımsız denetim raporları üzerinde nitel analiz metotlarından doküman incelemesi kullanılarak içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Bir sonraki aşamada nicel analiz uygulanmış ve tanımlayıcı istatistikler ile korelasyon sonuçları belirtilmiştir. Son aşamada ise çok değişkenli regresyon analizi gerçekleştirilmiş ve değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı araştırılmış ve araştırma bulguları değerlendirilmiştir.

2. KİLİT DENETİM KONULARI VE ISA 701

Kilit denetim konuları (KDK), bağımsız denetçilerin mesleki değerlendirmeleri doğrultusunda belirlenen ve müşteri şirketlerin üst yönetimlerine sunulan, bağımsız denetim raporlarında öncelikli öneme sahip olan meselelerdir. Başka bir deyişle, KDK'lar, şirketlerin mali tablolarının denetim sürecinde denetçiler tarafından en önemli hususlar olarak kabul edilen konuları ifade etmektedir. (Ciğer vd., 2019, s: 396).

Özellikle dünyada meydana gelen birtakım finansal krizler, bağımsız denetim raporlarının güvenilirliklerinin artırılması zarurietini doğurmuştur. Bu amaçla; finansal tablolardan yararlananlar ve bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin görüşlerinin yanında daha fazla ilave bilgi talep etmeye başlamışlardır. IAASB'nin ilgili durumu değerlendirmeye almasıyla KDK'ları düzenleyen ISA 701 Standardı oluşturulmuş ve 2015 yılında paydaşlara sunulmuştur (ACCA, 2018: 5; Bedard, Besacier ve Schatt, 2015: 3; Doğan, 2018: 66). Standardın uygulanması öncelikle 2016 yılında İrlanda ve İngiltere’de gerçekleştirilmiştir (Elmarzouky vd., 2022: 231). Bağımsız denetim raporlarının hem kalitesinin hem de güvenilirliğinin artırılmasını sağlamayı amaçlayan KDK'lar, finansal tablolarının olabildiğince şeffaf ve detaylı bilgiler vermesi kapsamında 2017 yılında Türkiye’de KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) tarafından yürürlüğe konmuştur. Söz konusu standart; KDK'ların belirlenmesi, bildirilmesi, şirketlerin üst yönetimiyle iletişim kurulması, belgelendirme süreçleri ve denetçinin bu bağlamdaki sorumluluklarına yer vermektedir (Çakalı, 2021: 60).

Bağımsız denetçiler; şirketlerin üst yönetimlerine KDK'ları bildirme sürecindeki konuları belirlerken birtakım hususları dikkate almaktadır. Öncelikle BDS 315 kapsamında önemli yanlışlık riski taşıyan ve ciddi riskli alanlara yoğunlaşmaktadırlar. Bu kapsama önemli oranda tahmin belirsizliğine dayalı muhasebe tahminleri de dahildir. Ayrıca KDK'ların belirlenmesinde ilgili dönem içerisinde denetim sürecine etki edecek önemli olaylar ya da işlemler de

ön plana çıkan hususlardandır. Denetçiler, ilgili durumlar çerçevesinde finansal tabloların denetiminde en öne çıkan hususları tespit ederek kilit denetim konularını belirler ve bu konulara denetim raporunda yer verir (BDS 701: 6).

Kilit denetim konularının denetim raporlarında ele alınış şekli ve ayrıntı düzeyi denetçinin mesleki yargısı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda önemli yanlışlık riski ile değerlendirilen hususlar ve bu risklerin kilit denetim konularıyla en çok ilgili tarafları, uygulanan prosedürlere ilişkin incelemeler, uygulanan prosedürlerin sonuçları ve konuya ilişkin kilit gözlemler gibi hususlar kilit denetim konuları açıklamalarına dahil edilebilmektedir (BDS 701: 21). Aksi bir durum belirtilmedikçe (mevzuatın izin vermemesi, kamu yararını aşan durumlar vb.) denetçiler, KDK’ları “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında bağımsız denetim raporlarında sunmaktadır. Giriş bölümünde finansalların denetiminde en fazla öne çıkan hususlar olduğu belirtilir, devamında denetimin ve denetçi görüşünün oluşturulmasında KDK’ların ele alındığı ve denetçilerin ayrı görüş sunmadıkları ortaya konulmaktadır. Denetçiler, BDS 705 kapsamında olumlu görüş vermezlerse ve BDS 570 kapsamında şirketlerin sürekliliğini etkileyecek bir durum tespit edilirse, bu hususlar kilit denetim konusu yerine geçmemektedir ve söz konusu hususlar görüşün dayanağı bölümünde açıklanmalıdır. KDK’ların belirlenme sebebi ve ele alınış şekli denetçi tarafından ilgili başlık altında sunulmaktadır. Bununla birlikte herhangi bir kilit denetim konusuna yer verilmeyecekse bu duruma ilişkin yine kilit denetim konuları başlığı altında açıklama yapılmaktadır (BDS 701: 6-7).

Kilit denetim konularının belirlenmesi sürecinde; denetim kanıtının sağlanmasını etkileyen ekonomik koşullar, yeni muhasebe politikaları, şirkete ve/veya sektöre özgü durumlar, şirketlerin finansal tablolarında önemli ölçüde değişime neden olan iş modeli ve stratejilerde yaşanan değişiklikler bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınan hususlardır. Denetçiler, finansal tabloların denetimi sürecinde kilit denetim konusu olarak belirlediği hususları veya kilit denetim konusunun bulunmadığına dair kararını şirketlerin üst yönetimleriyle paylaşmaktadır. Denetçiler çalışma kağıtlarında; en yüksek seviyede dikkat etmesini gerektiren hususları, söz konusu durumun nedenlerini, kilit denetim konularının bulunmaması durumunda bunun sebeplerini ve kilit denetim konusu olarak tespit edildiği halde bunun neden kilit denetim konusu olarak değerlendirilmediğine dair kararının nedenlerini açıklamaktadır (BDS 701: 8).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bağımsız denetim raporlarında sunulan ve denetçiler tarafından kilit denetim konusu olduğuna karar verilen hususlar; şirketlerin riskli alanlarının tespit edildiği ve şirketle ilgili kritik noktaların ortaya konulduğu hususlardır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında sunulması, 1 Ocak 2017 ve sonrasındaki hesap dönemleri açısından zorunluluk arz eden bir konudur (Akdoğan ve Bülbül, 2019: 4). Söz konusu durum bağlamında hem ulusal hem de uluslararası alanda yapılan çalışmalar sınırlı sayıda olup doküman incelemesi, içerik analizi ve ampirik yöntemler kullanılarak yapılan çalışmalar Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1. Kilit Denetim Konuları Üzerine Literatür İncelemesi

	Yazarlar	Yıl	Kapsam	Yöntem	Bulgular
1	Taştan	2023	2019-2021 yılları arasında BİST 100’de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, maddi duran varlıkların, ticari alacakların ve şerefiyenin en sık raporlanan kilit denetim konuları olduğu belirtilmiştir.
2	Bayar	2023	2017-2021 yılları arasında Türk Metal Sanayii sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari alacakların, maddi duran varlıkların, stokların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi konularının en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu ifade edilmiştir.
3	Doğan	2023	Kilit denetim konuları ile bağımsız denetçiler arasında algı farklılıklarının ölçümü	Faktör Analizi	Denetçilerin cinsiyet değişkenine bağlı olarak algı farklılığı olmadığı, fakat yaş, unvan, eğitim, deneyim ve çalıştıkları şirketlerin ortaklık yapısına göre algı farklılıkları tespit edilmiştir.
4	Gözüaçık	2023	2017 ve 2020 yılları arasında BİST ve Londra Borsası imalat sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler	İçerik ve Panel Veri Analizi	İngiltere ve Türkiye’de yayımlanan raporlarda kilit denetim konusu sayısı ile kaldıraç oranı, cari oran ve özkaynak karlılığı arasında negatif bir ilişki bulunurken, Türkiye’deki raporlarda kilit denetim konusu sayısı ile varlık büyüklüğü ve iş segmenti sayısı arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. İçerik analizi, İngiltere ve Türkiye denetçi raporlarında bildirilen önemli denetim

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST'te Bir Analiz
İlhan ACAR

					konusu sayıları ve türleri açısından önemli farklılıklar olduğunu göstermiştir.
5	Elden	2023	2021 yılında BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari alacakların, maddi duran varlıkların, stokların en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu ifade edilmiştir.
6	Genç	2023	2017-2021 yılları arasında gıda sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari alacakların, maddi duran varlıkların, stokların en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu saptanmıştır. Bağımsız denetim şirketi değişikliği yapmanın kilit denetim konusu sayıları ve içeriğine önemli bir etkisinin bulunmadığı ifade edilmiştir.
7	Etçi	2023	2018-2022 dönemleri boyunca BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	Hasılat muhasebeleştirilmesi en çok raporlanan kilit denetim konusu olup hasılat kalemleri ile kilit denetim konuları arasındaki ilişki araştırılmış ve anlamlı sonuçlara ulaşılamamıştır.
8	Korkmaz	2023	2019-2021 yılları arasında BİST 100'de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari ve finansal alacakların, maddi / maddi olmayan duran varlıkların ve stokların en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.
9	Gürdal	2023	2017-2021 dönemleri süresince BİST'te yer alan imalat sektöründeki şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	İmalat sektöründe yer alan şirketlerin raporladığı kilit denetim konularını Covid 19 öncesinde ve sonrasında farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve anlamlı sonuçlara ulaşılamamıştır.
10	Yılmaz	2023	2021 itibarıyla BİST 100'de işlem gören şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	Bağımsız denetim raporları; kilit denetim konusu sayılarının hasılat, aktif toplam, bağımsız denetçinin cinsiyeti, denetim raporu süresi, çalışan sayısı değişkenleri ile analiz edilmiş ve anlamlı sonuçlara ulaşılamamıştır.
11	Shamkhalov	2022	2019-2020 dönemleri itibarıyla BİST 100'de işlem gören şirketler	İçerik Analizi	Şirketlerin yaklaşık %80'lik kısmının Big Four ² şirketi tarafından denetlendiği, denetçilerin yaklaşık %90'lık bölümünün olumlu görüş verdiği ve en çok hasılat, ticari ve finansal alacaklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konularının raporlandığı bulgusuna erişilmiştir.
12	Rzazade	2022	2017-2021 yılları arasında Galatasaray A.Ş., Fenerbahçe A.Ş., Beşiktaş A.Ş. ve Trabzonspor A.Ş. kulüplerinin bağımsız denetim raporları	İçerik Analizi	En sık raporlanan kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu ifade edilmiştir.
13	Aytaç	2022	2017-2020 dönemlerinde BİST 100'de işlem gören şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	Altman'ın Z Skoru ile kilit denetim konuları arasındaki ilişki araştırılmış ve değişkenler arasında anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır.
14	Keskin	2022	Türkiye'de halihazırda faaliyet gösteren aktif bağımsız denetçiler	Anket yöntemi ile faktör analizi	Anket çalışması sonucunda, bağımsız denetçilerin eğitim durumu, mesleki unvanı, mesleki deneyimi ve faaliyet gösterdikleri illere göre demografik özelliklerine dayalı olarak, ankette yer alan ifadelere katılım düzeylerinde anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. Bununla birlikte, cinsiyet, yaş, mezun oldukları bölüm ve fiilen denetimde buldukları iş sayılarına göre kısmen anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir.
15	Keleş	2022	2020 ve 2021 yılların BİST inşaat sektöründe yer alan şirketler	İçerik Analizi	2021 yılında 21 ve 2020 yılında 19 kilit denetim konusunun raporlandığı ve hasılat, finansal araçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkul konularının en çok sunulan kilit denetim konuları olduğu tespit edilmiştir.
16	Uludağ	2022	2020 yılında BİST 30'da yer alan şirketler	İçerik Analizi	67 adet kilit denetim konusunun raporlandığı belirtilmiş ve hasılat, UFRS

²Big Four Şirketleri: Deloitte, Ernst & Young (EY), KPMG ve PricewaterhouseCoopers (PwC)

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST'te Bir Analiz
İlhan ACAR

					(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) 9 finansal araçların sınıflandırılması, krediler, alacaklar, maddi ve maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirme/değer düşüklüğü/yeniden değerlendirme konuları en fazla raporlanan kilit denetim konuları olmuştur.
17	Özbay	2022	2020 ve 2021 dönemlerinde BİST 30'da yer alan şirketler	İçerik Analizi	2019 yılında 198 ve 2020 yılında 216 kilit denetim konusunun raporlandığı ve her iki dönemde de en çok; hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, finansal araçlar konularının raporlandığı ifade edilmiştir.
18	Güçlü	2022	2019 ve 2020 dönemlerinde BİST Katılım 50 endeksinde faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	2019 yılında 93 ve 2020 yılında ise 92 adet kilit denetim konusunun raporlandığı ve en fazla raporlanan konuların ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat olduğu sunulmuştur.
19	Tez ve Gücenme Gençoğlu	2022	2017-2019 yılları arasında BİST'te işlem gören sektörler arasında Enerji, Gıda, Otomotiv, İnşaat ve Turizm sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Kilit denetim konularının incelendiği beş farklı sektör arasında yapılan analizde, ticari alacaklar, değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinin en sık raporlanan konular olduğu belirlenmiştir.
20	Atay ve Polat Çeltikçi	2021	2017-2019 yılları arasında faaliyet gösteren BİST 100 şirketleri	İçerik Analizi	Toplam 647 kilit denetim konusunun raporlandığı ve en çok gelir, kira hakları, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar, stoklar konularının ele alındığı belirtilmiştir.
21	Uzun	2021	2020 itibarıyla BİST'te yer alan ve Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	2019 ve 2020 hesap dönemlerinde bildirilen kilit denetim konularının karşılaştırılması sonucunda, 2019'da 14 konuya 50 bildirim yapıldığı ve 2020 pandemi döneminde ise 12 konuya 47 bildirim yapıldığı görülmüştür. Bu durumda, pandemi döneminde açıklanan kilit denetim konularının sayısı ve bildirimlerinin bir önceki döneme göre azaldığı hususuna erişilmiştir.
22	Erkek	2021	2017-2019 yılları arasında BİST'te faaliyet gösteren mali kuruluşlar	İçerik Analizi	Kilit denetim konularının mali kuruluşlar içerisinde yer alan 8 sektör bağlamında dönemler itibarıyla farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.
23	Gürsoy	2021	2017-2020 dönemleri arasında BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Örneklem dahilindeki şirketlere ağırlıklı olumlu görüş verildiği, bu şirketlerin Big Four şirketleri tarafından denetlenmediği ve en çok hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar kalemlerinin raporlandığı sonucuna erişilmiştir.
24	Sarıkaya	2020	2018 yılında BİST 100'de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılat, TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) 9'un ilk kez uygulanması, ertelenmiş vergi varlığı, ticari alacak değer düşüklüğü konularının en sık raporlanan konular olduğu vurgulanmıştır.
25	Polat Çeltikçi	2020	322 bağımsız denetim şirketinde çalışan bağımsız denetçiler	Faktör ve Regresyon Analizi	Kilit denetim konularının bağımsız denetim kalitesine etkisi araştırılmış ve KDK uygulamalarının risk değerlendirme ve riske karşılık verme sürecinde etkin bir şekilde ele alınmasının denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. Bu durum, kalite kontrol faaliyetlerinin bir parçası olarak değerlendirilmektedir.
26	Aktaş, Acar	2020	2017 ve 2018 yıllarında BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlere ait BDR (Bağımsız Denetim Raporu)'ler	İçerik Analizi	Toplam 529 kilit denetim konusu raporlanmış olup alacaklar, karşılıklar, yükümlülükler, finansal araçlar en çok raporlanan hususlar olmuştur.
27	Karapınar, Dölen	2020	2018 yılında Borsa İstanbul'da yer alan şirketler	İçerik Analizi	Toplam 707 kilit denetim konusu raporlanmış olup hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ticari alacakların

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST'te Bir Analiz
İlhan ACAR

					geri kazanılabilirliği en çok üzerinde durulan konulardır.
28	Li	2020	2016-2017-2018 yıllarından Çin'de A tipi pay senetlerine sahip şirketler	İçerik Analizi	İmalat sektöründe en çok raporlanan kilit denetim konularının alacaklar, kiralama hakları, gelir tahakkukları, değer düşüklüğü, stok kayıtları ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu belirtilmiştir.
29	Arzova, Şahin	2020	2017-2018 dönemlerinde BİST 30-50-100 finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi ve Çoklu Regresyon Modeli	Çalışmada, en sık üzerinde durulan kilit denetim konularının kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü, TFRS 9 finansal araçlar standardı ve emekli sandığı işlemlerinin olduğu tespit edilmiş ve regresyon analizine göre bağımsız denetim raporlarının sayfa sayılarının kilit denetim konuları üzerinde etkisinin bulunduğu ortaya konulmuştur.
30	Çağırın, Varıcı	2019	2017 döneminde Borsa İstanbul 100 Endeksinde faaliyetlerini sürdüren 171 imalat şirketi	İçerik ve Varyans Analizi	Kilit denetim konuları arasında en sık raporlanan konular olarak stoklar, hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar belirlenmiştir.
31	Ertan, Kızık	2019	2017 döneminde BİST 100'de faaliyet gösteren 177 imalat şirketi	İçerik Analizi	Kilit denetim konularının en fazla metal eşya, makine ve gereç yapım sektöründe olduğu, raporların yaklaşık %5'inde kilit denetim konusunun sunulmadığı, hasılat muhasebeleştirilmesinin en çok raporlanan kilit denetim konusu olduğu ifade edilmektedir.
32	İşseveroğlu	2019	2017 ve 2018 yıllarında BİST 100'de faaliyet gösteren sigorta şirketleri	İçerik Analizi	En sık raporlanan kilit denetim konuları; belirsiz tazminat karşılığında kaynaklanan net nakit akışlarının indirgenmesi, sigorta sözleşme yükümlülüklerinde kullanılan tahminler ve varsayımlar, gerçekleşmiş ancak raporlanmamış tazminat bedellerinin tahmin edilmesi maddi olmayan duran varlık avansları ve yatırımları ile kullanım amaçlı gayrimenkullerdir.
33	Sahyda	2019	Malezyada halka açık şirketler	İçerik Analizi	Hasılat, alacakların değer düşüklüğü ve şerefiye değer düşüklüğü konularının en çok raporlanan hususlar olduğu beyan edilmiştir.
34	Türel, Türel	2019	2017 ve 2018 yıllarında BİST'te işlem gören şirketler	İçerik Analizi	Hasılat, finansal araçlar, varlıklarda değer düşüklüğü, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat konularının en çok raporlanan konular olduğu ortaya konulmuştur. Bununla birlikte sektör ve denetim görüşü baz alınarak kilit denetim konularının farklılaştığı ifade edilmiştir. Ayrıca kilit denetim konusu sayılarının bağımsız denetim şirketleri bazında da farklılaştığı bulgusuna erişilmiştir.
35	Ciğer, Vardar, Kınay	2019	BİST 100'de faaliyet gösteren 515 şirket	İçerik Analizi	Stoklar, ticari alacaklar, hasılat ve maddi duran varlıklar hususlarının en fazla raporlanan kilit denetim konuları olduğu vurgulanmıştır.
36	Akdoğan, Bülbül	2019	2017 yılında BİST 100'de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Toplam 251 kilit denetim konusu raporlanmış olup en fazla hasılat, maddi/maddi olmayan duran varlıklar, karşılıklar ve yükümlülükler hususları raporlanmıştır.
37	Garcia vd.	2019	2013-2016 yılları arasında ve FTSE (Financial Times Stock Exchange) endeksinde faaliyet gösteren 70 şirket ile 280 müşteri ve denetçi	Regresyon Analizi	Müşteri şirketler ve denetçiler ile kilit denetim konuları arasında anlamlı ilişki bulunmuştur.
38	Oghuvwu, Orakwue	2019	Nijerya borsasında etkinliğini sürdüren şirketler	Regresyon Analizi	Şirketlerin büyüklüğünün ve denetim ücretlerinin, kilit denetim konuları üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.
39	ACCA (The Association of Chartered	2018	Arap Yarımadası ve Güney Amerika'da halka açık olan şirketler.	İçerik Analizi	560 bağımsız denetim raporu incelenmiş ve 1.621 kilit denetim konusunun raporlandığı belirtilmiştir. Varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacak

	Certified Accountants)				karşılıkları en çok raporlanan konular olmuştur.
40	Pinto, Morais	2018	2016 yılında İngiltere, Hollanda ve Fransa’da halka açık 93 şirket	Regresyon Analizi	Muhasebe standartlarının ve çeşitli sektörlerde faaliyet göstermenin kilit denetim konusu sayılarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
41	Pries, Scott	2018	Avustralya borsasında işlem gören ve piyasa değerini 10 milyon AUD (Avustralya Doları)’un altında olan şirketler	İçerik Analizi	362 bağımsız denetim raporu incelenmiş ve varlıkların değerlendirilmesi, şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar, satın almalar ve elden çıkarmalar, hasılat, yükümlülükler ve karşılıkların öne çıkan kilit denetim konuları olduğu belirtilmiştir.
42	Tusek, Jezovita	2018	Hırvatistan’da 2016 ve 2017 yıllarında halka açık şirketler	İçerik Analizi	236 bağımsız denetim raporu incelenmiş ve değerlendirilme, hasılat, varlıklarda değer düşüklüğü konularının ön plana çıktığı bulgusuna erişilmiştir.
43	Peatoomsuwan ve Yalrabil	2018	2017 yılında Tayland SET Borsasında işlem gören şirketler	İçerik Analizi	1.230 kilit denetim konusunun raporlandığı ve en çok hasılat, stoklar, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar hususlarının raporlandığı ortaya konulmuştur.
44	Uzay ve Köylü	2018	BİST 100’de faaliyet gösteren 181 şirketin Nisan 2018 itibarıyla 2017 yılına ait bağımsız denetim raporları	İçerik Analizi	354 kilit denetim konusunun raporlandığı ve en çok ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar konularının raporlandığı belirtilmiştir.
45	Kavut, Güngör	2018	BİST 100’de 2017 yılında faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	211 kilit denetim konusu raporlanmış olup şerefiye, alacaklar, stoklar ve hasılat hususlarının en çok raporlanan konular olduğu ifade edilmiştir.
46	Karacan, Uygun	2018	Borsa İstanbul 100 Endeksinde faaliyet gösteren 62 şirket	İçerik Analizi	En sık raporlanan kilit denetim konuları maddi ve maddi olmayan duran varlıklar olarak tespit edilmiştir.

Literatür çalışmaları incelendiğinde doküman incelemesi ve içerik analizi yöntemlerini bir arada kullanan ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmaların denetim raporları incelenmiş, kilit denetim konuları bağlamında sonuçlar sunulmuş, genel olarak en çok raporlanan kilit denetim konuları üzerine vurgu yapılmıştır. Ampirik çalışmalarda ise kilit denetim konuları ile bağımsız denetim unsurları incelenmiş ve anlamlı sonuçların yanında anlamlı olmayan bulgular sunan çalışmalara da rastlanılmıştır.

4. KİLİT DENETİM KONULARININ NİTEL VE NİCEL ANALİZ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde; kilit denetim konuları incelenecek ve öncelikle bağımsız denetim raporları üzerinde nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi yöntemi kullanılarak içerik analizi yapılacaktır. Devamında kilit denetim konuları ile bağımsız denetim öğeleri arasında ilişki incelenecek, sonrasında çoklu regresyon analizi yapılarak bağımsız denetim unsurlarının kilit denetim konuları üzerinde etkisi olup olmadığı ele alınacaktır.

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi

Çalışma, BİST’te yer alan ve toptan-perakende ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin, 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin denetim raporlarında bulunan önemli hususları incelemeyi ve yorumlamayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda, bağımsız denetim raporu öğeleri ile kilit denetim konuları arasında bir ilişki olup olmadığını tespit etmek de hedeflenmektedir. Bağımsız denetim raporu unsurları olarak, içerik analizi kapsamında incelenen denetim raporlarının sayfa sayıları, denetimi gerçekleştiren şirketler ve denetçilerin denetim faaliyetleri sonucunda vermiş oldukları görüşler kullanılmıştır.

Bu çalışmanın önemi karma analiz yöntemleri kullanarak toptan ve perakende ticaret sektöründe kilit denetim konularının ne ölçüde raporlandığını, en çok raporlanan kilit denetim konularını ve bu konuların sektörü ne kadar yansıttığını tespit ederek literatürdeki boşluğu doldurmaktır. Bu şekilde, çalışma sektöre özgü denetim zorluklarına ve raporlama gereksinimlerine odaklanarak sektördeki önemli konuları belirlemek için bir katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

4.2. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Çalışmanın en önemli varsayımı; araştırma sürecinde kullanılan finansalların tam, doğru, eksiksiz, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasıdır. Bu bağlamda, incelenen şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimden geçmesi ve ilgili şirketlerin BİST’e kote olması önem arz etmektedir. Araştırmanın diğer varsayımı; analiz sürecinde kullanılacak içerik analizi yönteminin, kilit denetim konularının incelenmesini tespit edecek nitelikte ve yeterlilikte olduğudur.

Araştırmanın en önemli kısıtı, araştırma sonuçlarının Borsa İstanbul’da (BİST) faaliyet gösteren diğer şirketlere genellenememesidir. Araştırma örneklemini, Toptan ve Perakende Ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerden seçilmiştir.

Araştırmanın bir diğer kısıtı ise zaman kısıtıdır. Araştırma; 31.12.2021 ve 31.12.2022 dönemleri itibarıyla bağımsız denetim raporları baz alınarak oluşturulmuştur.

4.3. Araştırmanın Örneklemini

Çalışmaya; 2021 ve 2022 itibarıyla BİST’te yer alan ve toptan – ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketler dahil edilmiştir. İlgili dönemlerde toptan ve perakende ticaret sektöründe yer alan 25³ firma, çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Analize konu bağımsız denetim raporları aşağıdaki şirketleri içermektedir. Halihazırda ilgili sektörde faaliyet gösteren Graintürk Tarım A.Ş. ve Suwen Tekstil Sanayi Pazarlama A.Ş. firmalarına ilişkin veri eksikliklerinden dolayı söz konusu şirketler, araştırma kapsamından çıkarılmıştır. Bu bağlamda araştırmanın örneklemini 23 şirket oluşturmaktadır.

Tablo 2. Araştırma Örneklemindeki İşletmeler

1	Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş. (VAKKO)
2	Migros Ticaret A.Ş. (MGROS)
3	Şok Marketler Ticaret A.Ş. (SOKM)
4	BİM Birleşik Mağazalar A.Ş. (BIMAS)
5	Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş. (TKNSA)
6	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. (CRFSA)
7	Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş. (MAVI)
8	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş. (BIZIM)
9	Gen İlaç ve Sağlık Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (GENİL)
10	Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. (KIMMR)
11	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş. (DOAS)
12	İntema İnşaat ve Tesisat Malzemeleri Yatırım ve Pazarlama A.Ş. (INTEM)
13	Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş. (GMTAS)
14	Uzertaş Boya Sanayi Ticaret ve Yatırım A.Ş. (UZERB)
15	Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş. (MEPET)
16	Casa Emtia Petrol Kimyevi ve Türevleri Sanayi Ticaret A.Ş. (CASA)
17	Kuvva Gıda Ticaret ve Sanayi Yatırımları A.Ş. (KUVVA)
18	Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş. (SELEC)
19	Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş. (MIPAZ)
20	Arzum Elektrikli Ev Aletleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (ARZUM)
21	Sanko Pazarlama İthalat İhracat A.Ş. (SANKO)
22	Pergamon Status Dış Ticaret A.Ş. (PSDTC)
23	TGS Dış Ticaret A.Ş. (TGSAS)

4.4. Araştırma Verileri ve Yöntemi

Araştırmada kullanılan veriler ve şirket bilgileri, 2021 ve 2022 yıllarına ait denetim raporları için KAP’tan yararlanılmıştır. Örnekleimde yer alan tüm şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenerek analiz edilmiştir.

³ Halihazırda ilgili sektörde 26 şirket yer almaktadır. Tablo 2’de yer alan şirketler haricinde Ebebek Mağazacılık A.Ş., 2023 yılında halka arz olmuştur. Çalışma 2021 ve 2022 dönemlerini kapsadığından söz konusu firma, çalışmanın örneklemine dahil edilmemiştir.

Denetim raporlarından elde edilen kilit denetim konularının içeriği analiz edilmiştir. İçerik analizi; objektif, sistemli ve sayısal olarak metin değişkenlerini inceleyen nitel bir araştırma yöntemidir. Çalışma, öncelikli olarak denetim raporlarının içeriğinin analizi üzerinden gerçekleştirilmiştir. Yıllara göre rapor edilen kilit denetim konularının sayısı ve en sık raporlanan konular incelenmiştir. Çoklu regresyon analizi kullanılarak, içerik analizi sonucunda rapor edilen önemli denetim konuları ile bağımsız denetim raporunun temel öğeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı test edilmiştir.

4.5. Bulguların Değerlendirilmesi

Bu çalışmada, şirketlerin bağımsız denetim raporlarında önemli bir rol oynayan denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelenecek ve ardından bu denetim konuları ile bağımsız denetim raporunun unsurları arasındaki ilişki araştırılacaktır.

4.5.1. İçerik Analizi Bulguları

2021 yılında toptan-perakende ticaret iş kolunda etkinliği sürdüren şirketlerin denetim raporlarında 36 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. Ayrıca, 2022 yılında ise bu sayı 34 adete düşmüştür. Böylelikle, toplamda 70 adet kilit denetim konusu sunulmuştur. Ortalama olarak, analize edilen 46 denetim raporunda 1,52 kilit denetim unsuru bildirilmiştir. Tablo 3’te, şirketlerde 2021 ve 2022 yıllarında raporlanan kilit denetim konularının sayısı sunulmuştur.

Tablo 3. Kilit Denetim Konusu Sayıları

SIRA	FİRMALAR	2021 Kilit Denetim Konusu Sayıları	2022 Kilit Denetim Konusu Sayıları
1	ARZUM	1	1
2	BIMAS	2	3
3	BIZIM	1	1
4	CRFSA	3	3
5	CASA	1	1
6	DOAS	1	1
7	KIMMR	2	2
8	GENIL	3	2
9	GMTAS	2	2
10	INTEM	1	1
11	KUVVA	1	1
12	MAVI	2	2
13	MEPET	2	2
14	MGROS	2	1
15	MIPAZ	1	1
16	PSDTC	1	1
17	SANKO	1	1
18	SELEC	1	1
19	SOKM	2	1
20	TKNSA	1	1
21	TGSAS	3	3
22	UZERB	1	1
23	VAKKO	1	1
	TOPLAM	36	34

2021 yılında sunulan ortalama kilit denetim konusu sayısı 1,57, 2022 yılında ise ortalama kilit denetim konusu sayısı 1,48’dir. İncelenen denetim raporlarının sayfa toplamı 2021 yılında 1.525 ve 2022 yılında 1.453 sayfa olmak üzere iki yılın toplamı olarak 2.978 sayfa olarak gerçekleşmiştir. Bağımsız denetim raporları iki yıllık bir dönemde incelenmiş ve par başına ortalama 64,74 sayfadan oluşmuştur.

İncelenen şirketlerden yalnızca ikisinin bağımsız denetim raporlarında şartlı olumlu görüş bulunmaktadır. Şartlı görüşe sahip raporların ikisi de aynı firmaya (Pergamon Status Dış Ticaret A.Ş.) aittir. Kalan tüm firmaların bağımsız denetim raporlarında tüm dönemlerde olumlu görüş bulunmaktadır. İncelenen bağımsız denetim raporları toplamda 16 (KPMG, Güney, PwC, Ulusal, Mitra, Denge Ankara, BDO, Deneyim, Elit, Deloitte, Reform, Aren, Yeditepe, Uluslararası, Mega Global, Eren) adet denetim firması tarafından oluşturulmuştur. İncelemeye alınan şirketlerin bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel bilgiler Tablo 4’teki gibidir.

Tablo 4. Denetim Raporu Öğeleri

Firmalar	Denetim Şirketleri (2021)	Denetim Şirketleri (2022)	Sayfa Sayısı (2021)	Sayfa Sayısı (2022)	Görüş (2021)	Görüş (2022)
ARZUM	KPMG	KPMG	77	74	Olumlu	Olumlu
BIMAS	GÜNEY	GÜNEY	68	67	Olumlu	Olumlu
BIZIM	PwC	PwC	60	64	Olumlu	Olumlu
CRFSA	KPMG	KPMG	77	74	Olumlu	Olumlu
CASA	ULUSAL	MİTRA	60	33	Olumlu	Olumlu
DOAS	PwC	PwC	85	85	Olumlu	Olumlu
KIMMR	MİTRA	MİTRA	71	72	Olumlu	Olumlu
GENİL	DENGE ANKARA	BDO	75	75	Olumlu	Olumlu
GMTAS	DENEYİM	DENEYİM	42	35	Olumlu	Olumlu
INTEM	PwC	PwC	64	60	Olumlu	Olumlu
KUVVA	ELİT	ELİT	50	52	Olumlu	Olumlu
MAVI	DELOITTE	DELOITTE	95	96	Olumlu	Olumlu
MEPET	REFORM	REFORM	76	71	Olumlu	Olumlu
MGROS	DELOITTE	PwC	80	69	Olumlu	Olumlu
MIPAZ	PwC	PwC	67	62	Olumlu	Olumlu
PSDTC	AREN	AREN	43	43	Şartlı Olumlu Görüş	Şartlı Olumlu Görüş
SANKO	KPMG	KPMG	65	63	Olumlu	Olumlu
SELEC	YEDİTEPE	YEDİTEPE	69	69	Olumlu	Olumlu

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST’te Bir Analiz
İlhan ACAR

SOKM	PwC	PwC	64	63	Olumlu	Olumlu
TKNSA	KPMG	KPMG	77	74	Olumlu	Olumlu
TGSAS	ULUSLARARASI	ULUSLARARASI	61	57	Olumlu	Olumlu
UZERB	EREN	MEGA GLOBAL	41	38	Olumlu	Olumlu
VAKKO	PwC	PwC	58	57	Olumlu	Olumlu

Tablo 5 incelendiğinde; içerik analizi araştırması sonucunda 2021 yılında incelemeye dahil olan firmaların denetim raporlarında en çok sunulan kilit denetim konuları, 5 adet ile “hasılatın ve tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi” ve 4 adet ile “hasılat denetimi” olmuştur. 2022 yılında da aynı kilit denetim konuları, diğer kilit denetim konularına nazaran daha fazla ön plana çıkmış ve 8 adet “hasılatın ve tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi”, 4 adet “hasılat denetimi” konuları en çok raporlanan kilit denetim konuları olmuştur. Genel anlamda her iki dönemde raporlanan kilit denetim konuları benzerlik göstermektedir.

Tablo 5. Kilit Denetim Konuları Dağılımı

Kilit Denetim Konusu (2021)	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2021)	Kilit Denetim Konusu (2022)	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2022)
Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi	5	Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi	8
Hasılatın Denetimi	4	Hasılatın Denetimi	4
TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Finansal Tablolarda Gösterimi	3	TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Finansal Tablolarda Gösterimi	3
Şerefiye Değer Düşüklüğü	3	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2
Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2	Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	2
Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	2	Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	2
Stok Değer Düşüklüğü	2	Stok Değer Düşüklüğü	2
Ticari ve Diğer Borçlar	2	Ticari ve Diğer Borçlar	2
Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği	1	Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri	1	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri	1
Garanti Gider Karşılığı	1	Şerefiye Değer Düşüklüğü	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	1	Garanti Gider Karşılığı	1
TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi	1	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	1
Nakit ve Nakit Benzerleri	1	Nakit ve Nakit Benzerleri	1
Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1
Hasılatın Dönemselliği	1	Finansal Borçlar	1
Stoklar	1	Ticari Alacaklar	1
İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların	1		

Testi/ Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri			
Finansal Borçlar	1		
Ticari Alacaklar	1		
Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	1		

4.5.2. Çok Değişkenli Regresyon Çalışması

Bu bölümde, bağımsız denetçi raporunun temel öğeleri ile kilit denetim konuları arasındaki ilişki incelenmektedir. Bağımsız denetim unsurları olarak nitel analizde sunulan denetim raporu sayfa sayıları, denetçi görüşleri ve denetim firmaları değişkenleri kullanılmış ve söz konusu değişkenlerin kilit denetim konularının sayısı üzerinde etkisinin olup olmadığı irdelenmiştir.

Çok değişkenli regresyon analizi kapsamında incelenen sayfa sayıları değişkeni bağımsız denetim raporlarının toplam sayfa sayıları baz alınarak ölçülmüştür. Bununla birlikte denetim firmaları değişkeni, 1’den 16’ya kadar numaralandırılmış ve her bir denetim firması analizde nicel olarak tanımlanmıştır. Denetçi görüşleri; olumlu görüş ve şartlı olumlu görüş olarak ayrıştırdığından, analiz sürecinde 1 ve 2 olarak tanımlanmış ve nicel olarak ifade edilmiştir. Bağımlı değişken olan kilit denetim konuları sayıları da her bir şirketin ilgili dönemlerde raporladığı kilit denetim konusu sayısı baz alınarak sunulmuştur.

Bu kapsamda nicel analiz metodlarından çok değişkenli regresyon analizi kullanılarak aşağıdaki hipotezler test edilmiştir:

H₀: %5 hata payı ile denetim raporlarında sunulan kilit denetim konuları ile raporun ana öğeleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

H₁: %5 hata payı ile denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konuları ile raporun ana öğeleri arasında anlamlı bir ilişki söz konusudur.

Çoklu doğrusal regresyon modeli aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \dots + \beta_i x_i + \varepsilon$$

Y: Bağımlı Değişken

B₀: Modelin Sabiti

x_i: Bağımsız Değişken

β_i: Eğim Ölçüsü

ε: Hata

Kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarının unsurları arasındaki ilişkiyi incelemek için çok değişkenli regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışma kapsamında değerlendirilen verilerin tamamı standardize edilmiş ve uygulanan analizler logaritmik veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bağımlı ve bağımsız değişkenlerle ilgili tanımlayıcı istatistikler Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Tanımlayıcı İstatistikler

DEĞİŞKENLER	Ortalama	Standart Sapma	Gözlem Sayısı
KİLİT DENETİM KONULARI	0,14	0,19	46
DENETİM FİRMALARI	0,63	0,39	46
DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	0,01	0,06	46
SAYFA SAYILARI	0,80	0,11	46

İkinci aşamada değişkenler arasındaki ilişkiler incelenerek ve tanımlayıcı istatistikler kullanılarak değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmaları belirlenmiştir. Korelasyon analizini kullanarak bağımsız değişkenler arasındaki ilişki analiz edilmektedir. Bu araştırmada bağımsız değişkenler arasında özellikle güçlü bir korelasyonun olmaması ve bağımsız değişkenlerin birbirleriyle aynı yönde yüksek seviyede hareket etmemeleri beklenmektedir. Bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon değeri %90 veya daha yüksekse bağımsız değişkenlerin aralarında güçlü korelasyona sahip olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte Gujarati ve Porter’a göre bu eşik değer %70’tir. Ayrıca denetim çalışmalarında

ve/veya kurumsal yönetim çalışmalarında literatürde kabul gören ve genellikle %50-60’ın üzerinde korelasyon tespit edildiğinde değişkenleri analiz kapsamından çıkarmak gerektiği belirtilmektedir. Araştırmada incelenen bağımsız değişkenlerin hiçbiri korelasyon değeri ilgili değerlerin üzerinde değildir. Korelasyon analizi sonuçları Tablo 7’deki gibidir.

Tablo 7. Korelasyon Analizi

DEĞİŞKENLER	KDK SAYILARI	DENETİM FİRMALARI	DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	SAYFA SAYILARI
Korelasyon Analizi	KDK	1,000		
	DENETİM FİRMALARI	0,157	1,000	
	DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	-0,164	0,247	1,000
	SAYFA SAYILARI	0,242	-0,349	-0,333

Model özeti incelendikten sonra Tablo 8’de görüldüğü üzere R-kare ve düzeltilmiş R-kare sırasıyla %14.1 ve %8 olarak bulunmuştur. Düzeltilmiş R-kare değerinin düşük olması, bağımsız denetim raporundaki öğelerin kilit denetim konularını açıklamakta yetersiz olduğunu göstermektedir.

Tablo 8. Model Özeti

Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Tahmin Hatası
1	0,376	0,141	0,08	0,17758

Varyans analizini kullanarak oluşturulan modelin anlamlı olup olmadığı incelenmiştir. Modelin önemlilik değeri %5’ten büyüktür. Bu sonuç, bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerinde etkisinin olmadığını belirtmektedir.

Çalışmanın regresyon analizi aşamasında olağan en küçük kareler yöntemi (OLS) yöntemi kullanılmıştır. OLS (Ordinary Least Squares) yöntemi, genellikle regresyon katsayılarını tahmin etmek için kullanılan bir analiz metodudur. Bu yöntem, hataların karelerinin toplamını minimize ederek en iyi katsayıları bulmayı amaçlamaktadır. Regresyon parametreleri incelendiğinde bağımsız değişkenlerin tamamının önemlilik değerlerinin %5’ten büyük olduğu görülmektedir. Bu kapsamda; denetim firmalarının, denetçi görüşlerinin ve rapor sayfa sayılarının kilit denetim konuları üzerinde etkili değildir. Diğer bir ifade ile modelde yer alan bağımsız değişkenlerin, denetim raporlarında bulunan kilit denetim konuları üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Bu kapsamda H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Başka bir ifadeyle; kilit denetim konuları, denetim firmalarından, denetçi görüşlerinden ve sayfa sayılarından bağımsız olarak ele alınmış ve belirlenmiştir. Her ne kadar %5 anlamlılık düzeyinde değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmasa da %10 anlamlılık düzeyi ile denetim firmalarının ve sayfa sayılarının kilit denetim konuları üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

Tablo 9. Varyans Analizi ve Regresyon Parametreleri

Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	Önemlilik
1	0,217	3	0,072	2,299	0,091
Artık	1,324	42	0,032		
Toplam	1,542	45			

Model	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t	Önemlilik Değeri	Eş doğrusallık İstatistikleri VIF (Varyans Enflasyon Faktörü)
	Beta Katsayısı	Standart Hata	Beta Katsayısı			
(Sabit)	-0,869	0,509	-	-1,706	0,095	-
DENETİM FİRMALARI	0,139	0,073	0,295	1,912	0,063	1,164
DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	-0,409	0,457	-0,137	-0,895	0,376	1,150
SAYFA SAYILARI	0,516	0,273	0,299	1,886	0,066	1,229

Elde edilen sonuçlar kapsamında aşağıdaki model oluşturulmuştur:

Kilit Denetim Konuları= -0,869 + 0,139 Denetim Firmaları - 0,409 Denetçi Görüşü + 0,516 Sayfa Sayıları + ε

Modelin sonuçları katsayılar bağlamında incelendiğinde; bağımsız değişkenlerden denetçi görüşleri değişkeninin kilit denetim konuları ile ters yönde hareket ettiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, denetim firmaları ile sayfa sayıları değişkenleri kilit denetim konuları ile pozitif yönlü ilişkili bulunmuştur. Ancak önemlilik değerleri tüm değişkenler için anlamsız olduğundan bağımsız denetim unsurlarının kilit denetim konuları üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Regresyon sonuçlarına göre denetim firmaları ve sayfa sayıları değişkenlerinin anlamlılık değerine yakınsadığı görülmektedir.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bağımsız denetim raporları, şirketnin paydaşlarının karar alma süreçlerinde yol gösterici niteliktedir. Bu kapsamda finansal bilgilerin güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olması önem arz etmektedir. Finansal bilgilerin uluslararası muhasebe standartlarına, muhasebe politikalarına ve yasal düzenlemelere uygun hazırlanmış olması gerekmektedir. Muhasebe skandalları ve finansal krizler, bu bilgilerin güvenilirliğini zedelemiş ve paydaşları, denetçilerin görüşleri dışında ilave bilgi elde etmeye sevk etmiştir.

IAASB bu doğrultuda ISA 701 standardını hazırlamış ve 2015 yılında sunmuştur. Türkiye'de ise ilgili standart, KGK tarafından 2017 yılında yürürlüğe konulmuştur. Kilit denetim konularının kapsamına ve sunumuna ilişkin bilgiler sunan bu standart, denetçilerin bağımsız denetim raporlarında önemli olarak gördüğü hususları ayrı bir başlık altında belirtmelerine olanak sağlamıştır. Bu şekilde daha şeffaf ve kalite denetim raporlarının hazırlanmasının önü açılmıştır.

Çalışmada; BİST'e kote ve Toptan ve Perakende Ticaret Sektöründe faaliyet gösterenler şirketler analiz edilmiştir. 2021 ve 2022 dönemleri için yapılan incelemede, en çok hasılat, hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılatın denetimi konularının kilit denetim konusu olarak raporlandığı bulgusuna erişilmiştir. Toplam 46 bağımsız denetim raporunun analiz edildiği çalışmada, nitel analiz yöntemlerinden doküman incelemesi ile içerik analizi gerçekleştirilmiş; bağımsız denetim raporlarının sayfa sayıları, şirketlerin hangi denetim firmaları tarafından denetlendiği, denetçilerin denetlediği şirketlerle ilgili verdikleri görüşler bağımsız denetim unsurları olarak ortaya konulmuştur.

Çalışmanın devamında, 2022 ve 2021 yıllarına ait denetim raporlarında bulunan kilit denetim konuları ile denetim raporu öğeleri arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Nitel analizde gerçekleştirilerek sunulan bağımsız denetim unsurları ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi belirlemek için nicel analiz yapılmış ve çoklu regresyon yöntemi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda değişkenler arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Diğer bir ifadeyle kilit denetim konuları; denetim firmalarından, denetçi görüşlerinden ve sayfa sayılarından bağımsız olarak ele alınmış ve belirlenmiştir. Daha geniş örneklem çerçevesinde gerçekleştirilecek çalışmalarda analizin anlamlı sonuçlar sunabileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 56, 1-24.

Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Uygulaması, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.

Arzova, S. B., & Şahin, B. Ş. (2020). Isa 701 (Bds 701) Kilit Denetim Konuları: BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 75-94.

Atay, M. S. ve Polat Çeltikçi, N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BİST -100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm*, 31(164). 113-142.

Aytaç, A. (2022). Muhasebe tahminlerinin denetimi ve bir uygulama (Basılmamış Doktora Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa.

Bayar, E. (2023). Türk metal sanayinde kilit denetim konularının incelenmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.

Bedard, J. Besacier, N. G., & Schatt, A. (2015). Consequences of Expanded Audit Reports Evidence from the Justifications of Assessments in France. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, (November, 20). 1-53

- Çiğer, Ü. A., Vardar, G. Ç., & Kinay, B. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği. *Mali Cözüm Dergisi*, 29, 109-148.
- Çağırın, F. K., ve Varıcı, İ. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründeki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 22, 193-208.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST00 Analizi. *Denetçim*, (23), 60-77
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20(1), 65-89
- Doğan, M. (2023). Kilit denetim konularının belirlenmesinde bağımsız denetçi algılarının değerlendirilmesine yönelik bir araştırma (Basılmamış Doktora Tezi). Karabük Üniversitesi, Karabük.
- Elden, İ. T. (2023). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesi: Borsa İstanbul imalat sektörü üzerine bir inceleme (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). KTO Karatay Üniversitesi, Konya.
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., Abdelfattah, T., & Karim, A. E. (2022). Corporate risk disclosure and key audit matters: the egocentric theory. *International Journal of Accounting & Information Management*, 30(2), 230-251.
- Erkek, M. S. (2021). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: Mali kuruluşlara ait bağımsız denetim raporlarının incelenmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Ertan Y. & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2019 Özel Sayı): 263-278.
- Etçi, F. (2023). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sektörel büyüklüklere göre incelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi örneği (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kayseri Üniversitesi, Kayseri.
- Genç, F. (2023). BİST endeksinde yer alan gıda sektörü işletmelerinin 2017-2021 yılları arası kilit denetim konularının analizi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Gözüaçık, G. (2023). Kilit denetim konularına etki eden faktörlerin farklı muhasebe kültürleri açısından değerlendirilmesi: Türkiye ve Birleşik Krallık (İngiltere) üzerine sektörel bir araştırma (Basılmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Güçlü, F. (2022). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Katılım 50 Endeksi Örneği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 401, 110-121.
- Gürdal, Ü. (2023). Pandemi öncesinde ve sürecinde kilit denetim konuları: BİST üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Gürsoy, H. (2021). Bağımsız denetim standardı 701 kapsamında kilit denetim konuları: BİST tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarının analizi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49- 64.
- Karacan, S., ve Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi-BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (57), 632-649.
- Karapınar, A., Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

- Kavut, F. L., ve Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Keleş, D. (2022). Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) İnşaat Endeksi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 67, 241-252.
- Keskin, S. (2022). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma (Basılmamış Doktora Tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Korkmaz, L. (2023). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi standardı: BİST 100'de işlem gören işletmeler/şirketler üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Yozgat Bozok Üniversitesi, Yozgat.
- Oghuvwu, M. E., & Orakwue, A. C. (2018). Determinants of Key Audit Matters Disclosure. *Accounting & Taxation Review*, 3(3), 69-77.
- Özbay, D. (2022). COVID-19 Pandemi Döneminde Artan Belirsizlik Ortamı ve Kilit Denetim Konuları Açıklamaları Üzerindeki Etkisi: BİST 100 Şirketleri İncelemesi, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2018). What Matters in Disclosures Of Key Audit Matters: Evidence From Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Polat Çeltikci, N. (2020). BDS 701 kapsamında kilit denetim konularının bağımsız denetim kalitesine etkisi (Basılmamış Doktora Tezi). Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Pratoomsuwan, T., ve Yolrabil, O. (2018). The key audit matter (kam) practices: the review of first year experience in Thailand. *NIDA Business Journal*, 23, 63-91.
- Pries, F., & Scott, S. (2018). Costs and benefits of key audit matter reporting for smaller public entities: The Australian experience. *College of Business and Economics, University of Guelph*, 31(2), 1-9.
- Rzazade, E. (2022). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları: BİST-spor endeksinde işlem gören şirketler üzerine bir uygulama (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Gümüşhane Üniversitesi, Gümüşhane.
- Sahyda, R., (2019). Key Audit Matters in Enhanced Auditor's Report: Tracing Malaysia in Its First Year Implementation. *International Journal of Progressive Sciences and Technologies*, 13(1), 39-45.
- Sarıkaya, F. (2020). Değişen bağımsız denetim yaklaşımı, kilit denetim konuları ve Borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi, Ankara.
- Shamkhalov, Z. (2022). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi: BİST 100'de işlem gören işletmelerin 2019-2020 yılları bağımsız denetçi raporlarının karşılaştırılması (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.
- Taştan, R. O. (2023). Pandemi öncesi ve sonrası bağımsız denetçi raporlarında denetçi görüşleri ve kilit denetim konularının analizi: 2019-2021 BİST 100 şirket raporlarının incelenmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kayseri Üniversitesi, Kayseri.
- Tez, B. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15(1), 85-116.
- Tusek, V. & Jezovita, A. (2018). The key audit matters as an element of the independent auditor's report – A Booster to the Corporate Governance. *Intereulaweast*, 5(2), 241-276.
- Türel, A. & Türel, A. (2019). Bağımsız Denetim ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketleri 2017-2018 Analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (12): 68, 1267-1272

Uludağ, S. (2022). Raporlama Süreçlerinde Değer Yaratımı Açısından Kilit Denetim Konuları: BİST-30 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 885-910.

Uzay, Ş., ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70.

Uzun, D. (2021). Covid-19 sürecinde kilit denetim konuları kapsamında açıklanan denetim prosedürlerinin denetçi raporları üzerinden değerlendirilmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Arel Üniversitesi, İstanbul.

Yılmaz, C. (2023). Türkiye'de bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları: BİST-100'de işlem gören işletmelerin 2021 raporları üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Bilgi Üniversitesi, İstanbul.

İnternet Kaynakları

Association of Chartered Certified Accountants. (2018). Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit. <https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html> Erişim Tarihi: 02.09.2023

KGK. (2017). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>. Li, H. (2020). A study of key audit matters disclosure. *Modern economy*, 11, 399-406. Erişim tarihi 09.09.2023



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: 30, 33-47, 2024

Araştırma Makalesi

BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ AKADEMİK YAYINLARIN VOSVIEWER PROGRAMI İLE BİBLİYOMETRİK ANALİZİ (BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF ACADEMIC PUBLICATIONS RELATED TO INDEPENDENT AUDIT WITH THE VOSVIEWER PROGRAM)

Hüseyin ÖZYİĞİT¹

ÖZ

Araştırmanın amacı; bağımsız denetimle ilgili akademik yayınları inceleyerek, bağımsız denetime yönelik eğilimleri tespit etmek ve bu alandaki mevcut çalışmalar hakkında çeşitli bilgiler sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda, “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramı Web of Science veri tabanında taratılarak 1989 ile 2023 yılları arasında yayınlanan 347 akademik yayın bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Bibliyometrik analiz; yayınlar, yayın tarihleri, yazarlar, dergiler, alıntılar, kurumlar, ülkeler, anahtar kelimeler vb. akademik literatürdeki kalıpları analiz etmek için kullanılan bir yöntemdir. Araştırmada; en fazla akademik yayının “2020” yılında yapıldığı, “işletme finansmanı” araştırma alanının en çok tercih edildiği, “Accounting Review” dergisinin yayıncı kuruluşlarda ve atıf sayısında ilk sırada olduğu, “Nottingham” Üniversitesi’nin bağımsız denetim konusuna daha fazla yoğunlaştığı, “Amerika Birleşik Devletleri”nin yayın ve atıf sayısında ilk sırada yer aldığı, en fazla bağlantılı yazarın “Matthieu Wargny” olduğu, en fazla atıf alan yazarın “R. C. Anderson” olduğu, en fazla “Temple” Üniversitesi’nin atıf aldığı, en fazla kullanılan anahtar sözcüğün “kurumsal yönetim” olduğu ve en çok bibliyografik eşleşmeye sahip yayının “Anderson (2004)” olduğu gibi bulgular tespit edilmiştir. Sonuç olarak bu çalışmanın, bağımsız denetim konusuyla ilgili çalışma yapacak araştırmacılara yol göstereceği öngörülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bibliyometrik Analiz, VOSviewer.

Jel Kodları: M40, M42

ABSTRACT

Purpose of the research; By examining academic publications on independent auditing, it is aimed to identify trends in independent auditing and to provide various information about current studies in this field. For this purpose, the concept of "Independent Audit" was scanned in the Web of Science database and 347 academic publications published between 1989 and 2023 were examined using the bibliometric analysis method. Bibliometric analysis; publications, publication dates, authors, journals, citations, institutions, countries, keywords, etc. It is a method used to analyze patterns in academic literature. In the research; The most academic publications were made in "2020", the "business finance" research field was most preferred, the "Accounting Review" journal ranked first in publishing organizations and the number of citations, "Nottingham" University focused more on independent auditing, "America" "United States of America" ranks first in the number of publications and citations, the most linked author is "Matthieu Wargny", the most cited author is "R. C. Anderson", "Temple" University was cited the most, the most used keyword was "corporate management", and the publication with the most bibliographic matches was "Anderson (2004)". As a result, it is anticipated that this study will guide researchers who will study the subject of independent auditing.

Key Words: Independent Audit, Bibliometric Analysis, VOSviewer.

Jel Codes: M40, M42

¹ Doç. Dr. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Kemah Meslek Yüksekokulu, huseyinozyigit@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0632-7931.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim, sanayileşmenin ve karmaşık iş yapılarının büyümesi sebebiyle doğru ve güvenilir finansal bilgiye duyulan ihtiyacın öne çıktığı 19. yüzyılın sonlarına ve 20. yüzyılın başlarına kadar uzanmaktadır. Bu dönemden daha eski yıllarda ise işletmeler, genellikle iç kontrol sistemlerine göre faaliyetlerini sürdürmüşlerdir (Lemon vd., 2000). Bağımsız denetimin gelişimindeki önemli olaylar arasında, 1887 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) ve 1880 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW) gibi muhasebe kuruluşlarının kurulması yer almaktadır. Bu kuruluşlar, muhasebe ve denetim standartların belirlenmesinde ve bağımsız denetim kavramının desteklenmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

1929 yılında gerçekleşen Amerikan borsasının çöküşü ve ardından gelen “Büyük Buhan”, finansal raporlamada şeffaflık ve güvenilirliğe duyulan ihtiyacı daha da artırmıştır. Amerika Birleşik Devletleri (ABD), 1933 yılında ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu (SEC) kuran ve halka açık şirketler için bağımsız denetimleri zorunlu kılan Menkul Kıymetler Yasasını ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Yasası'nı kabul etmiştir. Bu düzenlemeler bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşmasına zemin hazırlamıştır (Bell vd., 2005). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), finansal raporlamada tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlayarak uluslararası denetim standartlarını belirlemektedir. Bağımsız denetim, kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası haline gelerek iş dünyasında finansal bilgilerin güvenilirliğine katkıda bulunmaktadır.

Bağımsız denetim; bir işletmenin finansal tablolarının, iç kontrollerinin ve muhasebe süreçlerinin, bağımsız denetçi olarak bilinen adil ve tarafsız bir kişi tarafından sistematik bir şekilde incelenmesidir. Bağımsız denetimin temel amacı, işletme tarafından sunulan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda hissedarlar, yatırımcılar ve alacaklılar gibi menfaat sahiplerine güvence sağlamaktır. Böylece, şeffaflığı ve güveni artırarak finansal raporlamanın genel bütünlüğüne olumlu katkıda bulunmaktadır. Genellikle bağımsız denetçiler; mali müşavirlerden veya muhasebe ve denetim standartları konusunda uzmanlığa sahip kişilerden oluşmaktadır (Phan vd., 2019: 530). Bağımsız denetçinin sorumluluğu, işletmenin finansal tablolarının hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış beyanlar içerip içermediğine ilişkin görüş bildirmektir. Bu görüşü doğru bir şekilde gerçekleştirmek için denetçiler, sistematik ve iyi tanımlanmış bir denetim sürecini takip etmektedir.

Bağımsız denetim süreci, bağımsız denetçinin işletmenin işi, sektörü ve iç kontrol ortamı hakkında bilgi edinmesiyle başlamaktadır. Bu ilk değerlendirme, bağımsız denetçinin potansiyel riskleri belirlemesine ve denetim yaklaşımını buna göre uyarlamasına yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetçi daha sonra finansal tablo iddialarını destekleyen kanıtları toplamak için işlemleri, hesap bakiyelerini ve destekleyici belgeleri test etmeyi içeren maddi doğrulama prosedürlerini uygulamaktadır (Sardasht ve Rashedi, 2018: 72). Denetim süreci boyunca bağımsız denetçi, eleştirel bir zihniyetle hareket eder, mesleki şüpheciliğini uygular, işletme tarafından sağlanan bilgileri inceler ve bunları güvenilir ve ilgili kanıtlarla destekler. Ayrıca bağımsız denetçi, önemli yanlışlıkların önlenmesi ve tespit edilmesinde etkinliğini belirlemek amacıyla işletmenin iç kontrol sistemlerini de değerlendirmektedir.

Bağımsız denetçi, denetim prosedürlerinin tamamlanmasının ardından finansal tabloların doğruluğuna ilişkin denetçi görüşünü içeren bir denetim raporu düzenlemektedir. Rapor, finansal tabloların geçerli muhasebe standartlarına uygun olarak sunulup sunulmadığını bildirir ve paydaşlara bilinçli kararlar vermeleri için değerli bilgiler sağlamaktadır. Bağımsız denetim, finansal raporlamada hesap verebilirliğin, şeffaflığın ve güvenilirliğin desteklenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Tarek vd., 2017: 239). Ayrıca kurumsal yönetimin temel taşı olarak paydaşlara, bir işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında objektif ve güvenilir bir değerlendirme yaparak finansal piyasaların genel istikrarına olumlu katkıda bulunmaktadır. Bu çalışmada, Web of Science (WoS) veri tabanındaki bağımsız denetimle ilgili yayınları bibliyometrik analiz yardımıyla inceleyerek bağımsız denetime yönelik eğilimleri ortaya koymak amaçlanmaktadır. Bu bağlamda çalışmada; ilk olarak bağımsız denetimle ilgili genel bilgilere, ikinci olarak çalışmanın konusuyla alakalı literatür taramasına, üçüncü olarak araştırma metodolojisine ve son olarak elde edilen bulgular paralelinde sonuç ve önerilere yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bibliyometrik analizin kökenleri, modern bibliyografik uygulamaların ve sosyal bilimlerde nicel yöntemlerin ortaya çıkışıyla birlikte 20. yüzyılın başlarına dayanmaktadır. Ancak bibliyometrinin ayrı bir çalışma alanı olarak şekillenmeye başlaması 20. yüzyılın ikinci yarısını bulmaktadır (Broadus, 1987). Bibliyometrik analiz; bir literatürdeki kalıplara, eğilimlere ve ilişkilere dair öngörü kazanmak için bibliyografik verilerin istatistiksel olarak analizini içermektedir (Donthu vd., 2021: 286). Bibliyometrik teriminin ilk olarak İngiliz kütüphaneci Alan Pritchard tarafından 1950 yılında

kullanıldığı belirtilmektedir. Alan Pritchard, bilimsel literatürü ve alıntı modellerini niceliksel olarak analiz etmeye odaklanmıştır (Schrader, 1981). 1960'lı yıllarda Bilimsel Bilgi Enstitüsü'nü (ISI) kuran Amerikalı Eugene Garfield, bibliyometrinin gelişimindeki bir diğer önemli isim olmuştur. Garfield'ın Bilim Atf Dizini (SCI) ve Sosyal Bilimler Atf Dizini (SSCI) gibi alıntı dizinleri oluşturması, araştırmacılara bilimsel literatürdeki alıntı kalıplarını takip etmek ve incelemek için sistematik araçlar sağlamıştır (Broadus, 1987). Zamanla bibliyometrik analiz; bilgi teknolojisi ve veri bilimindeki ilerlemeleri de kapsayacak şekilde gelişerek çeşitli disiplinlerde araştırma analizinde, bilgi erişiminde, bilgi keşfinde, araştırma ağı oluşturmada ve karar alma süreçlerinde kullanılan önemli bir araç haline gelmiştir. Bağımsız denetim ve denetim konularına yönelik gerçekleştirilen başlıca bibliyometrik analiz çalışmaları aşağıda sunulmuştur.

Ciğer 2020 yılında yaptığı çalışmada, Scopus veri tabanında denetim kalitesine yönelik 1981 yılından 2020 yılına kadar sosyal bilimler alanında yayınlanan 1.419 makalenin bibliyometrik analizini yapmıştır. Denetim kalitesiyle ilgili akademik araştırmaların 2000'li yıllardan itibaren arttığını, “denetim kalitesi”, “denetim ücretleri”, “kazanç yönetimi” konularının güncel olduğunu, finansal raporlama ve denetim komitesiyle ilgili konuların talep gördüğünü, bilimsel olarak en çok atf alan ülkenin ABD olduğunu ve çok sayıda akademisyen olmayan kişinin alanın gelişimine katkıda bulunmak amacıyla sıklıkla iş birliği yaptığını belirtmiştir.

Lamboglia vd., 2021 yılında yaptıkları çalışmada, 256 makalenin bibliyometrik analizini gerçekleştirerek denetim ve teknoloji arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Ortak kelime analizi yaparak; tanımlayıcı performans göstergeleri, yayınlar, ülkeler, denetim ve teknolojiyi tartışan akademisyenler, belirli alanlara ilişkin hedef dergiler ve atflar hakkında bilgiler vermişlerdir. Sonuç olarak, denetim mesleğinde teknolojinin kullanımı ve uygulanmasına ilişkin üç ana konuyu (yazılım araçlarının kullanımı, bilgi sistemleri ile denetim arasındaki bağlantı, denetimin sürekli izlenmesi) ortaya koymuşlardır.

Kurbanova ve Cavlak 2021 yılında yaptıkları çalışmada, denetim ve blokzincir alanıyla ilgili Scopus veri tabanında yer alan 118 makalenin bibliyometrik analizini VOSviewer programını kullanarak yapmışlardır. Araştırma sonucunda; ilgili alana yönelik yapılan atıfların giderek arttığını, ilgili alanda yazılan makalelerin hızlı bir artış gösterdiğini, en yüksek olarak Çin'in ilgili alanda çalışmalara ağırlık verdiğini, konu başlığı içerisinde muhasebe, işletme ve yönetimin üst sıralarda yer aldığını tespit etmişlerdir.

Simone vd., 2021 yılında yaptıkları çalışmada, dijital dönüşümün yönetim denetimi üzerindeki etkilerini bibliyometrik analiz kullanarak araştırmışlardır. Araştırma sonucunda; sürekli denetim, dolandırıcılık tespiti, veri analitiği ve teknolojik yenilik olmak üzere dört bağımsız çalışma alanının varlığından bahsetmişlerdir.

María ve Manuel 2023 yılında yaptıkları çalışmada, denetim ve muhasebe alanlarında büyük veri (big data) ve yapay zekânın (artificial intelligence) önemini bibliyometrik analiz yardımıyla araştırmışlardır. Eş kelime ve bibliyografik birleştirme tekniklerini kullanmışlardır. Araştırma sonucunda; yayın faaliyetlerinin gelişimi, yazarların dağılımı, dergilerin çeşitliliği, en ilgili alanların özellikleri, talep edilen yeni çalışma alanları ve talebi azalan çalışma alanları hakkında bilgiler vermişlerdir.

Atasel ve Gerekan 2023 yılında yaptıkları çalışmada, Scopus veri tabanında yer alan 1954-2022 yılları arasındaki denetim ücretleri, denetim ve denetim kalitesi üzerine yapılan çalışmaların bibliyometrik analizini araştırmışlardır. 7.057 eserin yayınlandığını, en fazla yayının 2019 yılında gerçekleştiğini, en çok yayın yapan ülkenin ABD olduğunu, en fazla yayın yapan derginin “Managerial Auditing Journal” olduğunu ve en fazla atf alan eserin 1981 yılında DeAngelo tarafından yazılan “Auditor size and audit quality” başlıklı eser olduğunu belirtmişlerdir.

Abdelwahed vd., 2023 yılında yaptıkları çalışmada, dış denetimde büyük veri analitiğinin (big data analytics) benimsenmesine ilişkin en üretken ve alıntı yapılan yazarları, belgeleri ve kaynakları belirlemek için ilgili literatürün bibliyometrik analizini gerçekleştirmişlerdir. Scopus veri tabanında indekslenen 38 dergiden 2011-2021 yılları arasında yayınlanan 98 makaleyi incelemişlerdir. Dış denetimde büyük veri analitiği araştırmaların en verimli ülkesinin ABD olduğunu, Rutgers Üniversitesi'nin en verimli kuruluş olduğunu, en çok alıntı yapılan derginin “Accounting Horizons” olduğunu ve en çok alıntı yapılan makalenin Vasarhelyi vd. tarafından yazılan “Big data in accounting: An overview” başlıklı eser olduğunu tespit etmişlerdir.

Mashayekhi vd., 2023 yılında yaptıkları çalışmada, genişletilmiş denetim raporlamasının yapısını araştırmışlardır. 1991 ve 2022 yılları arasında Scopus veri tabanından alınan 123 makaleye ortak kelime ve ortak alıntı analizi de dahil olmak üzere çeşitli bibliyometrik teknikler uygulamışlardır. Araştırma sonucunda; genişletilmiş denetim raporlamasının denetim kalitesine odaklandığını, en çok alıntı yapılan derginin “The Accounting Review” olduğunu, en etkili üniversitenin Laval Üniversitesi olduğunu ve kurumsal yönetim konularının daha fazla incelendiğini belirtmişlerdir.

Antwi vd., 2023 yılında yaptıkları çalışmada, denetim ve kurumsal yönetim arasındaki ilişkiye yönelik akademik literatürün gelişimini araştırmışlardır. Scopus veri tabanında 2010 ve 2020 yılları arasında yayınlanan 48 eseri incelemek için bibliyometrik teknikler kullanmışlardır. Araştırma sonucunda; VOSviewer yazılımı aracılığıyla belge türü, yayın eğilimi, dergi türleri, etkili yazarlar, etkili makaleler, anahtar kelimeler ve yayın eğilimleri hakkında bilgiler vermişlerdir.

Samavat vd., 2023 yılında yaptıkları çalışmada, kamu sektöründe iç denetim alanıyla ilgili literatürde yer alan konuları (makale, dergi, yazar, ülke, kurum vb.) araştırmışlardır. 1993 ve 2023 yılları arasında yayınlanan, Scopus veri tabanından elde edilen 141 araştırma makalesinin bibliyometrik analizini yapmışlardır. Kamu sektöründe iç denetim araştırmalarının sayısında artış eğilimi olduğunu ve kurumsal yönetim, iç denetim etkinliği, iç kontroller, hesap verebilirlik, denetim komitesi ve risk yönetimi gibi kavramların en sık kullanılan anahtar kelimeler olduğunu belirtmişlerdir.

Abu Huson vd., 2023 yılında yaptıkları çalışmada, denetimde bilgi teknolojisi, yapay zekâ ve blokzincir ile ilgili literatürdeki son durumu araştırmışlardır. Yayın faaliyetlerini, araştırma eğilimlerini ve popüler konuları tasvir etmek için bibliyometrik teknikler kullanmışlardır. 2017 ve 2022 yılları arasında yayınlanan, Web of Science veri tabanından elde edilen 328 eser VOSviewer yazılımı aracılığıyla incelenmiştir. Araştırma sonucunda; bilgi teknolojisi ortamında bağımsızlığın ve denetim kalitesinin belirleyici olduğunu, denetim ve muhasebe mesleklerinde blokzincir teknolojisinin uygulanma zorluklarının olduğunu, muhasebe verilerinin yapay zekâ teknolojileri kullanılarak analiz edildiğini ve teknolojik sistemlerin denetçilerin performansı üzerinde etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir.

Solak ve Faydalı 2023 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe denetimi literatürünü araştırmışlardır. 1999 ve 2021 yılları arasında yayınlanan Web of Science veri tabanındaki 1.886 eserin analizinde bibliyometrik teknikler kullanmışlardır. Araştırma sonucunda; en üretken ülkenin ABD olduğunu, en üretken kurumun Monash Üniversitesi olduğunu ve muhasebe denetimi alanında yayımlanan bilimsel çalışmaların 1999-2021 yılları arasında %13,4 büyüdüğünü belirtmişlerdir.

Literatür taraması değerlendirildiğinde; bağımsız denetim ve denetim üzerine yapılan bibliyometrik çalışmaların denetim kalitesi, muhasebe denetimi, iç denetim, kurumsal yönetim, bilgi teknolojisi, blokzincir, büyük veri, dijital dönüşüm, denetim raporlaması, denetim ücretleri, denetimde yapay zekâ ve dış denetimde veri analitiği gibi konulara yönelik olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetimle ilgili çok kısıtlı bibliyometrik analiz çalışmasına ulaşılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

3. METODOLOJİ

Bu bölümde; araştırmanın amacı, kapsamı, soruları, yöntemi, kısıtları ve bulguları hakkında açıklamalar yer almaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı; bağımsız denetimle ilgili akademik yayınları inceleyerek, bağımsız denetime yönelik eğilimleri tespit etmek ve bu alandaki mevcut çalışmalar hakkında çeşitli bilgiler sunmaktır. Araştırmanın kapsamı doğrultusunda, “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramı Web of Science veri tabanında taratılarak 1989 ile 2023 yılları arasında yayınlanan 347 akademik yayın analiz edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Soruları

Bu çalışmada cevap aranan sorular aşağıdaki gibidir:

- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların yıllara göre dağılımı nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların araştırma kategorilerine göre dağılımı nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların yayıncı kuruluşlara göre dağılımı nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların üniversitelere göre dağılımı nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların ülkelere göre dağılımı nasıldır?

- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların ortak yazar analizi nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların yazar atıf analizi nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların ülke atıf analizi nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların kaynak atıf analizi nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların üniversite atıf analizi nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların anahtar sözcük analizi nasıldır?
- Web of Science veri tabanında taratılan “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramıyla ilgili akademik yayınların bibliyografik eşleşme analizi nasıldır?

3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları

Web of Science veri tabanında “Tüm Alanlar” (all fields) seçilerek “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramının taratılması sonucunda 347 akademik yayına ulaşılmıştır. Bu akademik yayınlar; 1989 ve 2023 yılları arasında kapsamakla birlikte 272 makale, 41 bildiri, 12 derleme makalesi, 6 erken görünüm (yayınlanacak çalışma), 3 belge, 5 kitap bölümü, 3 editoryal yazı, 4 toplantı özeti ve 1 kitap incelemesinden oluşmaktadır. Araştırmada “Bağımsız Denetim” kavramı ile ilgili Web of Science veri tabanında yayınlanan eserler bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Bibliyometrik analiz; yayınlar, yayın tarihleri, yazarlar, dergiler, alıntılar, kurumlar, ülkeler, anahtar kelimeler vb. akademik literatürdeki kalıpları analiz etmek için kullanılan bir yöntemdir. Bibliyometrik analizin temel amacı, belirli bir bilimsel çalışma alanı içindeki veya çeşitli disiplinler arasındaki etkiyi, üretkenliği ve eğilimleri değerlendirmektir (Rupinder, 2022: 2506).

Web of Science veri tabanından elde edilen 1989 ve 2023 yılları arasındaki “Bağımsız Denetim” kavramı ile ilgili 347 akademik yayının bibliyometrik analizi, VOSviewer yazılımı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. VOSviewer, bibliyometrik analiz ve görselleştirmede yaygın olarak kullanılan bir yazılım aracıdır. Ayrıca VOSviewer; yayınlar, dergiler, araştırmacılar, araştırma kuruluşları, ülkeler, anahtar kelimeler vb. kavramlardan ortak ağlar oluşturmak için kullanılmaktadır (Tang vd., 2023: 2). Araştırmaya konu akademik yayınların sadece Web of Science veri tabanından alınması (Web of Science veri tabanı ile birlikte farklı veri tabanlarında da yer alan aynı çalışmaların tekrar değerlendirilmesini önlemek için yapılmıştır), 1989 yılından önceki akademik yayınlara ulaşılabilmesi ve erişime kapalı akademik yayınlar çalışmanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

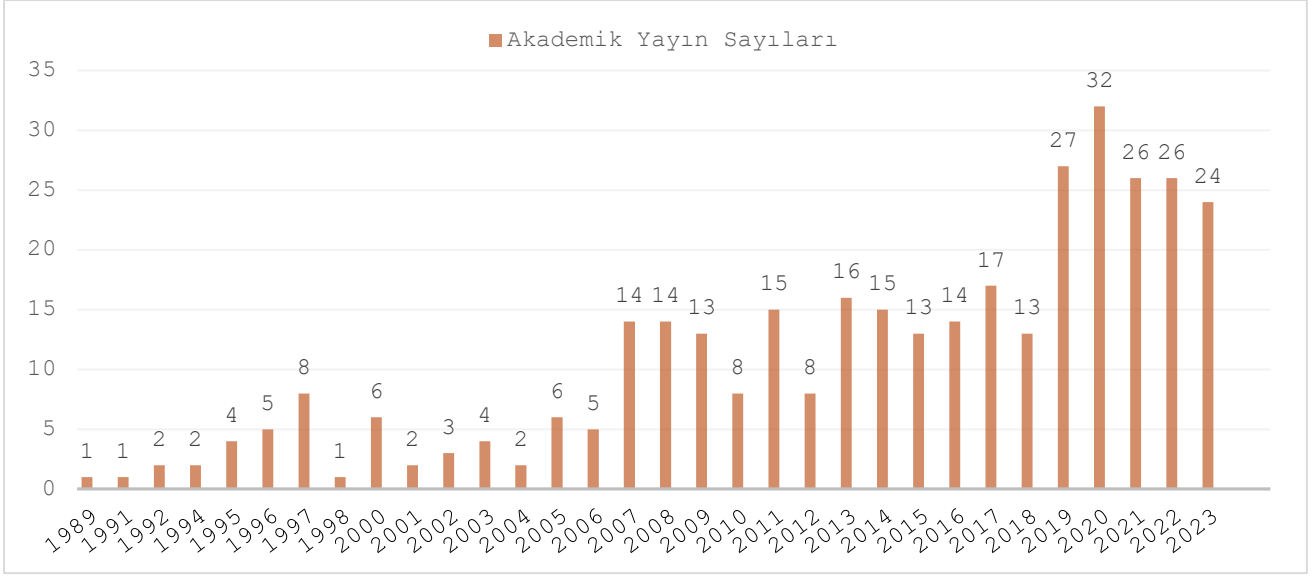
3.4. Araştırmanın Bulguları

Web of Science veri tabanından elde edilen “Bağımsız Denetim” kavramı ile ilgili 347 akademik yayın, VOSviewer yazılımıyla analiz edilmiş ve bu analizden elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur.

3.4.1. Akademik Yayınların Yıllara Göre Dağılımı

Grafik 1’de, “Bağımsız Denetim” kavramıyla ilgili akademik çalışmaların 1989 ve 2023 yılları arasındaki dağılımı gösterilmektedir. Grafik 1’e baktığımızda en çok yayın 2020 yılında, en az yayın ise 1989, 1991 ve 1998 yılında yapılmıştır. 2007 yılından 2018 yılına kadar yıllık ortalama 13 çalışma yayınlanmıştır. 2019, 2021 ve 2022 yıllarında birbirine yakın sayıda çalışma yapılmıştır. Grafik 1’deki akademik yayın sayılarına göre, en fazla artış 2018 yılından 2019 yılına, en fazla düşüş ise 1997 yılından 1998 yılına ve 2011 yılından 2012 yılına olmuştur. Ayrıca 2020 yılından 2023 yılına yayın sayısı azalmıştır.

Grafik 1. Yıllara Göre Akademik Yayınların Dağılımı



3.4.2. Akademik Yayınların Web of Science Veri Tabanındaki Kategorilere Göre Dağılımı

Tablo 1’de, “Bağımsız Denetim” kavramıyla ilgili akademik çalışmaların 1989 ve 2023 yılları arasındaki araştırma kategorilerine göre dağılımı gösterilmektedir. Tablo 1’de en çok yayın sayısına sahip 12 araştırma kategorisine yer verilmiştir. Tablo 1’e baktığımızda en çok yayın işletme finansmanı kategorisinde yapılmıştır. İşletme finansmanı kategorisini en çoktan aza doğru sırasıyla yönetim, işletme, ekonomi, cerrahi ve disiplinlerarası sosyal bilimler kategorileri izlemektedir. Kamu yönetimi, radyoloji nükleer tıp, bilgisayar bilimleri bilgi sistemleri, endokrinoloji metabolizma, psikiyatri ve yöneylem araştırması yönetim bilimleri kategorilerinde birbirlerine yakın sayıda çalışma yayınlanmıştır.

Tablo 1. Akademik Yayınların Araştırma Kategorilerine Göre Dağılımı

Web of Science Kategorileri	Yayın Sayısı	Yüzdellik Dilimi
İşletme Finansmanı	117	%33,7
Yönetim	52	%15
İşletme	50	%14,4
Ekonomi	34	%9,8
Cerrahi*	19	%5,5
Disiplinlerarası Sosyal Bilimler	9	%2,6
Kamu Yönetimi	8	%2,3
Radyoloji Nükleer Tıp*	8	%2,3
Bilgisayar Bilimleri Bilgi Sistemleri	7	%2
Endokrinoloji Metabolizma*	7	%2
Psikiyatri*	7	%2
Yöneylem Araştırması Yönetim Bilimleri	6	%1,7
Diğer	23	%6,7
Toplam	347	%100

* Tıp kategorilerinde yapılan bağımsız denetim odaklı çalışmalar; kullanılan medikal malzeme maliyetlerinin incelenmesine yöneliktir.

3.4.3. Akademik Yayınların Yayıncı Kuruluşlara Göre Dağılımı

Tablo 2’de, “Bağımsız Denetim” kavramıyla ilgili akademik çalışmaların 1989 ve 2023 yılları arasındaki yayıncı kuruluşlara göre dağılımı gösterilmektedir. Yayıncı kuruluşlara göre 1 yayın sayısına sahip 251 (%72) kuruluş, 2 yayın sayısına sahip 21 (%6) kuruluş ve 3 yayın sayısına sahip 19 (%5) kuruluş olduğu tespit edilmiştir. Tablo 2’de en çok yayın sayısına sahip 11 yayıncı kuruluşa yer verilmiştir. Tablo 2’ye baktığımızda en çok yayın Accounting Review kuruluşu tarafından yapılmıştır. Accounting Review kuruluşunu en çoktan aza doğru sırasıyla Auditing A Journal of Practice

Theory, British Journal of Surgery ve Revista Contabilidad e Controladoria kuruluşları izlemektedir. Contemporary Accounting Research, Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Journal of Accounting and Public Policy, Journal of Asian Finance Economics and Business ve Review of Accounting and Finance kuruluşlarında aynı sayıda çalışma yayınlanmıştır.

Tablo 2. Yayıncı Kuruluşlara Göre Akademik Yayınların Dağılımı

Yayıncı Kuruluşlar	Yayın Sayısı	Yüzelik Dilimi
Accounting Review	8	%2,3
Auditing A Journal of Practice Theory	6	%1,7
British Journal of Surgery	6	%1,7
Revista Contabilidad e Controladoria	6	%1,7
International Journal of Disclosure and Governance	5	%1,4
Managerial Auditing Journal	5	%1,4
Contemporary Accounting Research	4	%1,2
Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis	4	%1,2
Journal of Accounting and Public Policy	4	%1,2
Journal of Asian Finance Economics and Business	4	%1,2
Review of Accounting and Finance	4	%1,2
<i>Diğer</i>	291	%83,8
<i>Toplam</i>	347	%100

3.4.4. Akademik Yayınların Üniversitelere Göre Dağılımı

Tablo 3'te, "Bağımsız Denetim" kavramıyla ilgili akademik çalışmaların 1989 ve 2023 yılları arasındaki üniversitelere göre dağılımı gösterilmektedir. Üniversitelere göre 1 yayın sayısına sahip 136 (%39) üniversite, 2 yayın sayısına sahip 93 (%27) üniversite, 3 yayın sayısına sahip 32 (%9) üniversite ve 4 yayın sayısına sahip 18 (%5) üniversite olduğu belirlenmiştir. Tablo 3'te en çok yayın sayısına sahip 10 üniversiteye yer verilmiştir. Tablo 3'e baktığımızda en çok yayın Nottingham Üniversitesi'nde yapılmıştır. Nottingham Üniversitesi'ni en çoktan aza doğru sırasıyla Leicester ve London Üniversitesi izlemektedir. Sao Paulo, Oxford, Tennessee Knoxville ve Tennessee System üniversitelerinde aynı sayıda çalışma yayınlanmıştır.

Tablo 3. Üniversitelere Göre Akademik Yayınların Dağılımı

Yayıncı Kuruluşlar	Yayın Sayısı	Yüzelik Dilimi
Nottingham Üniversitesi	13	%3,7
Leicester Üniversitesi	8	%2,3
London Üniversitesi	8	%2,3
Sao Paulo üniversitesi	6	%1,7
Oxford Üniversitesi	6	%1,7
Tennessee Knoxville Üniversitesi	6	%1,7
Tennessee System Üniversitesi	6	%1,7
Birmingham Üniversitesi	5	%1,4
California System Üniversitesi	5	%1,4
Edinburgh Üniversitesi	5	%1,4
<i>Diğer</i>	279	%80,7
<i>Toplam</i>	347	%100

3.4.5. Akademik Yayınların Ülkelere Göre Dağılımı

Tablo 4'te, "Bağımsız Denetim" kavramıyla ilgili akademik çalışmaların 1989 ve 2023 yılları arasındaki ülkelere göre dağılımı gösterilmektedir. Tablo 4'te en çok yayın sayısına sahip 12 ülkeye yer verilmiştir. Tablo 4'e baktığımızda en çok yayın Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'ni en çoktan aza doğru sırasıyla İngiltere, Brezilya, Avustralya, Çin Halk Cumhuriyeti, Türkiye ve Malezya ülkeleri izlemektedir. Endonezya-İskoçya ile Kanada-Almanya ülkelerinde aynı sayıda çalışma yayınlanmıştır. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere, akademik çalışmaların yayınlanmasında öncü ülkeler olarak görülmektedir.

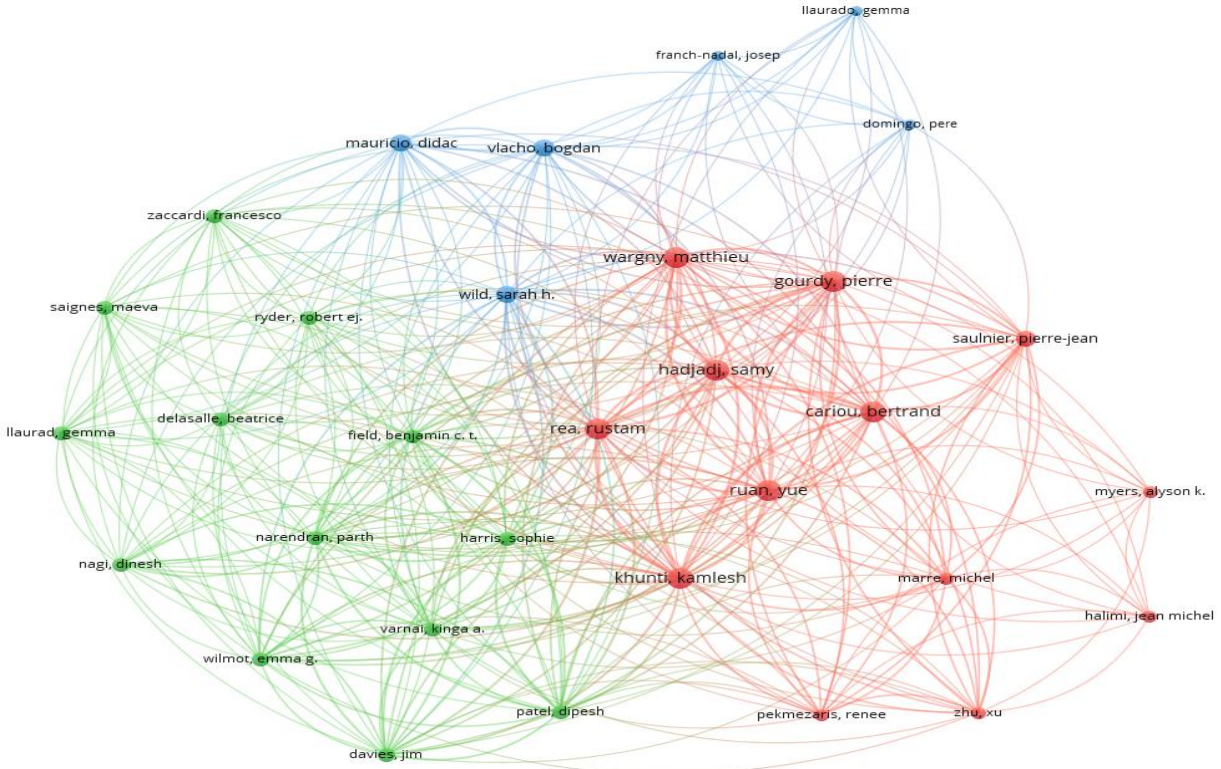
Tablo 4. Ülkelere Göre Akademik Yayınların Dağılımı

Yayıncı Kuruluşlar	Yayın Sayısı	Yüzdelerik Dilimi
Amerika Birleşik Devletleri	91	%26,2
İngiltere	58	%16,7
Brezilya	22	%6,3
Avustralya	21	%6,1
Çin Halk Cumhuriyeti	20	%5,7
Türkiye	19	%5,4
Malezya	14	%4,1
Endonezya	13	%3,7
İskoçya	13	%3,7
Kanada	12	%3,4
Almanya	12	%3,4
Vietnam	9	%2,5
Diğer	43	%12,8
Toplam	347	%100

3.4.6. Akademik Yayınların Ortak Yazar Analizi

Ortak yazar analizine göre 1989 ve 2023 yılları arasındaki en fazla bağlantılı yazarları belirlemek için en az 1 atıf ve en az 1 yayın kriteri seçilerek akademik yayınların VOSviewer ağ haritası oluşturulmuştur. En fazla bağlantılı yazarlar arasında yapılan VOSviewer analize göre 3 kümede birleşen 32 yazar ve toplam 380 bağlantı tespit edilmiştir. Şekil 1’de, “Bağımsız Denetim” kavramıyla ilgili akademik çalışmaların ortak yazarlara göre ağ haritası gösterilmektedir. Şekil 1’e baktığımızda en fazla bağlantılı yazarların Matthieu Wargny, Pierre Gourdy, Samy Hadjadj, Rustam Rea, Bertrand Cariou, Yue Ruan ve Kamlesh Khunti olduğu belirlenmiştir. Ayrıca en fazla bağlantılı yazarlar arasında en fazla atıf alan yazarların (Anderson, Mansi, Reeb, Carcello, Neal, Krishnan vb.) olmadığını saptanmıştır.

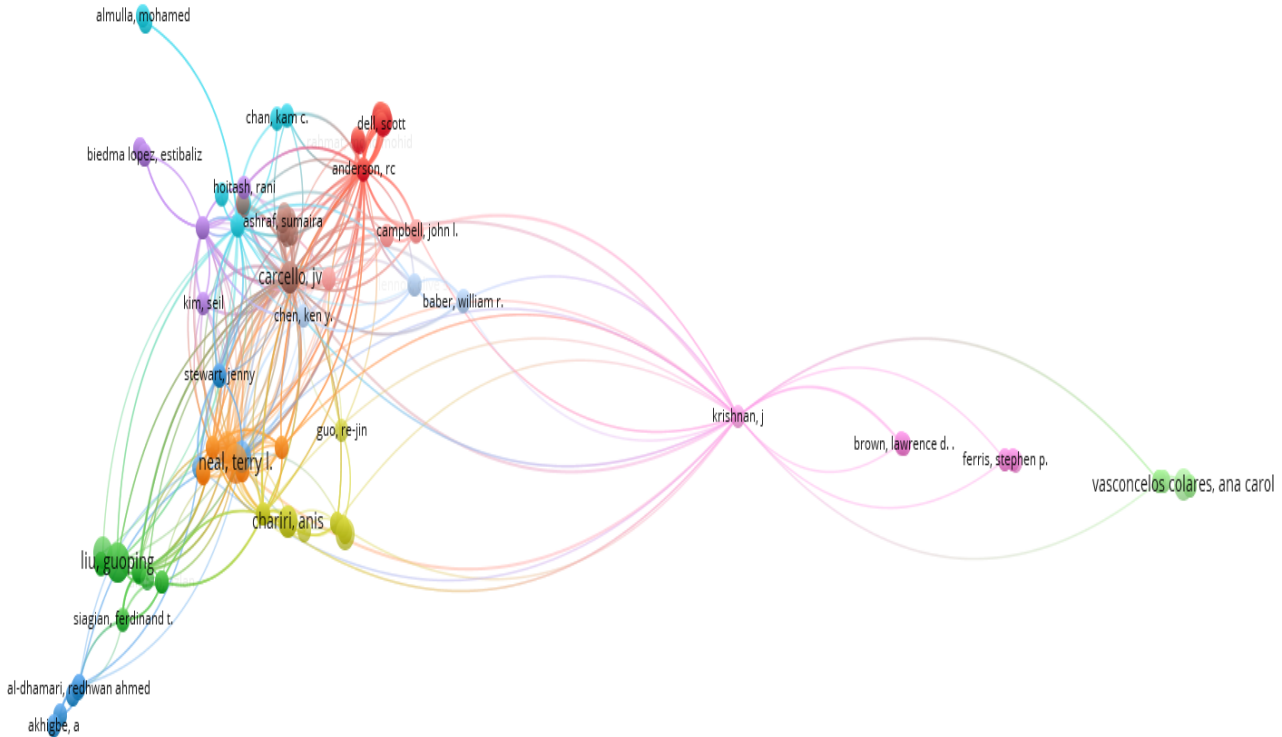
Şekil 1. Ortak Yazarlara Göre Akademik Yayınların Ağ Haritası



3.4.7. Akademik Yayınların Yazar Atf Analizi

Yazar atf analizine göre 1989 ve 2023 yılları arasındaki en fazla atf alan ve en yüksek atf bağlantı gücü olan yazarları belirlemek için en az 1 atf ve en az 1 yayın kriteri seçilerek akademik yayınların VOSviewer ağ haritası oluşturulmuştur. En fazla atf alan ve en yüksek atf bağlantı gücü olan yazarlar arasında yapılan VOSviewer analize göre 12 kümede birleşen 149 yazar ve toplam 685 bağlantı tespit edilmiştir. Şekil 2’de, “Bağımsız Denetim” kavramıyla ilgili akademik çalışmaların yazar atıflarına göre ağ haritası gösterilmektedir. Şekil 2’ye baktığımızda en fazla atf alan yazarlar 755 atf ile R. C. Anderson, S. A. Mansi ve D. M. Reeb, 697 atf ile J. V. Carcello ve T. L. Neal olmuştur. Ayrıca en yüksek atf bağlantı gücü olan yazarlar arasında T. L. Neal, Anis Chariri, J. V. Carcello, Sumaira Ashraf, Scott Dell, R. C. Anderson ve Rani Hoitash yer almaktadır.

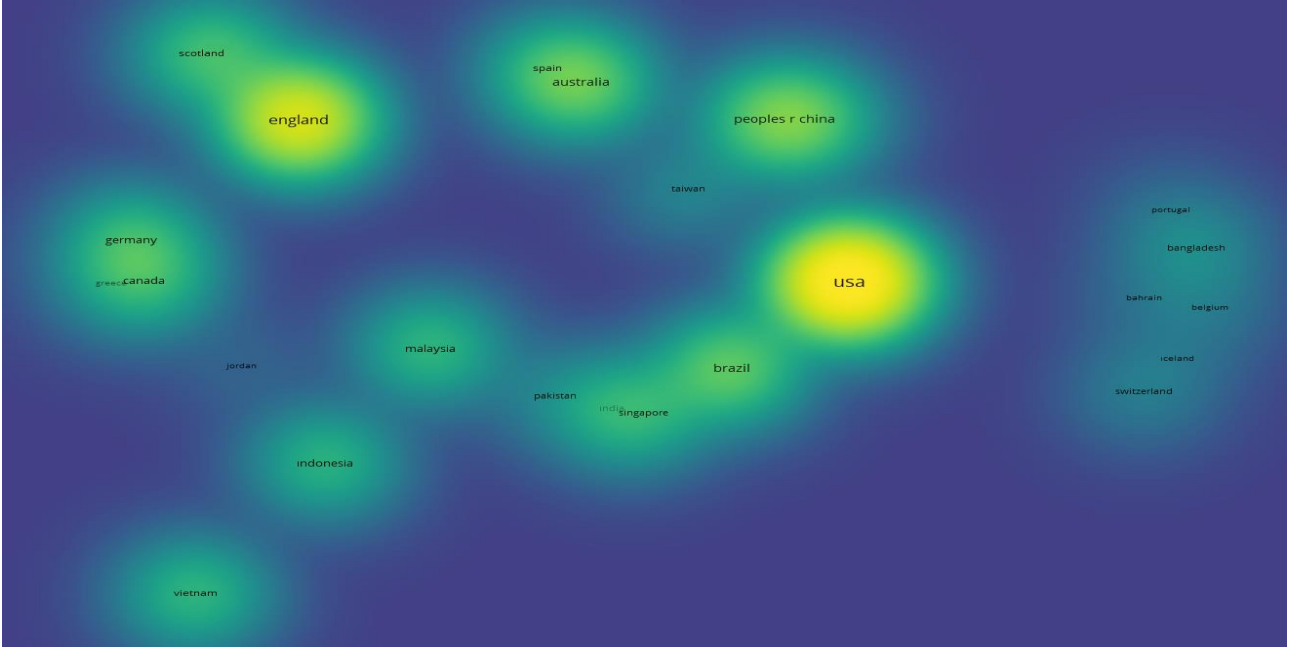
Şekil 2. Yazar Atıflarına Göre Akademik Yayınların Ağ Haritası



3.4.8. Akademik Yayınların Ülke Atf Analizi

Ülke atf analizine göre 1989 ve 2023 yılları arasındaki en fazla atf alan ve en yüksek atf bağlantı gücü olan ülkeleri belirlemek amacıyla en az 1 atf ve en az 1 yayın kriteri seçilerek akademik yayınların VOSviewer ağ haritası oluşturulmuştur. En fazla atf alan ve en yüksek atf bağlantı gücü olan ülkeler arasında yapılan VOSviewer analize göre 11 kümede birleşen 31 ülke ve toplam 62 bağlantı tespit edilmiştir. Şekil 3’te, “Bağımsız Denetim” kavramıyla ilgili akademik çalışmaların ülke atıflarına göre ağ haritası gösterilmektedir. Şekil 3’te yer alan yuvarlakların büyüklüğü ve daha açık sarı renkler atf sayısındaki yoğunluğu ifade etmektedir. Şekil 3’e baktığımızda en fazla atf alan ülkeler Amerika Birleşik Devletleri (4.504 atf), İngiltere (1.071 atf), Avustralya (722 atf), Kanada (458 atf) ve İskoçya (289 atf) olmuştur. Ayrıca en yüksek atf bağlantı gücü olan ülkeler arasında Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Tayvan, Malezya, Endonezya, Kanada ve Yeni Zelanda yer almaktadır.

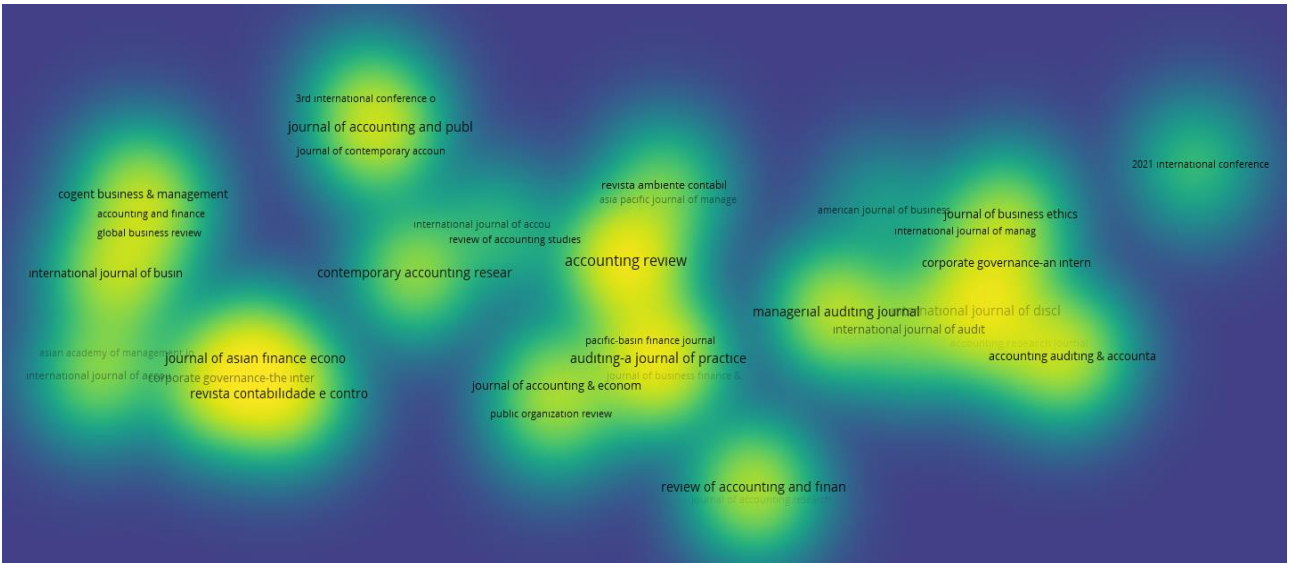
Şekil 3. Ülke Atıflarına Göre Akademik Yayınların Ağ Haritası



3.4.9. Akademik Yayınların Kaynak Atfı Analizi

Kaynak atfı analizine göre 1989 ve 2023 yılları arasındaki en fazla atfı alan ve en yüksek atfı bağlantı gücü olan kaynakları belirlemek için en az 1 atfı ve en az 1 yayını kriteri seçilerek akademik yayınların VOSviewer ağ haritası oluşturulmuştur. En fazla atfı alan ve en yüksek atfı bağlantı gücü olan kaynaklar arasında yapılan VOSviewer analize göre 11 kümede birleşen 46 kaynak ve toplam 85 bağlantı tespit edilmiştir. Şekil 4'te, "Bağımsız Denetim" kavramıyla ilgili akademik çalışmaların kaynak atıflarına göre ağ haritası gösterilmektedir. Şekil 4'te yer alan yuvarlakların büyüklüğü ve daha açık sarı renkler atfı sayısındaki yoğunluğu ifade etmektedir. Şekil 4'e baktığımızda en fazla atfı alan kaynaklar Accounting Review (1.381 atfı), Journal of Accounting & Economics (961 atfı), Contemporary Accounting Research (407 atfı) ve Auditing – A Journal of Practice & Theory (240 atfı) olmuştur. Ayrıca en yüksek atfı bağlantı gücü olan kaynaklar arasında Accounting Review, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting & Economics ve International Journal of Management Reviews yer almaktadır.

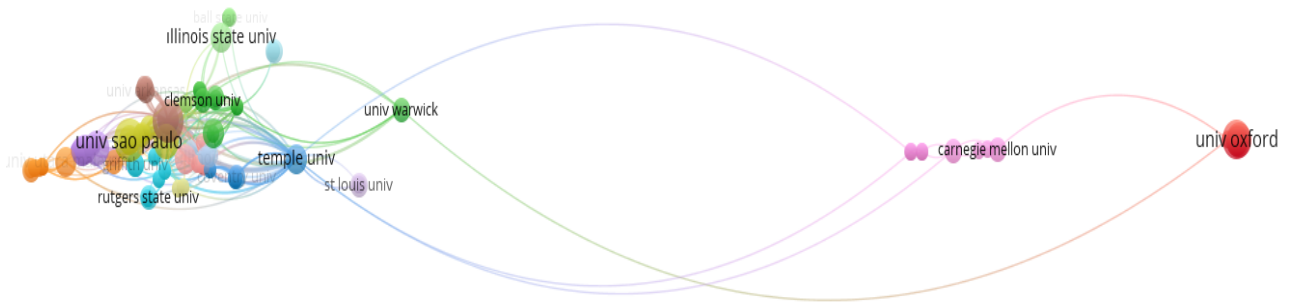
Şekil 4. Kaynak Atıflarına Göre Akademik Yayınların Ağ Haritası



3.4.10. Akademik Yayınların Üniversite Atfı Analizi

Üniversite atfı analizine göre 1989 ve 2023 yılları arasındaki en fazla atfı alan ve en yüksek atfı bağlantı gücü olan üniversiteleri belirlemek için en az 1 atfı ve en az 1 yayın kriteri seçilerek akademik yayınların VOSviewer ağı haritası oluşturulmuştur. En fazla atfı alan ve en yüksek atfı bağlantı gücü olan üniversiteler arasında yapılan VOSviewer analize göre 15 kümede birleşen 131 üniversite ve toplam 460 bağlantı tespit edilmiştir. Şekil 5'te, "Bağımsız Denetim" kavramıyla ilgili akademik çalışmaların üniversite atfılarına göre ağı haritası gösterilmektedir. Şekil 5'e baktığımızda en fazla atfı alan üniversiteler Temple Üniversitesi (1.235 atfı), Tennessee Üniversitesi (1.064 atfı), American Üniversitesi (755 atfı), Virginia Tech (755 atfı) ve Kentucky Üniversitesi (711 atfı) olmuştur. Ayrıca en yüksek atfı bağlantı gücü olan üniversiteler arasında Tennessee Üniversitesi, Kentucky Üniversitesi, Temple Üniversitesi, Loughborough Üniversitesi ve Sheffield Üniversitesi yer almaktadır.

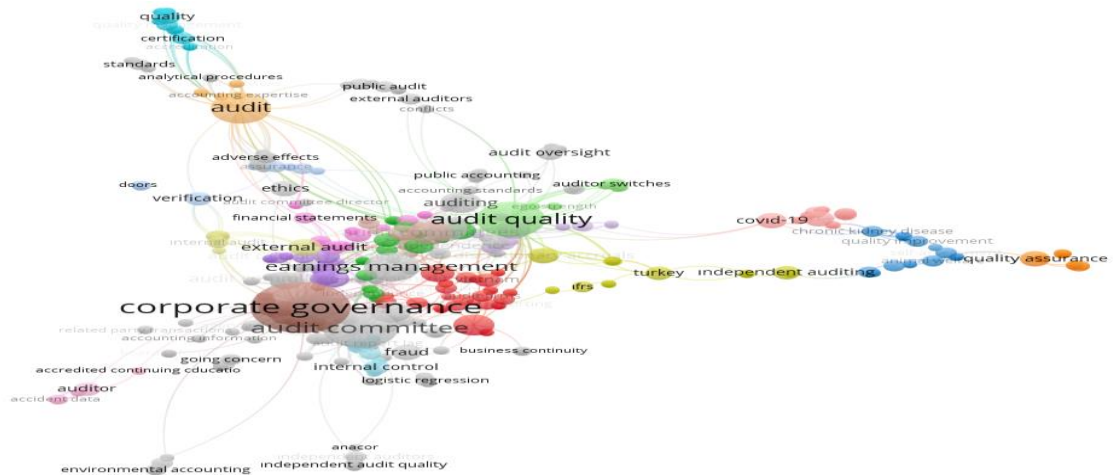
Şekil 5. Üniversite Atfılarına Göre Akademik Yayınların Ağ Haritası



3.4.11. Akademik Yayınların Anahtar Sözcük Analizi

Anahtar sözcük analizine göre 1989 ve 2023 yılları arasındaki en fazla kullanılan anahtar sözcükleri belirlemek amacıyla en az 1 ortak kelime kriteri seçilerek akademik yayınların VOSviewer ağı haritası oluşturulmuştur. En fazla kullanılan anahtar sözcükler arasında yapılan VOSviewer analize göre 48 kümede birleşen 596 anahtar sözcük ve toplam 1.942 bağlantı tespit edilmiştir. Şekil 6'da, "Bağımsız Denetim" kavramıyla ilgili akademik çalışmaların anahtar sözcük analizine göre ağı haritası gösterilmektedir. Şekil 6'ya baktığımızda en fazla kullanılan anahtar sözcükler 42 tekrar ile corporate governance (kurumsal yönetim), 23 tekrar ile audit committee (denetim komitesi), 20 tekrar ile audit quality (denetim kalitesi), 15 tekrar ile audit (denetim), 13 tekrar ile earnings management (kazanç yönetimi), 12 tekrar ile independent audit (bağımsız denetim), 9 tekrar ile audit fees (denetim ücretleri), 7 tekrar ile financial reporting quality (finansal raporlama kalitesi) ve auditing (denetleme), 5 tekrar ile external audit (dış denetim) olmuştur. Ayrıca corporate governance, audit committee ve audit quality en yüksek bağlantı gücü olan anahtar kelimelerdir.

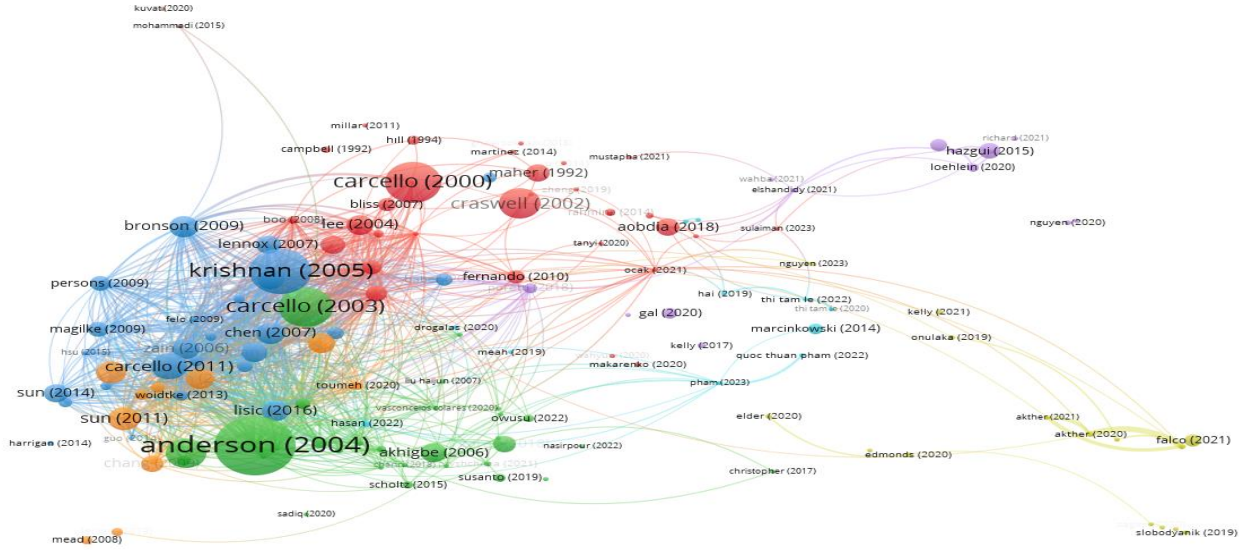
Şekil 6. Anahtar Sözcüklere Göre Akademik Yayınların Ağ Haritası



3.4.12. Akademik Yayınların Bibliyografik Eşleşme Analizi

Aynı esere birbirinden bağımsız iki kaynak tarafından atıf yapılması, bibliyografik eşleşme durumunu ifade etmektedir. Bibliyografik eşleşme analizine göre 1989 ve 2023 yılları arasındaki en fazla bibliyografik eşleşme olan yayınları belirlemek amacıyla en az 1 atıf kriteri seçilerek akademik yayınların VOSviewer ağ haritası oluşturulmuştur. En fazla bibliyografik eşleşme olan yayınlar arasında yapılan VOSviewer analize göre 8 kümede birleşen 144 yayın ve toplam 2.970 bağlantı tespit edilmiştir. Şekil 7’de, “Bağımsız Denetim” kavramıyla ilgili akademik çalışmaların bibliyografik eşleşme analizine göre ağ haritası gösterilmektedir. Şekil 7’ye baktığımızda en fazla bibliyografik eşleşmeye sahip yayınlar 755 alıntı ile Anderson (2004), 447 alıntı ile Krishnan (2005), 363 alıntı ile Carcello (2000), 333 alıntı ile Carcello (2003), 220 alıntı ile Mella (1997), 198 alıntı ile Craswell (2002) ve 188 alıntı ile Brick (2010) olmuştur. Ayrıca Carcello (2011), Hoitash (2009), Ghafran (2013), Chen (2007), Kim (2017), Owens-Jackson (2009) ve Campbell (2015) en yüksek bağlantı gücü olan bibliyografik eşleşmeye sahip yayınlardır.

Şekil 7. Bibliyografik Eşleşmeye Göre Akademik Yayınların Ağ Haritası



4. SONUÇ

Küresel pazarların genişlemesi, teknolojinin ilerlemesi ve düzenleyici çerçevelerin gelişmesi; güvenin, şeffaflığın ve hesap verebilirliğin korunması noktasında bağımsız denetimi daha da önemli hale getirmektedir. Bağımsız denetim; paydaşlara, finansal tabloların bir şirketin mali durumunu ve performansını doğru bir şekilde temsil ettiğine dair güvence sağlayarak finansal bütünlüğün temel taşı olarak hizmet etmektedir. Ayrıca, bilginin bol olduğu kadar yanlış bilginin de yaygın olduğu bir çağda, finansal bilgilerin doğruluğunu belirlemede de önemli bir rol oynamaktadır. Bu çalışmada, bağımsız denetim alanıyla ilgili yayınlanan akademik çalışmalar hakkında çeşitli bilgiler sunmak amaçlanmıştır.

Araştırmada, “Bağımsız Denetim” (Independent Audit) kavramı Web of Science veri tabanında taratılarak 1989 ile 2023 yılları arasında yayınlanan 347 akademik yayın analiz edilmiştir. Bu akademik yayınlar; 272 makale, 41 bildiri, 12 derleme makalesi, 6 erken görünüm (yayınlanacak çalışma), 3 belge, 5 kitap bölümü, 3 editoryal yazı, 4 toplantı özeti ve 1 kitap incelemesinden oluşmaktadır. Akademik çalışmaların 1989 ve 2023 yılları arasındaki dağılımına bakıldığında; en çok yayın 2020 yılında (32 yayın), en az yayın ise 1989 (1 yayın), 1991 (1 yayın) ve 1998 (1 yayın) yıllarında yapılmıştır. Birbirine yakın sayıda akademik çalışmalar 2019 (27 yayın), 2021 (26 yayın) ve 2022 (26 yayın) yıllarında yayınlanmıştır. Ayrıca 2020 yılından 2023 yılına yayın sayısı azalmıştır.

Akademik çalışmaların araştırma kategorilerine göre dağılımı incelendiğinde, en çok yayın işletme finansmanı kategorisinde (117 yayın) yapılmıştır. İşletme finansmanı kategorisini en çoktan aza doğru sırasıyla yönetim (52 yayın), işletme (50 yayın), ekonomi (34 yayın), cerrahi (19 yayın) ve disiplinlerarası sosyal bilimler (9 yayın) kategorileri izlemektedir. Akademik çalışmaların yayıncı kuruluşlara göre dağılımına bakıldığında, en çok yayın Accounting Review (8 yayın) kuruluşu tarafından gerçekleştirilmiştir. Accounting Review kuruluşunu en çoktan aza doğru sırasıyla Auditing A Journal of Practice Theory, British Journal of Surgery ve Revista Contabilidad e Controladoria kuruluşları izlemektedir. Akademik çalışmaların üniversitelere göre dağılımı analiz edildiğinde, en çok yayın Nottingham

Üniversitesi'nde (13 yayın) yapılmıştır. Nottingham Üniversitesi'ni en çoktan aza doğru sırasıyla Leicester (8 yayın) ve London Üniversitesi (8 yayın) izlemektedir.

Akademik çalışmaların ülkelere göre dağılımına bakıldığında, en çok yayın Amerika Birleşik Devletleri'nde (91 yayın) yapılmıştır. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere, akademik çalışmaların yayınlanmasında öncü ülkeler olarak yerini almaktadır. Akademik çalışmaların ortak yazar analizi incelendiğinde, en fazla bağlantılı yazarların Matthieu Wargny, Pierre Gourdy, Samy Hadjadj, Rustam Rea, Bertrand Cariou, Yue Ruan ve Kamlesh Khunti olduğu belirlenmiştir.

Akademik çalışmaların yazar atf analizi incelendiğinde, en fazla atf alan yazarlar 755 atf ile R. C. Anderson, S. A. Mansi ve D. M. Reeb, 697 atf ile J. V. Carcello ve T. L. Neal olmuştur. Ayrıca en yüksek atf bağlantı gücü olan yazarlar arasında T. L. Neal, Anis Chariri, J. V. Carcello, Sumaira Ashraf, Scott Dell, R. C. Anderson ve Rani Hoitash yer almaktadır. Akademik çalışmaların ülke atf analizine bakıldığında, en fazla atf alan ülkeler Amerika Birleşik Devletleri (4.504 atf), İngiltere (1.071 atf), Avustralya (722 atf), Kanada (458 atf) ve İskoçya (289 atf) olmuştur.

Akademik çalışmaların kaynak atf analizi incelendiğinde, en fazla atf alan kaynaklar Accounting Review (1.381 atf), Journal of Accounting & Economics (961 atf), Contemporary Accounting Research (407 atf) ve Auditing – A Journal of Practice & Theory (240 atf) olmuştur. Akademik çalışmaların üniversite atf analizine bakıldığında, en fazla atf alan üniversiteler Temple Üniversitesi (1.235 atf), Tennessee Üniversitesi (1.064 atf), American Üniversitesi (755 atf), Virginia Tech (755 atf) ve Kentucky Üniversitesi (711 atf) olmuştur.

Akademik çalışmaların anahtar sözcük analizi incelendiğinde, en fazla kullanılan anahtar sözcükler 42 tekrar ile corporate governance (kurumsal yönetim), 23 tekrar ile audit committee (denetim komitesi), 20 tekrar ile audit quality (denetim kalitesi), 15 tekrar ile audit (denetim), 13 tekrar ile earnings management (kazanç yönetimi), 12 tekrar ile independent audit (bağımsız denetim), 9 tekrar ile audit fees (denetim ücretleri), 7 tekrar ile financial reporting quality (finansal raporlama kalitesi) ve auditing (denetleme), 5 tekrar ile external audit (dış denetim) olmuştur. Akademik çalışmaların bibliyografik analizine bakıldığında, en fazla bibliyografik eşleşmeye sahip yayınlar 755 alıntı ile Anderson (2004), 447 alıntı ile Krishnan (2005), 363 alıntı ile Carcello (2000), 333 alıntı ile Carcello (2003), 220 alıntı ile Mella (1997), 198 alıntı ile Craswell (2002) ve 188 alıntı ile Brick (2010) olmuştur.

Bu çalışmanın; bağımsız denetim konusuyla ilgili çalışma yapacak araştırmacılara konu seçimi, önemli dergiler, üniversiteler, yayınlar, yazarlar, ülkeler, anahtar sözcükler ve araştırma kategorileri hakkında yol gösterici olması beklenmektedir. Ayrıca çalışmanın benzer ya da çeşitli araştırmalara örnek teşkil ederek, farklı veri tabanları ve yayın gruplarında bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramlarının incelenerek bibliyometrik analizinin yapılabileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

Abdelwahed, A. S., Abu-Musa, A. A., Moubarak, H., & Badawy, H. A. (2023). The adoption of big data analytics in the external auditing: bibliometric and content analyses. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 5(1), 49-85.

Abu Huson, Y., Sierra-García, L., & Garcia-Benau, M. A. (2023). A bibliometric review of information technology, artificial intelligence, and blockchain on auditing. *Total Quality Management & Business Excellence*, 1-23.

Anderson, R. C., Sattar, A. M., & David, M. R. (2004). Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. *Journal of Accounting and Economics*, 37(3), 315-342.

Antwi, I. F., Attefah, E. K., Bawua, J., & Nkwantabisa, A. O. (2023). Bibliometric analysis research on audit nexus in corporate governance. *Journal of Economics and Management Sciences*, 6(1), 21-38.

Atasel, O. Y., & Gerekan, B. (2023). Denetim, denetim kalitesi ve denetim ücretleri üzerine yapılmış çalışmaların bibliyometrik analizi. *Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 9(71), 4186-4191.

Bell, T., Peecher, M. E., & Solomon, I. (2005). *The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. Montvale, NJ: KPMG.

Brick, I. E., & Chidambaran, N. K. (2010). Board meetings, committee structure, and firm value. *Journal of Corporate Finance*, 16(4), 533-553.

- Broadus, R. N. (1987). Toward a definition of “bibliometrics”. *Scientometrics*, 12, 373-379.
- Campbell, J. L., Hansen, J., Simon, C. A., & Smith, J. L. (2015). Audit committee stock options and financial reporting quality after the Sarbanes-Oxley Act of 2002. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 91-120.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2003). Audit committee characteristics and auditor dismissals following “new” going-concern reports. *The Accounting Review*, 78(1), 95-117.
- Carcello, J. V., Neal, T. L., Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2011). CEO involvement in selecting board members, audit committee effectiveness, and restatements. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 396-430.
- Chen, K. Y., & Zhou, J. (2007). Audit committee, board characteristics, and auditor switch decisions by Andersen's clients. *Contemporary Accounting Research*, 24(4), 1085-1117.
- Ciğer, A. (2020). Audit quality: a bibliometric analysis (1981-2020). *Scientific Annals of Economics and Business*, 67(4), 473-494.
- Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-275.
- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N., & Lim, W. M. (2021). How to conduct a bibliometric analysis: an overview and guidelines. *Journal of business research*, 133, 285-296.
- Ghafran, C., & O'Sullivan, N. (2013). The governance role of audit committees: reviewing a decade of evidence. *International Journal of Management Reviews*, 15(4), 381-407.
- Hoitash, R., & Hoitash, U. (2009). The role of audit committees in managing relationships with external auditors after SOX: evidence from the USA. *Managerial Auditing Journal*, 24(4), 368-397.
- Kim, S., & Klein, A. (2017). Did the 1999 NYSE and NASDAQ listing standard changes on audit committee composition benefit investors? *The Accounting Review*, 92(6), 187-212.
- Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. *The Accounting Review*, 80(2), 649-675.
- Kurbanova, M., & Cavlak, H. (2021). Blokzincir ve denetim alanındaki makalelerin bibliyometrik analizi. *TIDE AcademIA Research*, 3(2), 213-246.
- Lamboglia, R., Lavorato, D., Scornavacca, E., & Za, S. (2021). Exploring the relationship between audit and technology: a bibliometric analysis. *Meditari Accountancy Research*, 29(5), 1233-1260.
- Lemon, W. M., Tatum, K. W., & Turley, W. S. (2000). *Developments in the audit methodologies of large accounting firms*. London, UK: ABG Publications.
- María, A. A., & Manuel, Orta-Pérez. (2023). Big data and artificial intelligence in the fields of accounting and auditing: a bibliometric analysis. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 52(3), 412-438.
- Mashayekhi, B., Dolatzarei, E., Faraji, O., & Rezaee, Z. (2023). Mapping the state of expanded audit reporting: a bibliometric view. *Meditari Accountancy Research*, 1-34.
- Mella-Barral, P., & Perraudin, W. (1997). Strategic debt service. *The Journal of Finance*, 52(2), 531-556.
- Owens-Jackson, L. A., Robinson, D., & Waller Shelton, S. (2009). The association between audit committee characteristics, the contracting process and fraudulent financial reporting. *American Journal of Business*, 24(1), 57-66.

- Phan, T. H., Chuc, A. T., & Le, D. T. (2019). Research on factors affecting organizational structure operating mechanism and audit quality: an empirical study in Vietnam. *Journal of Business Economics & Management*, 20(3), 526-545.
- Rupinder, K. (2022). IoT research in supply chain management and logistics: a bibliometric analysis using VOSviewer software. *Materials Today: Proceedings*, 56(5), 2505-2515.
- Samavat, M., Mashayekhi, B., & Jahangard, A. (2023). Reviewing the internal audit literature in the public sector: a bibliometrics analysis. *Governmental Accounting*, 9(2), 193-210.
- Sardasht, M. S., & Rashedi, E. (2018). Identifying influencing factors of audit risk model: a combined fuzzy ANP-DEMATEL approach. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 18(24), 69-117.
- Schrader, A. (1981). Teaching bibliometrics. *Library Trends*, 30, 151.
- Simone, P., Andrea, V., Michele, V., & Giuseppe, P. M. (2021). Assessing the impacts of digital transformation on internal auditing: a bibliometric analysis. *Technology in Society*, 67, 101738.
- Solak, B., & Faydalı, F. (2023). Denetim literatüründe dünya çapında eğilimler: bibliyometrik bir analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25, 249-284.
- Tang, J., Shen, Q., Han, Y., Wu, Y., He, X., Li, D., & Huang, Y. (2023). Analysis of research status and trends on marine benthic dinoflagellate toxins: a bibliometric study based on web of science database and VOSviewer. *Environmental Research*, 238(2), 1-15.
- Tarek, M., Mohamed, E. K., Hussain, M. M., & Basuony, M. A. (2017). The implication of information technology on the audit profession in developing country. *International Journal of Accounting & Information Management*, 25(2), 237-255.



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: 30, 48-64, 2024

Arastırma Makalesi

KAMUDA İÇ DENETİM KALİTE GÜVENCE VE GELİŞTİRME PROGRAMININ UYGULANMA DÜZEYİ*

(IMPLEMENTATION LEVEL OF INTERNAL AUDIT QUALITY ASSURANCE AND IMPROVEMENT PROGRAM
IN THE PUBLIC)

Hasibe USTA¹, Abdullah UZUN²

ÖZ

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP), iç denetim faaliyetinin değer katma hedefine ulaşmasındaki en önemli araçlardan biri olup kamu iç denetim sisteminin kalitesini güvence altına almayı hedeflemektedir. 5018 sayılı Kanunla İç Denetim KGGP düzenleme ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirme görevi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK) verilmiş ve İDKK kararı ile üst yöneticilerin, iç denetim birimi başkanlarının ve iç denetçilerin KGGP'ye uymaları zorunlu tutulmuştur. Bu çalışma ile kamu idarelerinde KGGP uygulanma düzeyi belirlenerek, KGGP uygulanma düzeyinin artırılmasına ve Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesine katkıda bulunulması amaçlanmıştır. Çalışmada kamu idarelerinde KGGP'nin ilk olarak uygulandığı 2012 yılından başlanarak İDKK web sitesinde yer alan 2012-2022 yıllarına ait Kamu İç Denetim Genel Raporları KGGP uygulanması yönünden analiz edilmiştir. Çalışma neticesinde; KGGP kapsamında iç değerlendirme yapan kamu idaresi sayısının ve oranının oldukça düşük olduğu, 2012 ve 2013 yıllarında sınırlı sayıda kamu idaresinin iç değerlendirme faaliyetinin dış değerlendirmeye tabi tutulduğu, bu yıllar haricinde KGGP kapsamında dış değerlendirme yapılmadığı tespit edilmiştir. Zorunlu olmasına rağmen KGGP uygulanmaması ya da az sayıda kamu idaresince uygulanması, kamu iç denetim sistemini zayıflatmakta, kamu iç denetim sisteminin kalitesinin güvence altına alınmasını ve geliştirilmesini engellemektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, üst yöneticilerin, iç denetim birimi başkanlarının ve iç denetçilerin KGGP ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeleri önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kalite Güvence Geliştirme Programı, İç Denetim, Kamu Yönetimi

Jel Kodları: M40, M42, H83

ABSTRACT

Quality Assurance and Improvement Program (QAIP) is one of the most important tools for the internal audit activity to achieve its goal of adding value and aims to ensure the quality of the public internal audit system. With the Law No. 5018, the task of regulating the Internal Audit QAIP and evaluating the internal audit units within this scope was given to the Internal Audit Coordination Board (IACB), and with the decision of the IACB, senior managers, heads of internal audit units and internal auditors were required to comply with the QAIP. This study aims to contribute to increasing the level of QAIP implementation and strengthening the Public Internal Audit System by determining the level of QAIP implementation in public administrations. In the study, starting from 2012, when the QAIP was first implemented in public administrations, the Public Internal Audit General Reports for the years 2012-2022 on the IACB website were analyzed in terms of the implementation of the QAIP. As a result of the study; It has been determined that the number and rate of public administrations conducting internal evaluation within the scope of QAIP is quite low, the internal evaluation activities of a limited number of public administrations were subjected to external evaluation in 2012 and 2013, and no external evaluation was carried out within the scope of QAIP other than these years. Although it is mandatory, the failure to implement QAIP or its implementation by a small number of public administrations weakens the public internal audit system and prevents the quality of the public internal audit system from being secured and improved. It is

¹ Kamu İç Denetçisi, Kamu Yönetimi Doktora Öğrencisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, Orcid Id: 0000-0001-9004-5971, husta@ktu.edu.tr

² Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi Bölümü, Trabzon, Orcid Id: 0000-0002-8657-4587, abdullahuzun@ktu.edu.tr

* Bu çalışma, 23. Uluslararası Kamu Yönetimi Forumunda 26.10.2023 tarihinde Kırıkkale'de bildiri olarak sunulmuş olup özet olarak yayımlanmıştır.

important that the IACB, senior managers, heads of internal audit units and internal auditors fulfil their responsibilities regarding QAIP.

Keywords: *Quality Assurance Improvement Program, Internal Audit, Public Administration*

Jel Classification: *M40, M42, H83*

1. GİRİŞ

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde "İç denetim birimince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca (İDKK), ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, Kamu İç Denetim Standartlarına ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program" olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun (KMYKK) 67'nci maddesinde İç Denetim KGGP düzenleme ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirme görevi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiş, İDKK kararı ile üst yöneticilerin, iç denetim birimi başkanlarının ve iç denetçilerin KGGP'ye uymaları zorunlu tutulmuştur. 18.02.2016 tarih ve 2 sayılı İDKK Kararı ile "Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi" kabul edilmiş ve 2016 yılı Nisan ayında yayımlanmıştır. 05.04.2016 tarih ve 29675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İDKK Kararı ile de; "İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı" güncellenmiştir.

Kamu idarelerinde yürütülmekte olan iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin güvence altına alınması ve artırılması amacıyla geliştirilen KGGP, iç denetim faaliyetlerinin değer katma hedefine ulaşmasındaki önemli araçlardan biri olarak görülmektedir. KGGP, iç denetim birimleri bünyesinde yapılacak iç değerlendirmeler ile İDKK tarafından yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmeleri kapsamakta ve bu değerlendirmelerin usul ve esaslarını belirlemektedir. Çalışma ile kamu idarelerinde KGGP uygulanma durumunun ortaya konulması, kamu idarelerince uygulanması yönünde farkındalık oluşturulması, bu suretle Kamu İç Denetim KGGP'nin kamu idarelerinde uygulanma düzeyinin artırılmasına ve Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesine katkıda bulunulması amaçlanmıştır. Literatürde KGGP konusunda çalışmalar bulunmakla birlikte, iç denetimle ilgili farklı konularda yazılan yüksek lisans tezlerinde (Esen, 2019, s. 64; Özyurt, 2021, s. 127) kısaca değinilmesi dışında KGGP uygulanma düzeyine ilişkin bir çalışmaya rastlanmadığından çalışmanın, hem literatüre hem de pratiğe katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışma kapsamında İDKK web sitesinde yayımlanan 2008-2022 yılları Kamu İç Denetim Genel Raporları KGGP yönünden incelenmiştir. KGGP kamu idarelerinde ilk olarak 2012 yılında uygulandığından araştırma, 2012-2022 yıllarına ait Kamu İç Denetim Genel Raporlarının KGGP uygulanması yönünden analizi ile Kamu İç Denetim Raporlarına göre İç Denetim KGGP uygulayarak iç değerlendirme yapan kamu idareleri ve KGGP kapsamında dış değerlendirme yapılan kamu idarelerini kapsamaktadır. Çalışmada KGGP gelişim süreci, KGGP ile ilgili literatür, araştırmanın amaç, kapsam ve yöntemi anlatılmış, KGGP uygulanması yönünden 2012-2022 yıllarına ait Kamu İç Denetim Genel Raporları içerik analizine tabi tutulmuş, araştırma sonuçları açıklanmış ve önerilerde bulunulmuştur.

2. KAMU İÇ DENETİM KALİTE GÜVENCE GELİŞTİRME PROGRAMI VE GELİŞİM SÜRECİ

KGGP, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini, bu faaliyetlerin İç Denetimin Tanımı, Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları ile uyumunu değerlendiren, benzer iç denetim birimleri arasında karşılaştırma yapmaya imkân sağlayan, gerek iç denetim faaliyetlerinin ve gerekse iç denetçilerin gelişimi yönünde yol gösteren bir sistemdir (Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi (KİDKGGR), 2016, s. 7). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde ise KGGP, "İç denetim birimince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, Kamu İç Denetim Standartlarına ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program" olarak tanımlanmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) Yönetmelik, 2024).

KGGP'nin temel amaçları; iç denetim faaliyetinin standartlara uygunluğunu, güvence ve danışmanlık hizmeti sunmadaki etkinliğini değerlendirmek, iç denetimde uygulanan metodolojinin tutarlılığını sağlamak, başkan ve iç denetçilerin performans ve hizmetlerini geliştirme, iç denetim imaj ve güvenilirliğini artırma fırsatı tanımak, iç denetçilerin sürekli mesleki gelişim sürecine destek olmak ve Meslek Ahlak Kurallarına uygun olarak görev yürütmelerini sağlamaktır (KİDKGGR, 2016, s. 7)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri başlıklı 67'nci maddesinin 1 bendinde İç Denetim KGGP düzenleme ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirme görevi İDKK'ya verilmiştir (KMYKK, 2003, Md. 67). İç denetim birimi başkanlarının da, bu Programı esas alarak, iç denetim

faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve iç ve dış değerlendirmeleri içeren bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlaması, uygulaması ve güncelliğini sağlama zorunluluğu getirilmiştir. Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla düzenlenen KGGP iç denetim faaliyetlerinin değer katma hedefine ulaşmasındaki önemli araçlardan biri olarak değerlendirilmiş ve üst yöneticilerin, iç denetim birimi başkanlarının ve iç denetçilerin KGGP'ye uymaları zorunlu tutulmuştur (İDKK Kararı, 2016).

05.04.2016 tarih ve 29675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İDKK Kararı ile “İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” güncellenerek 15.10.2011 tarihli ve 28085 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” yürürlükten kaldırılmıştır (HMB Kalite Güvence, 2024). Kararda; “Kamu idarelerinde yürütülmekte olan iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması ve geliştirilmesinin modern yönetim ve denetim anlayışının bir gereği olduğu, uluslararası standart ve uygulamalarda iç denetim faaliyetinin kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesine vurgu yapıldığı, Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının iç denetim faaliyetlerinin değer katma hedefine ulaşmasındaki önemli araçlardan biri olarak görüldüğü” belirtilmiştir. Kamu iç denetim sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla düzenlenen KGGP iç denetim birimleri bünyesinde yapılacak iç değerlendirmeler ile İDKK tarafından yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmeleri kapsamaktadır. Kararda üst yöneticilerin, iç denetim birimi başkanlarının ve iç denetçilerin KGGP uymalarının zorunluluğu vurgulanarak Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) kullanılan idarelerde iç ve dış değerlendirmelerin İçDen kullanılarak yapılmasının esas olduğu da belirtilmiştir. Ayrıca iç denetim birimi başkanının, iç değerlendirme çalışmalarının sonuçlarını, gerekli eylem planları ile başarılı uygulamaları, değerlendirmeleri ve önerileri içerecek şekilde üst yönetici ve İDKK'ya yılda en az bir defa yazılı olarak raporlamak zorunluluğu da getirilmiştir (İDKK Kararı, 2016).

2.1. Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi

5018 sayılı Kanununun 67'nci maddesi ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe dayanılarak hazırlanan Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi (Rehber), İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 18.02.2016 tarih ve 2 sayılı Kararı ile kabul edilmiştir (KİDKGGR, 2016, s. 5). Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberinde, “kalite değerlendirme sürecinin iç ve dış değerlendirmeleri kapsadığı, iç ve dış değerlendirme faaliyetlerinin, kalite güvence ve geliştirme süreci içerisinde birbirini tamamlayarak, kalitenin güvence altına alınmasına ve geliştirilmesine katkı sağladığı, iç ve dış değerlendirme çalışmalarında Rehberde belirtilen hususlara uyulmasının zorunlu olduğu” belirtilmektedir (KİDKGGR, 2016, s. 8).

Rehberde göre iç değerlendirmeler, İç Denetimin Tanımına, Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına ve iç denetim yönergesine uyumu sağlama ve kurum faaliyetlerine değer katmadaki etkinliği ve verimliliği ortaya koyma amaçlı yürütülen değerlendirmeler olup iç denetim faaliyetinin performansının sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme olmak üzere birbiri ile ilişkili iki kısımdan oluşmaktadır. Dönemsel gözden geçirme faaliyetinin iç denetim birimi başkanının sorumluluğunda kurumun iç denetçileri veya kurum içinde standartlar ve uygulamaları konusunda uzmanlığı bulunan kişilerce yürütülmesi ve yılda en az bir kez gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Düzenlenen dönemsel gözden geçirme raporlarının, üst yöneticiye sunumunu izleyen bir ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi zorunlu tutulmuştur (KİDKGGR, 2016, s. 7-12).

Rehberde göre dış değerlendirmeler, iç denetim faaliyetlerinin; İç Denetimin Tanımına, Standartlar ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun, başarılı uygulama örneklerini kullanma düzeyi ile etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Dış değerlendirmeler; İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından idare dışından belirlenecek nitelikli ve bağımsız dış değerlendirme uzmanlarından oluşan ekip tarafından tam dış değerlendirme ya da dönemsel gözden geçirmenin doğrulanması şeklinde en az beş yılda bir defa yürütülmesi gereken çalışmalar olarak tanımlanmıştır (KİDKGGR, 2016, s. 7).

Rehberde iç ve dış değerlendirme aşamaları (ön çalışma, saha çalışması, raporlama) açıklanarak iç ve dış değerlendirme çalışmalarında kullanılması ve uyulması gereken plan, form, beyan, yöntem, anket, politika, prosedür, görüşme formu, tablo, standart ve uygunluk kriterleri vd. hususları içeren 20 adet “EK” yer almaktadır.

2.2. Kamu İç Denetim Standartlarında Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İDKK tarafından, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 64'ncü maddesine istinaden belirlediği Kamu İç Denetim Standartları, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir (Kamu İç Denetim Standartları, 2011, s. 5). Kamu İç Denetim Standartlarının Nitelik Standartları içinde yer alan Kalite Güvence ve Geliştirme Programı başlıklı 1300 numaralı standartta; iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve

geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorunda olduğu belirtilmiştir (Kamu İç Denetim Standartları, 2011, s. 11).

1300 numaralı standardın 1310 numaralı alt standardında; kalite güvence geliştirme programının hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermek zorunda olduğu yer almaktadır. 1311 numaralı alt standartta ise iç değerlendirmelerin; iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini ve iç değerlendirmelerin öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamı gerektiği belirtilmektedir. 1312 numaralı alt standartta; dış değerlendirmelerin en az beş yılda bir, İDKK tarafından idare dışından nitelikli ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibine yaptırılması gerektiği denilmiştir. İç denetim yöneticisinin üst yönetici ve Kurul ile dış değerlendirme sıklığının artırılmasına yönelik ihtiyaç ile dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin bağımsızlığını tartışmak zorunda olduğu hükme bağlanmıştır (Kamu İç Denetim Standartları, 2011, s. 11,12).

1320 numaralı alt standartta; iç denetim yöneticisinin uygulanan KGGP sonuçlarını üst yöneticiye ve Kurula iletmek zorunda olduğu belirtilmiştir. 1321 numaralı alt standartta; iç denetim yöneticisinin raporlamalarında, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak KGGP sonuçlarının desteklemesi şartıyla, iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olduğunu belirtebileceği yer almaktadır. 1322 numaralı alt standartta; iç kalite değerlendirmesi sonuçlarına göre; İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği belirlendiğinde, aykırılık ve etkilerinin iç denetim yöneticisi tarafından üst yöneticiye ve Kurula açıklanmak zorunda olduğu belirtilmektedir (Kamu İç Denetim Standartları, 2011, s. 12).

Kamu İç Denetim Standartlarının uyumlu olduğu Uluslararası İç Denetim Standartlarında 9 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girmek üzere değişiklikler yapılmış ve yeni Uluslararası İç Denetim Standartları, The Institute of Internal Auditors (IIA) tarafından 9 Ocak 2024 tarihinde yayımlanmıştır (HMB İDKK Duyurular, 2024). Uluslararası İç Denetim Standartlarına ilişkin değişikliklerin yanı sıra iç denetim alanında yaşanan gelişmeleri de birlikte değerlendirmek üzere İDKK, Kamu İç Denetim Standartlarının güncellenmesi çalışmalarını başlatmış ve bu amaçla komisyon kurmuştur (HMB İDKK Duyurular, 2024). Yeni Uluslararası İç Denetim Standartlarında, kamu sektöründe siyasi bir ortamda çalışılması, kullanılan terminolojinin özel sektörden farklı olması vb. unsurların iç denetim standartlarının nasıl uygulanacağını etkilediği belirtilerek kamuda iç denetim standartlarının uygulanmasına yönelik “Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kamu Sektöründe Uygulanması” bölümüne yer verilmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Applying the Global Internal Audit Standards in the Public Sector, 2024). Yeni yayımlanan Global (Uluslararası) İç Denetim Standartlarının “iç denetim fonksiyonunun yönetimi” adlı üç numaralı bölümündeki, 8.3 numaralı “kalite” başlıklı standartta “iç denetim yöneticisinin iç denetimin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorunda olduğu” belirtilmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Global Internal Audit Standards, 2024).

2.3. Kamu İç Denetim Strateji Belgelerinde Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarına üçüncül düzey mevzuat arasında yer alan Kamu İç Denetim Strateji Belgelerinde de yer verilmiştir (HMB Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, 2024).

2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesinin 2 numaralı hedefinde, “iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanması sağlanacak” denilmiştir. Bu hedefle ilgili izleme ve iç değerlendirme faaliyetlerine, iç denetim plan ve programlarında yeterli denetim kaynağının tahsis edilmesi ile KGGP çerçevesinde yapılacak iç ve dış değerlendirmelerden elde edilecek bilgilere göre iç denetim faaliyetlerine yön verilmesi eylemleri planlanmıştır. Ayrıca 4 numaralı hedef altında ise, kalite güvence ve geliştirme faaliyetlerinin İçDen üzerinden yürütülmesi eylemine yer verilmiştir (HMB Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, 2024).

2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesinin 2 numaralı hedefinde, “İç Denetim Faaliyetlerinin Etkin Bir Şekilde Planlanması ve Uygulanması Sağlanacak” denilmiştir. Bu hedefle ilgili KGGP çerçevesinde yapılacak iç ve dış değerlendirmelerden elde edilecek bilgilere göre iç denetim faaliyetlerine yön verilmesi ile izleme ve iç değerlendirme faaliyetlerine, iç denetim plan ve programlarında yeterli denetim kaynağının tahsis edilmesi eylemleri planlanmıştır. Strateji Belgesinin 3 numaralı hedefinde, “İç denetim faaliyetlerinin niteliği geliştirilecek” denilmiş ve bu hedef için dış değerlendirmelerle ilgili olarak iç denetim birimlerine yol göstermesi ve gelişim süreçlerine katkı sağlaması amacıyla idarelerin dış kalite değerlendirmesi sonuçlarının toplulaştırılarak ayrıntılı bir rapor olarak yayımlanması eylemi planlanmıştır. Strateji Belgesinin 4 numaralı hedefinde, “İç Denetim Faaliyetlerinin Etkili Bir Şekilde Uyumlaştırılması ve Koordine Edilmesi Sağlanacak” denilmiş bu hedef için kalite güvence geliştirme faaliyeti ile ilgili olarak kalite güvence ve geliştirme faaliyetlerinin İçDen üzerinden yürütülmesi eylemine yer verilmiştir (HMB Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, 2024).

2021-2023 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesinin 1.3. numaralı hedefinde, “Kamu İdarelerinde İç Denetim çalışmalarının 5018 sayılı Kanununun 67/1 maddesi gereğince Kalite Güvence Geliştirme Programı kapsamında Dış

Değerlendirmeleri gerçekleştirilecektir” denilmiştir. Bu hedef için Dış Değerlendirme Strateji Belgesi hazırlanması, Dış Değerlendirici havuzu oluşturulması ve eğitim verilmesi, 2021-2023 yıllarını kapsayan üç yıllık Stratejik Dış Değerlendirme planı hazırlanması, iç denetçi görevlendirilmiş tüm idarelerin dış değerlendirilmesi ve/veya mevcut durum analizi tamamlanması hedeflenmiştir. 3.3. numaralı hedefinde, “İç denetim fonksiyonuna ilişkin bilgi birikiminin ve izleme faaliyetinin geliştirilmesi desteklenecektir” denilmiştir. Bu hedef için dış kalite değerlendirme faaliyetlerine devam edilmesi, idarelerin dış kalite değerlendirmesi sonuçları toplulaştırılarak ayrıntılı bir rapor olarak yayımlanması, izleme ve iç değerlendirme faaliyetlerine, iç denetim plan ve programlarında yeterli denetim kaynağının tahsis edilmesinin sağlanması şeklinde eylemler planlanmıştır (HMB Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, 2024).

2024-2026 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesinin 5.1. numaralı hedefinde “İç denetim birimleri tarafından yürütülen iç değerlendirmelerin kalite güvence ve geliştirme süreci içerisindeki etkinliği arttırılacaktır” denilmiştir. Bu hedef için “iç değerlendirmeler kapsamında gerçekleştirilen dönemsel gözden geçirmelere ilişkin bir değerlendirme raporu hazırlanacak ve iyi uygulama örneklerinin tespiti ve yaygınlaştırılması sağlanacaktır” eylemi ön görülmüştür. 5.2. numaralı hedefinde “Kamu İdarelerinde İç Denetim çalışmalarının 5018 sayılı Kanununun 67/1 maddesi gereğince KGGP kapsamında dış değerlendirmeler gerçekleştirilecektir” denilmiştir. Bu hedef için; dış değerlendirmelere ilişkin mevzuatın güncellenmesi, Dış Değerlendirme Stratejisi Eylem Planı hazırlanması, dış değerlendirme eğitimlerinin gerçekleştirilmesi, dış değerlendirici havuzu oluşturulması, dış değerlendirme faaliyetleri yürütülmeye devam edilmesi, idarelerin dış kalite değerlendirilmesi sonuçları toplulaştırılarak ayrıntılı bir rapor olarak yayımlanması şeklinde eylemler yapılması planlanmıştır (HMB Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, 2024).

3. LİTERATÜRDE KGGP İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Kamuda iç denetim KGGP konusunda Türkiye’deki literatür incelendiğinde KGGP uygulamasının önemi, yararı, KGGP uygulamasında iç denetim birim yöneticilerinin rolü vb. konularda çalışmalara rastlanmıştır (Akçıl, 2009; Aydın, 2013; Ünlü, 2013; Eroğlu, 2014; Memiş, 2019; Cengiz, 2020).

Akçıl, iç denetimde kalite güvence ve geliştirme programını değerlendirdiği çalışmasında; kalite güvence ve geliştirme programına ilişkin Kamu İç Denetim Standartlarını açıklayarak iç değerlendirmeye yönelik uygulama örneğine yer vermiştir (Akçıl, 2009, s. 108-113). İç denetim hizmetlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla faaliyet gösteren Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün iç denetim birimlerine kalite güvence denetimini önerdiğini, “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” ile iç denetim birimlerinin misyonlarını, amaç ve hedeflerini, faaliyetlerini sürekli olarak gözden geçirme suretiyle belli bir olgunluğa erişme imkânına sahip bulunduğunu değerlendirmiştir (Akçıl, 2009, s. 113).

Aydın, 2013 yılında yaptığı çalışmada iç denetim birim yöneticilerinin KGGP’deki rolünü irdelemiştir. İç denetim birimi yöneticilerinin yapması gereken işlemleri: “İç denetim biriminin kalite güvence ve geliştirme programını hazırlamak, iç denetim faaliyetinin performansını sürekli izlemek, dönemsel gözden geçirme yapacak kişiyi belirlemek ve dönemsel gözden geçirmelere denetim programında yer vermek, iç değerlendirme çalışmalarının sonuçlarını raporlamak, dış değerlendirme raporunu üst yöneticiye ve/veya bakana sunmak” olarak açıklanmıştır (Aydın, 2013, s. 22-24). Denetim yapanların denetimini de kapsayan KGGP’ye önem verilmesinin, iç denetimin klasik denetimden farklı ve uluslararası referansları olan denetim sistemi olduğunu da göstereceği çalışmada ortaya konulmuştur (Aydın, 2013, s. 24).

Ünlü, iç denetimde kalite yaklaşımı çerçevesinde uygulanan iç değerlendirme dönemsel gözden geçirme faaliyetine ilişkin yaptığı çalışmada, KGGP’nin iç denetimde sistemin oluşturulması ve korunmasındaki önemini, dönemsel gözden geçirmenin taraflar için öğrenme süreci olduğunu ve iç denetim faaliyetinin iç denetim metodolojisine uygunluğunu ortaya koyduğunu belirterek dönemsel gözden geçirme sürecini açıklamıştır (Ünlü, 2013, s. 32-35). İç denetimi bir meslek haline getiren standartlara iç denetçilerin sahip çıkması ve kamu iç denetiminin kalitesi için İDKK’nın eğitimlerde denetim metodolojisi ve iç denetim standartlarına yer vermesi önerilmiştir (Ünlü, 2013, s. 40).

Eroğlu, iç denetim kalite standartlarını ve iç denetimin kalite değerlendirmesi sırasında meydana çıkabilecek sorunları incelediği çalışmasında; iç denetim faaliyetinin kalitesinin iç denetim standartları ile sağlandığını belirterek İDKK tarafından yürütülen dış değerlendirme faaliyetinin kalite değerlendirmesi yerine dış denetim olarak algılanmasının sorun olacağını değerlendirmiştir (Eroğlu, 2014, s. 65-70). İç denetim birimlerinin kendi kuracağı kalite güvence geliştirme programı çerçevesinde yürütecekleri iç değerlendirmeyi dış denetime hazırlık olarak düşünmelerinin şekilsel KGGP oluşumuna yol açacağı, olumsuzlukları önlemek için iç değerlendirmelerin kalite değerlendirmesi olduğu konusunda üst yöneticilerde farkındalık oluşturulması ve iç denetim birimlerinin iç değerlendirme konusunda teşvik edilmesi önerilmiştir (Eroğlu, 2014, s. 70).

Memiş tarafından yapılan çalışmada KGGP ve uygulanmasına yönelik mevzuat teorik çerçevede incelenmiştir (Memiş, 2019, s. 121). İç denetimden beklenen faydaların elde edilmesi, etkinliği, verimliliği ve kuruma değer katabilmesi için kalite güvence ve geliştirme programının işlevinin çok önemli olduğu vurgulanarak, programın mevzuat çerçevesinde

uygulanmasında iç denetim birim başkanlarının görevlerinin ve sorumluluklarının büyük olduğu sonucuna varılmıştır (Memiş, 2019, s. 130).

Cengiz, iç denetim performansının ölçülmesine yönelik bir model önerisi geliştirdiği 2020 yılındaki çalışmasında, iç denetimin etkinliğini belirlemeye yönelik performans ölçüm modelini KGGP çerçevesinde belirleme görevinin iç denetim yöneticisinde olduğunu ve Türk Kamu Yönetimi iç denetiminde bu konuda yerleşmiş bir model bulunmadığını belirtmiştir (Cengiz, 2020, s. 82-89). Ayrıca çalışmada, iç denetimin etkinliğinin artırılmasında ve kalitesinin sürdürülebilir kılınmasında kalite güvence sistemleri en önemli bileşenlerden biri olarak değerlendirilmiştir (Cengiz, 2020, s. 87).

Uzun ve Usta tarafından iç denetimin sorunları ve çözüm önerileri üzerine yapılan çalışmada, iç denetim birimlerinin iç denetim kalite güvence geliştirme programına ve Kamu İç Denetim Standartlarına uygun faaliyette bulunmaları için iç denetim birimlerinin motivasyonunun artırılmasının önemi vurgulanmıştır (Uzun ve Usta, 2020, s. 38).

Literatürde kamuda KGGP'nin iç denetime katkısı, önemi, sağladığı ve sağlayacağı faydalar üzerine çalışmalar bulunmakla birlikte, iç denetimle ilgili farklı konularda yazılan yüksek lisans tezlerinde (Esen, 2019, s. 64; Özyurt, 2021, s. 127) kısaca değinilmesi dışında, kamuda KGGP'nin uygulanma düzeyini konu alan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışma ile kamuda iç denetim KGGP uygulanma düzeyi ve uygulanma durumu ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre uygulanması gereken KGGP'nin Türkiye'de özel sektörde ve dünyada uygulanması ve önemine ilişkin aşağıda belirtilen çalışmalara da rastlanmıştır.

Şimşek ve Ataman tarafından özel sektördeki işletmelere yönelik, Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü değerlendiren araştırmada; standartlara uygun olarak yürütülen iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim kalitesi üzerinde etkisi olduğu ortaya konulmuştur (Şimşek ve Ataman, 2020, s. 386-409).

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bir üniversitenin Uluslararası İç Denetim Standartları çerçevesinde öz değerlendirme yöntemi ile kalite gözden geçirilmesine ait rapor ve tespitlere ilişkin çeviri çalışmasında; üniversitedeki gözden geçirmenin, iç denetim biriminin standartlara uyum düzeyinin tespiti ve dış değerlendirmeye hazırlık amacıyla yapıldığı belirtilmiştir (Ermisket, 2012, s. 87). Gözden geçirme çalışmasında; 8 tane gelişime açık alan bulunmasına rağmen iç denetim biriminin standartlara "Genel Olarak Uyumlu" olduğu sonucuna varılmıştır (Ermisket, 2012, s. 87). Örnek olarak verilen üniversite iç denetim kalite güvence geliştirme programı gözden geçirme sürecinin Türkiye'deki uygulama ile benzer olduğu anlaşılmaktadır.

İtalya'da merkez bankalarında KGGP uygulaması konusunda yapılan çalışmada, KGGP'nin iç denetim kalitesini artırmanın önemli bir bileşeni olduğu belirtilerek, KGGP'nin merkez bankalarında ve kamu kurumlarında etkin uygulanmasını desteklemenin ve Toplam Kalite Yönetimi felsefesini yaymanın oluşturacağı sinerjinin daha etkili sonuçlar vereceği belirtilmiştir (Polizzi vd.,2023, s. 2203-2227).

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, iç denetim faaliyetlerinin değer katma hedefine ulaşmasındaki en önemli araçlardan biri olan ve kamu iç denetim sisteminin kalitesini güvence altına almayı hedefleyen KGGP'nin kamu idarelerindeki uygulanma durumunun ortaya konulması, kamu idarelerince uygulanması yönünde farkındalık oluşturulmasıdır. Ayrıca kamu idarelerinde KGGP uygulanma düzeyinin artırılmasına ve Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesine katkıda bulunulması da amaçlanmaktadır. Diğer yandan literatürde kamu idarelerinde KGGP uygulanma düzeyini konu alan bir çalışmaya rastlanmadığından çalışma ile aynı zamanda literatüre de katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

On İkinci Kalkınma Planında; "943.4." numaralı hedefte "Kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı uygulamaları yaygınlaştırılacaktır" denilerek İç Denetim Kalite Güvence Geliştirme Programı uygulamasının önemi net bir şekilde ortaya konulmuştur (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2024). Bir önceki Kalkınma Planında yer almayıp On İkinci Kalkınma Planı hedefleri arasında yer alan İç Denetim KGGP uygulamalarının yaygınlaştırılması hedefi ile tarafların KGGP'ye ilişkin sorumluluklarının farkına varmaları, önemsemeleri ve sorumluluklarını yerine getirmeleri gerektiği konusundaki hassasiyet anlaşılmaktadır. Çalışma ile uygulanması zorunlu olan ve On İkinci Kalkınma Planı Hedefleri arasında yer alan KGGP'nin uygulanmasının yaygınlaştırılması hedefine de katkı sunulması amaçlanmaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada, KGGP kapsamında iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen kamu idareleri ile KGGP kapsamında dış değerlendirme yapılan kamu idarelerine ilişkin bilgileri içeren ve İDKK web sitesinde yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Raporlarından yararlanılmıştır. Çalışma kapsamında öncelikle İDKK web sitesinde yayımlanan 2008-2022 yılları Kamu İç Denetim Genel Raporları KGGP yönünden incelenmiştir. Kamu idarelerinde KGGP'nin ilk olarak 2012 yılında uygulandığı, 2012 yılına kadar kamu idarelerinde İç Denetim KGGP kapsamında bir çalışma yapılmadığı görülmüştür. Bu nedenle araştırmada kamu idarelerinde İç Denetim KGGP kapsamında ilk çalışmanın yapıldığı 2012 yılından en son yayımlanan 2022 yılına kadarki Kamu İç Denetim Genel Raporları incelenmiştir. Araştırma, 2012-2022 yıllarına ait Kamu İç Denetim Genel Raporlarının KGGP uygulanması yönünden içerik analizi ile Kamu İç Denetim Genel Raporlarına göre İç Denetim KGGP uygulayarak iç değerlendirme yapan kamu idareleri ve KGGP kapsamında dış değerlendirme yapılan kamu idarelerini kapsamaktadır.

Veriler İDKK web sitesinden elde edilmiştir. İDKK web sitesinde yer alan 2012-2022 yıllarına ait Kamu İç Denetim Genel Raporları KGGP yönünden incelenmiştir. Raporların “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” bölümünde içerik analizi yapılmıştır. İçerik analizi, birbirine benzeyen verilerin belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilerek, bunların okuyucunun anlayabileceği bir biçimde düzenlenerek yorumlanmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2008, s. 227).

İçerik analizi neticesinde, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı uygulayarak iç değerlendirme yapan kamu idareleri ve KGGP kapsamında dış değerlendirme yapılan kamu idarelerine ulaşılmıştır. KGGP uygulayarak iç değerlendirme yapan idare sayısı, ilgili yıl iç denetçi çalışan kamu idaresi sayısı ile kıyaslanarak KGGP uygulanma düzeyine ulaşılmıştır. Ayrıca KGGP kapsamında iç değerlendirme yapan idarelerin yıllar itibarıyla ve bütçe türleri itibarıyla dağılımları ile idare bazında yıllar itibarı ile düzenlenen dönemsel gözden geçirme rapor sayıları analiz edilmiştir. KGGP kapsamında dış değerlendirme sadece 2012 ve 2013 yılında sınırlı sayıda kamu idaresinde yapıldığı için dış değerlendirme yönünden ayrı bir analiz işlemi yapılmamıştır.

4.3. Araştırmanın Kısıtı

Araştırma, 2012-2022 yılları Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki verilerden yararlanılarak yapılmıştır. Ancak, Kamu İç Denetim Genel Raporlarının yayımlanması için İDKK tarafından idarelerden gerekli verilerin istendiği tarihte KGGP'yi henüz uygulamayıp daha sonraki bir tarihte uygulayan ve dönemsel gözden geçirme raporunu İDKK'ya iletmeyen kamu idareleri olabilme ihtimali çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberinde, KGGP uygulanması için kamu idarelerindeki iç denetçi sayısına bağlı bir sınırlama bulunmamasıyla birlikte 1 iç denetçinin çalıştığı kamu idarelerinde KGGP'nin uygulanma zorluğu da çalışmanın başka bir kısıtıdır.

4.4. Araştırmanın Bulguları

İDKK web sitesinde yer alan Kamu İç Denetim Genel Raporları (2012-2022) İç Denetim KGGP uygulanma durumu yönünden incelenmiştir (HMB Faaliyet Raporları, 2024).

2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “IV- İç Denetime İlişkin Performans Bilgileri” başlıklı bölümünün “E-Kalite Güvence Değerlendirmeleri” alt başlığında, iç denetim KGGP'nin, 15 Ekim 2011 tarihinde yürürlüğe girdiği için, 2011 yılı içerisinde dış kalite değerlendirmelerine ilişkin yapılmış herhangi bir faaliyet bulunmadığı belirtilmiştir. 2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda KGGP kapsamında İç Denetim Birimlerince iç değerlendirme yapıldığına dair bir bilgiye yer verilmemiştir.

2012 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlığı altında ilk defa “İç Değerlendirmeler” başlığı açılarak 2012 yılında 21 kamu idaresinin iç denetim KGGP'ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK'ya gönderdiği belirtilmiştir. “Dış Değerlendirme” başlığı altında ise; İDKK'nın dış değerlendirme faaliyetlerini 2012 yılında başlattığı, bu kapsamda iki ayrı Dış Değerlendirme Programı ilan ettiği, söz konusu programlarla toplam 18 kamu idaresinin iç denetim faaliyetlerinin dış değerlendirmeden geçirildiği belirtilmiştir.

2013 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlığı altında “İç Değerlendirmeler” alt başlığına yer verilerek 2013 yılında 16 kamu idaresinin KGGP'ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK'ya gönderdiği belirtilmiştir. “Dış Değerlendirmeler” alt başlığında ise 2013 yılında toplam 8 kamu idaresinin iç denetim faaliyetlerinin dış değerlendirmeden geçirildiğine yer verilmiştir.

2014 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlığı altında “İç Değerlendirmeler” ve “Dış Değerlendirmeler” alt başlıklarına yer verilmeden, 2014 yılında 29 kamu idaresinin KGGP'ye göre iç

değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK'ya gönderdiği bilgisine yer verilmiştir. Ayrıca dış değerlendirme yapılırken İçDen kullanan idarelerde İçDen kayıtları esas alınacağından 2014 ve 2015 yılları geçiş dönemi olarak kabul edilerek dış değerlendirme çalışmalarının ertelendiği, yeni dönemde iç değerlendirme ve dış değerlendirme çalışmaları İçDen aracılığıyla yürütüleceğinden 2016 yılı itibarıyla dış değerlendirme çalışmalarına önem ve öncelik verileceği belirtilmiştir.

2015 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlığı altında; “2015 yılında 18 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği, 2015 yılında Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi hazırlık çalışmaları yürütüldüğünden KGGP kapsamında dış değerlendirme yapılmadığı” belirtilmiştir. Ayrıca, İç Denetim KGGP ve Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi gereğince İçDen kullanılan idarelerde iç ve dış değerlendirmelerin İçDen üzerinden yapılması zorunlu hale getirildiği bilgisine de yer verilmiştir.

2016 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Genel Bilgiler” bölümünde; Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla İDKK tarafından “İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”nın hazırlandığı ve 05.04.2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazetede yayımlandığı, programın yürürlüğe girmesiyle birlikte 15.10.2011 tarihli ve 28085 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “İç Denetim Kalite ve Güvence Programı” ve eki “Dış Değerlendirme El Kitabı”nın yürürlükten kaldırıldığı, İçDen kullanan idarelerde iç değerlendirmelerin ve dış değerlendirmelerin yazılım üzerinden yapılması ve iç değerlendirmelerde dış değerlendirme metodolojisinin birebir uygulanmasının zorunlu hale getirildiği ve uluslararası uygulamada da kullanılan dış değerlendirme yöntemlerinden biri olan “Dönemsel Gözden Geçirmenin Doğrulanması” yönteminin Programa eklendiği ve Dış Değerlendirme Uzmanlığı seçimi için kriterlerin değiştirildiği belirtilmiştir. 2016 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlıklı bölümünde, 2016 yılında 66 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği belirtilmiş, KGGP kapsamında dış değerlendirme yapıp yapılmadığı bilgisine yer verilmemiştir. Dış değerlendirme faaliyetlerine ağırlık verilmesi, iç denetim birimlerine yol göstermesi ve gelişim süreçlerine katkı sağlaması amacıyla idarelerin dış kalite değerlendirmesi sonuçlarının toplulaştırılarak ayrıntılı bir rapor olarak yayımlanması, KGGP çerçevesinde yapılacak iç ve dış değerlendirmelerden elde edilecek bilgilere göre iç denetim faaliyetlerine yön verilmesi İDKK hedefleri arasında sayılmıştır.

2017 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlıklı bölümünde, 2017 yılında 40 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği belirtilmiş, KGGP kapsamında dış değerlendirme yapıp yapılmadığı bilgisine yer verilmemiştir.

2018 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlıklı bölümünde, 56 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği belirtilmiş, raporda KGGP kapsamında dış değerlendirme yapıp yapılmadığı bilgisine yer verilmemiştir.

2019 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlıklı bölümünde, 42 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği belirtilmiş, raporda KGGP kapsamında dış değerlendirme yapıp yapılmadığı bilgisine yer verilmemiştir.

2020 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlıklı bölümünde, 36 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği belirtilmiş, raporda KGGP kapsamında dış değerlendirme yapıp yapılmadığı bilgisine yer verilmemiştir. Raporda, Kurul tarafından kamu idarelerinin iç denetim birimlerinin dış değerlendirmesinin yapılmasında görev alacak olan 26 iç denetçiden oluşan “Birinci Grup Dış Değerlendirme Uzmanı” ekibinin belirlenmesi ve söz konusu kişilerin 7-9 Aralık 2020 tarihleri arasında Dış Değerlendirme Eğitim Programına tabi tutulmasının sağlandığı belirtilmiştir. Raporda ayrıca İDKK tarafından hazırlanan 2021-2023 dönemine ilişkin strateji belgesinde ortaya konulan, “Kamu İdarelerinde İç Denetim çalışmalarının 5018 sayılı Kanununun 67/1 maddesi gereğince Kalite Güvence Geliştirme Programı kapsamında Dış Değerlendirmelerin gerçekleştirilmesi” hedefi doğrultusunda, Dış Değerlendirme Strateji Belgesi hazırlanacağı, dış değerlendirici havuzu oluşturulacağı ve eğitim verileceği, 2021-2023 yıllarını kapsayan üç yıllık Stratejik Dış Değerlendirme Planı hazırlanarak iç denetçi görevlendirilmiş tüm idarelerin dış değerlendirilmesi ve/veya mevcut durum analizi tamamlanacağı ifade edilmiştir.

2021 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlıklı bölümünde, 44 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği belirtilmiş, raporda KGGP kapsamında dış değerlendirme yapıp yapılmadığı bilgisine yer verilmemiştir.

2022 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunun “Kalite Güvence Değerlendirmeleri” başlıklı bölümünde, 43 kamu idaresinin KGGP’ye göre iç değerlendirmelerini yaptığı ve sonuçlarını İDKK’ya gönderdiği belirtilmiş, raporda KGGP kapsamında dış değerlendirme yapıp yapılmadığı bilgisine yer verilmemiştir.

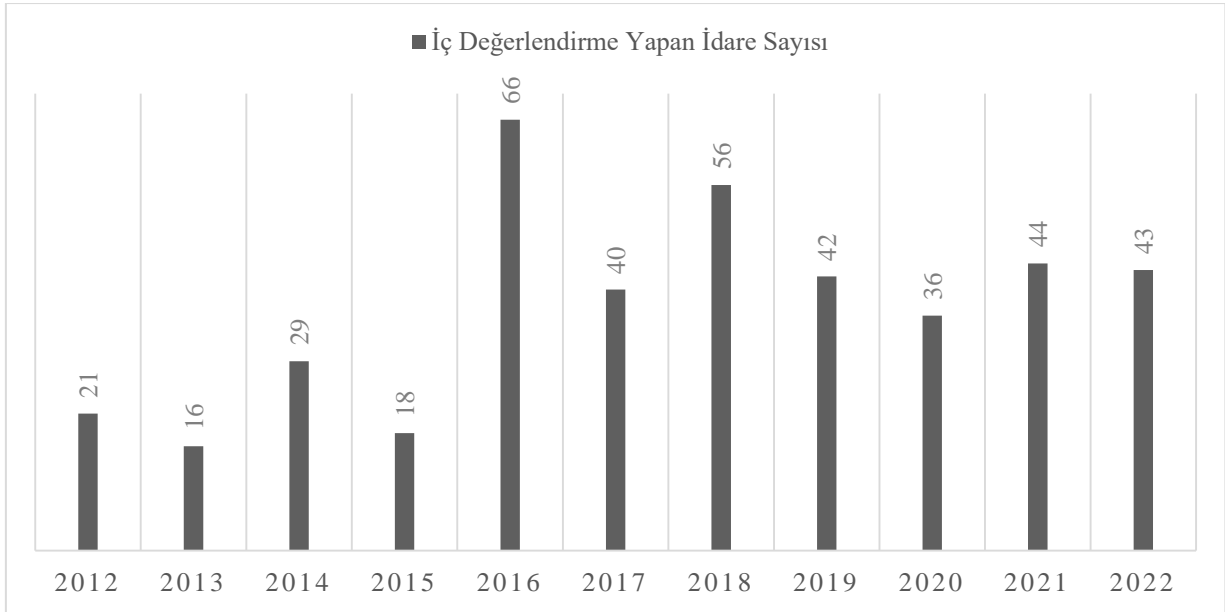
İç denetim faaliyetinin en az 5 (beş) yılda bir dış değerlendirmeye tabi tutulması esas olmasına rağmen 2011-2022 Kamu İç Denetim Genel Raporlarından 2012 ve 2013 yılları dışında dış değerlendirme yapılmadığı, bu yıllarda yapılan dış değerlendirmelerin de sınırlı idarede yapıldığı tespit edilmiştir. Kamu İç Denetim Genel Raporlarından görüleceği üzere sadece 2012 yılında 18 kamu idaresinin ve 2013 yılında 8 kamu idaresinin iç değerlendirme faaliyetlerinin dış değerlendirmeye tabi tutulduğu anlaşılmaktadır.

4.4.1. İç Değerlendirme Yaparak Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Düzenleyen Kamu İdaresi Sayısı ve Oranı

Kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetinin Kamu İç Denetim Standartlarına göre kalitesinin değerlendirilmesi süreci iç değerlendirme (sürekli izleme ve dönemsel gözden geçirme) ve dış değerlendirmeleri kapsamaktadır (KİDKGGR, 2016, s. 7).

Kamu İç Denetim Genel Raporlarından elde edilen verilere göre iç değerlendirme çalışmasının ilk defa 2012 yılında 21 idare tarafından yapıldığı, 2012-2022 yıllarını kapsayan süreçte iç değerlendirme yapan idarelerden, en düşük sayının 16 idare ile 2013 yılında, en yüksek sayının 66 idare ile 2016 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Kamu İç Denetim Genel Raporlarından alınan verilerle dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idare sayıları Grafik 1’de sunulmuştur.

Grafik 1. Yıllar İtibarıyla İç Değerlendirme Yaparak Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Düzenleyen İdare Sayıları



İdarelerde iç denetçi ataması yapılması, bu idarelerde iç denetim faaliyetinin yürütüldüğünü göstermektedir ve İDKK kararı ile iç denetimde KGGP uygulanması zorunlu tutulmuştur. Bu nedenle iç denetçi ataması yapılan idare sayısı ile iç değerlendirme yapan idare sayısı birbirine oranlanarak kamu idarelerinde KGGP uygulanma oranına ulaşılabilmektedir. İç denetçi ataması yapılan idare sayısı ile iç değerlendirme yapan/yapmayan idare sayısı oranlanarak KGGP uygulanma/uygulanmama oranına ulaşılması yöntemi iç denetimle ilgili farklı konularda yazılan yüksek lisans tezlerinde de kullanılmıştır (Esen, 2019:64, Özyurt, 2021:127). Kamu İç Denetim Genel Raporlarına göre en fazla iç değerlendirme yapan idare sayısının olduğu 2016 yılı ile en az iç değerlendirme yapan idare sayısının olduğu 2013 yılı için analiz (iç değerlendirme yapan idare sayısı iç denetçi ataması yapılan idare sayısına oranlanarak) yapılacaktır. 2013 yılı için KGGP uygulanma oranının $(16/233=) 0.068$ (yaklaşık %7) ve 2016 yılı için $(66/255=) 0,258$ (yaklaşık %26) olduğu görülmektedir. KGGP kapsamında en çok iç değerlendirme yapılarak dönemsel gözden geçirme raporu düzenlenen yıla ait % 26 oranı, oldukça düşük bir orandır ve kamu idarelerinde uygulanması zorunlu olmasına rağmen KGGP’nin pek çok kamu idaresi tarafından uygulanmadığını göstermektedir.

4.4.2. İç Değerlendirme Yaparak Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Düzenleyen Kamu İdarelerinin Bütçe Türleri İtibarı ile Ayrımı

2008-2022 yılları Kamu İç Denetim Genel Raporlarından sadece 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ait raporlarda dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idareler bütçelerine göre ayrılmıştır. Bu nedenle bu üç yıla ait raporlardan alınan

verilerle oluşturulan dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idarelerin bütçeler itibarıyla dağılımına ait Tablo 1 aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. Bütçe Türlerine Göre Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Düzenleyen İdareler

Rapor Yılı	Mahalli İdare	Üniversite	Genel Bütçe	Özel Bütçe	Toplam Rapor Sayısı
2017	12	16	9	3	40
2018	13	24	12	8	56
2019	11	17	6	8	42

Tablo 1’de görüleceği üzere, genel raporlarda bütçe türlerine göre idareler sadece 3 yıl için sınıflandırılmış olup bu yılların içinde en çok sayıda iç değerlendirme yapılan yıl 2018 yılıdır. İç denetçi ataması yapılan idarelerde KGGP uygulanma düzeyini idarelerin bütçe türleri itibarı ile görmek için analiz yapılacaktır. Bu amaçla en çok sayıda iç değerlendirmenin yapıldığı 2018 yılı seçilerek iç denetçi ataması yapan idare sayısı, dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idare sayısına oranlanacaktır.

Tablo 2. 2018 Yılında İç Değerlendirme Yapan Kamu İdarelerinin Bütçe Türlerine Göre Oranı

Bütçe Türü	İç Denetçi Ataması Yapan İdare sayısı (2018)	Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Düzenleyen İdare Sayısı	Dönemsel Gözden Geçirme Yapan İdare Oranı
Genel Bütçeli İdareler	28	12	0,428 (12/28)
Özel Bütçeli İdareler	107	32	0,299 (32/107)
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	-	-
Mahalli İdareler	115	13	0,113 (13/115)

Tablo 2’de görüleceği üzere 2018 yılında iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idare sayısı ile iç denetçi ataması yapılan idare sayısı karşılaştırıldığında idareler içinde yaklaşık $(12/28 = 0,428)$ %43 oranı ile genel bütçeli idarelerin en yüksek oranda KGGP kapsamında iç değerlendirme yaptığı tespit edilmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumlarının KGGP kapsamında iç değerlendirme yapmadığı, mahalli idarelerin KGGP kapsamında iç değerlendirme yapma oranının %11 ve özel bütçeli kurumların ise yaklaşık %30 olduğu görülmektedir.

4.4.3. Kamu İdarelerinin 2012-2022 Yıllarında Düzenledikleri Dönemsel Gözden Geçirme Rapor Sayılarının İdareler ve Yıllar İtibarı ile Ayrımı

2012-2022 yılları Kamu İç Denetim Genel Raporlarından yıllar itibarı ile iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idarelere ilişkin veriler alınmıştır. Bu verilerle 11 yıllık süreçte idare bazında düzenlenen dönemsel gözden geçirme raporu sayısını ve seyrini gösteren ekli tablo düzenlenmiştir (Ek 1: Kamu İdarelerinin Yıllar İtibarı İle Düzenledikleri Dönemsel Gözden Geçirme Rapor Sayılarına İlişkin Tablo).

2022 yılı itibarı ile iç denetçi ataması yapan idare sayısı 255’tir. Ek 1’deki tabloda görüleceği üzere 2012-2022 yıllarında 100 farklı idare (Orman ve Su İşleri Bakanlığı ile Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 2018 yılında “Tarım ve Orman Bakanlığı” adıyla birleştiğinden 3 farklı idare olarak değerlendirilmiştir) dönemsel gözden geçirme raporu düzenlemiştir. 2012-2022 yıllarında düzenlenen toplam dönemsel gözden geçirme rapor sayısı ise 411’dir. Bu yıllarda; 1 defa dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen 22 idare, 2 defa dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen 13 idare ve 3 defa dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen 15 idare göz önüne alındığında KGGP kapsamında iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idare sayısının oldukça düşük olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum aynı zamanda düzenli olarak birçok idarede KGGP kapsamında iç değerlendirme yapılmadığını ve idarelerde KGGP kapsamında iç değerlendirme yapma hassasiyetinin de oldukça düşük olduğunu göstermektedir.

Ek 1’deki tabloda görüleceği üzere; 2012-2022 yıllarına ilişkin 6 ve üzeri sayıda dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idare sayısı 36’dır. 2012-2022 yıllarını kapsayan 11 yıllık süreçte sadece 1 idare (Dokuz Eylül Üniversitesi) her yıl için dönemsel gözden geçirme raporu (toplamda 11 adet dönemsel gözden geçirme raporu) düzenlemiştir.

2012-2022 döneminde KGGP kapsamında iç değerlendirme yapan idarelerden;

İstanbul Üniversitesi ve KOSGEB 10’ar adet dönemsel gözden geçirme raporu; Gazi Üniversitesi, Milli Savunma Bakanlığı ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı 9’ar adet dönemsel gözden geçirme raporu; İçişleri Bakanlığı, Marmara Üniversitesi ve Vakıflar Genel Müdürlüğü 8’er adet dönemsel gözden geçirme raporu ile Dokuz Eylül Üniversitesi’ni takip etmektedir. Belirtilen idarelerin yanı sıra Orman ve Su İşleri Bakanlığı, 2018 yılında “Tarım ve Orman Bakanlığı”

Kamuda İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Uygulanma Düzeyi
Hasibe USTA, Abdullah UZUN

adıyla Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ile birleşmeden önce 2012-2017 yıllarında 5 adet dönemsel gözden geçirme raporu düzenlemiştir. Birleşme sonrası kurulan Tarım ve Orman Bakanlığı ise 2018-2022 yıllarında 4 adet dönemsel gözden geçirme raporu düzenlemiştir. Bu nedenle iki idare (Orman ve Su İşleri Bakanlığı ile Tarım ve Orman Bakanlığı) tarafından 2012-2022 yıllarında toplam (5+4=) 9 adet dönemsel gözden geçirme raporu düzenlendiğinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

2012-2022 döneminde KGGP kapsamında iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idarelerden 7 adet dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idare sayısı 13'tür. Bu idarelerden Bornova Belediyesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi ve Yıldız Teknik Üniversitesi 2016 yılından itibaren düzenli bir şekilde her yıl için iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idarelerdir.

2012-2022 yıllarını kapsayan 11 yıllık süreçte 7 ve üzeri dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idarelere ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 3. 2012-2022 Yıllarında 7 ve Üzeri Sayıda Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Düzenleyen İdareler

İdare Adı	Düzenlenen Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Sayısı
Dokuz Eylül Üniversitesi	11
İstanbul Üniversitesi	10
KOSGEB	10
Gazi Üniversitesi	9
Milli Savunma Bakanlığı	9
Tarım ve Orman Bakanlığı (+Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı)	9
Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı	9
İçişleri Bakanlığı	8
Marmara Üniversitesi	8
Vakıflar Genel Müdürlüğü	8
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	7
Bornova Belediyesi	7
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	7
Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü	7
Ege Üniversitesi	7
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	7
İzmir Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü	7
Karadeniz Teknik Üniversitesi	7
Karayolları Genel Müdürlüğü	7
Kocaeli Üniversitesi	7
Kültür ve Turizm Bakanlığı	7
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	7
Yıldız Teknik Üniversitesi	7

Tablo 3'te görüleceği üzere 23 idare 7 ve üzeri dönemsel gözden geçirme raporu düzenlemiştir.

Ek 1'deki tabloda da görüleceği üzere, 2012-2022 yılları içerisinde, en çok sayıda 2016 yılı için dönemsel gözden geçirme raporu düzenlenmiştir. Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberinin 2016 yılında yayımlanmasının idarelerde, iç denetim birim başkanları ve iç denetçilerde KGGP ile ilgili farkındalığın oluşmasını sağladığı düşünülmektedir. Ancak müteakip yıllarda idarelerce KGGP kapsamında düzenlenen dönemsel gözden geçirme rapor sayısının düştüğü, 2016 yılından sonra en fazla sayıda rapor düzenlenen 2018 yılında dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idare sayısının 10 daha azaldığı ve 56 idare tarafından dönemsel gözden geçirme raporu düzenlendiği görülmektedir.

5. SONUÇ

Çalışmada, 2012-2022 yılları Kamu İç Denetim Genel Raporları iç denetim KGGP uygulanması yönünden içerik analizine tabi tutularak kamuda iç denetim KGGP uygulanma düzeyi ve durumu incelenmiştir. İç denetim KGGP uyguladığı halde dönemsel gözden geçirme raporunu İDKK'ya iletmediği için Kamu İç Denetim Genel Raporlarında yer almayan kamu idareleri olabilme ihtimali ve 1 iç denetçinin çalıştığı kamu idarelerinde KGGP'nin uygulanma zorluğu,

2012-2022 yılları Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki verilerden yararlanılarak yapılan çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Çalışma sonucunda, kamuda iç denetim KGGP uygulanma düzeyinin oldukça düşük olduğu, az sayıda kamu idaresinin iç denetim KGGP'yi uygulayarak düzenli olarak dönemsel gözden geçirme raporunu İDKK'ya gönderdiği, 2012-2022 yıllarında sadece iki yıl, İDKK tarafından sınırlı idarenin KGGP kapsamında dış değerlendirmesinin yapıldığı tespit edilmiştir. Bu durum, iç denetim KGGP uygulanması konusunda, hem kamu idarelerinin hem de İDKK'nın hassasiyetinin oldukça düşük olduğunu göstermektedir.

İç değerlendirme çalışmasının ilk defa yapıldığı 2012 yılından itibaren 2012-2022 yıllarını kapsayan süreçte iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen kamu idaresi sayısının en yüksek 2016 yılında gerçekleştiği görülmektedir. 2016 yılında İç Denetim Kalite Güvence Rehberinin yayımlanmasının KGGP konusunda idarelerde farkındalık oluşturduğu ve bu nedenle KGGP kapsamında en fazla sayıda dönemsel gözden geçirme raporunun 2016 yılında düzenlendiği düşünülmektedir. Ancak 2016 yılı iç değerlendirme yapan kamu idaresi sayısı iç denetçi ataması yapılan kamu idaresi sayısına oranlandığında en fazla sayıda iç değerlendirme yapılan yılda dahi (%26 gibi) düşük bir oranda KGGP kapsamında iç değerlendirme yapılarak dönemsel gözden geçirme raporu düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu durum, İç Denetim Kalite Güvence Rehberinin yayımlanmış olmasının kamu idarelerinde farkındalık oluştursa dahi iç denetim KGGP uygulanması için yeterli olmadığını göstermektedir.

2012-2022 yıllarını kapsayan süreçte KGGP kapsamında iç değerlendirme yapan idarelerden bazı idareler tek bir yıl, bazı idareler iki yıl KGGP kapsamında iç değerlendirme yaparak dönemsel gözden geçirme raporu düzenlemiştir. Bu durum düzenli olarak KGGP kapsamında iç değerlendirme yapılmadığını ve KGGP kapsamında düzenli iç değerlendirme yapma ve dönemsel gözden geçirme raporu düzenleme hassasiyetinin oldukça düşük olduğunu göstermektedir. 11 yıllık süreçte sadece 1 kamu idaresi (özel bütçeli) her yıl düzenli olarak dönemsel gözden geçirme raporu düzenlese de dönemsel gözden geçirme raporu düzenleyen idarelerin bütçelerine göre ayrıldığı yıla ait analiz, genel bütçeli idarelerin iç denetim KGGP uygulama konusunda diğer idarelerden daha hassas olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Üst yöneticilerin, iç denetim birimi başkanlarının ve iç denetçilerin KGGP'ye uymaları mevzuatta zorunlu iken KGGP kapsamında iç ve dış değerlendirme yapılmadığı ya da oldukça düşük oranda yapıldığı görülmektedir. Kamu İç Denetim Strateji Belgelerindeki KGGP'ye ilişkin eylem planlarının birçoğunun gerçekleştirilemediği, 5018 sayılı Kanunla iç denetim KGGP düzenleme ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirme görevi İDKK'ya verilmesine rağmen İDKK'nın iç denetim KGGP uygulanması konusundaki sorumluluklarını yeterince yerine getiremediği anlaşılmaktadır. Bu hususlar, kamu iç denetim sistemini zayıflatmakta, kamu iç denetim sisteminin kalitesinin güvence altına alınmasını ve geliştirilmesini engellemektedir.

Araştırma bulguları ışığında;

- 1- İDKK'nın KGGP ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmesi ve kamu idarelerinin KGGP ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda İDKK'nın gerekli kontrol önlemlerini alması, teşvik edici ve eğitici çalışmalar içinde bulunmasının,
- 2- Üst yöneticiler, iç denetim birimi başkanları ve iç denetçilerin KGGP uygulanması konusunda 5018 sayılı Kanun, iç denetimle ilgili ikincil ve üçüncül mevzuatta belirtilen görevlerini yerine getirmelerinin,
- 3- KGGP konusunda sorumlu tüm paydaşların KGGP uygulanması, iç denetim faaliyetinin kalitesinin değerlendirilmesi ve iç denetim faaliyetinin iyileştirilmesi konusunda azami hassasiyet içerisinde olmalarının,
- 4- Uygulanması zorunlu olmasına rağmen KGGP'nin uygulanmama/az sayıda idare tarafından uygulanma nedenlerinin incelenmesi ve irdelenmesi, KGGP uygulanmama sebepleri ve uygulanması konusunda alınabilecek tedbirler konusunda akademik çalışmalar yapılarak literatüre ve iç denetimin etkinliğine katkı sağlanmasının,

faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Ekler

Kamuda İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Uygulanma Düzeyi
Hasibe USTA, Abdullah UZUN

Ek 1: Kamu İdarelerinin Yıllar İtibarı ile Düzenledikleri Dönemsel Gözden Geçirme Rapor Sayılarına İlişkin Tablo

Sıra No	Dönemsel Gözden Geçirme Raporu Düzenleyen İdare	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Toplam Rapor Sayısı
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi						*						1
2	Abdullah Gül Üniversitesi											*	1
3	Adana Büyükşehir Belediyesi					*	*	*					3
4	Adnan Menderes Üniversitesi			*		*		*					3
5	Ahi Evran Üniversitesi					*							1
6	Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	*	*									*	3
7	Akdeniz Üniversitesi					*		*	*	*	*	*	6
8	Anadolu Üniversitesi	*		*		*	*	*	*				6
9	Ankara Büyükşehir Belediyesi		*										1
10	Ankara Üniversitesi	*		*		*		*		*		*	6
11	Antalya Büyükşehir Belediyesi					*	*	*					3
12	Atatürk Üniversitesi					*							1
13	Avrupa Birliği Başkanlığı									*			1
14	Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı			*	*			*	*	*	*	*	7
15	Boğaziçi Üniversitesi					*	*	*					3
16	Bornova Belediyesi					*	*	*	*	*	*	*	7
17	Bozok Üniversitesi					*							1
18	Celal Bayar Üniversitesi					*							1
19	Cumhuriyet Üniversitesi							*	*				2
20	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	*			*								2
21	Çankırı Karatekin Üniversitesi									*	*	*	3
22	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	*		*		*		*		*	*	*	7
23	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü			*	*	*	*	*	*	*			7
24	Diyanet İşleri Başkanlığı	*											1
25	Dokuz Eylül Üniversitesi	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	11
26	Dumlupınar Üniversitesi					*	*	*	*				4
27	Ege Üniversitesi	*	*	*		*		*	*	*			7
28	EGO Genel Müdürlüğü									*	*	*	3
29	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı			*	*	*	*	*			*	*	7
30	Erciyes Üniversitesi					*	*	*	*		*	*	6

Kamuda İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Uygulanma Düzeyi
Hasibe USTA, Abdullah UZUN

31	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi					*	*	*	*	*	*		6
32	Etimesgut Belediyesi								*			*	2
33	Galatasaray Üniversitesi					*							1
34	Gazi Üniversitesi		*	*		*	*	*	*	*	*	*	9
35	Gaziantep Büyükşehir Belediyesi		*	*									2
36	Gaziosmanpaşa Belediyesi					*		*					2
37	Gaziosmanpaşa Üniversitesi					*		*	*			*	4
38	Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı					*	*						2
39	Giresun Üniversitesi					*							1
40	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı		*	*	*		*						4
41	Hacettepe Üniversitesi					*	*	*	*		*	*	6
42	Hazine ve Maliye Bakanlığı								*	*	*		3
43	İçişleri Bakanlığı	*	*	*		*		*		*	*	*	8
44	İnönü Üniversitesi						*			*	*	*	4
45	İstanbul Büyükşehir Belediyesi	*	*	*						*	*		5
46	İstanbul İl Özel İdaresi	*											1
47	İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü						*		*	*		*	4
48	İstanbul Üniversitesi		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	10
49	İzmir Büyükşehir Belediyesi	*							*	*	*	*	5
50	İzmir ESHOT Genel Müdürlüğü				*	*	*	*			*		5
51	İzmir Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü				*	*		*	*	*	*	*	7
52	Jandarma Genel Komutanlığı	*		*		*		*		*	*		6
53	Kadıköy Belediyesi					*		*	*				3
54	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi					*							1
55	Karadeniz Teknik Üniversitesi					*	*	*	*	*	*	*	7
56	Karayolları Genel Müdürlüğü	*				*	*	*		*	*	*	7
57	Keçiören Belediyesi					*		*					2
58	Kırklareli Belediyesi					*		*	*	*	*	*	6
59	Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü						*	*	*		*		4
60	Kocaeli Üniversitesi			*	*	*		*	*		*	*	7
61	KOSGEB	*	*	*	*	*		*	*	*	*	*	10

Kamuda İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Uygulanma Düzeyi
Hasibe USTA, Abdullah UZUN

62	Kültür ve Turizm Bakanlığı	*		*	*	*		*			*	*	7
63	Maden Tetkik Arama Genel Müdürlüğü					*	*	*	*	*	*		6
64	Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü										*	*	2
65	Mamak Belediyesi			*	*				*		*		4
66	Marmara Üniversitesi	*				*	*	*	*	*	*	*	8
67	Mersin Büyükşehir Belediyesi					*	*						2
68	Mersin Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü					*	*	*	*		*		5
69	Mersin Üniversitesi					*							1
70	Meteoroloji Genel Müdürlüğü					*	*	*	*		*	*	6
71	Milli Eğitim Bakanlığı			*									1
72	Milli Savunma Bakanlığı	*	*	*			*	*	*	*	*	*	9
73	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi					*	*	*	*	*	*	*	7
74	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi					*	*	*					3
75	Nevşehir İl Özel İdaresi					*	*	*					3
76	Ondokuz Mayıs Üniversitesi					*							1
77	Orman Genel Müdürlüğü			*				*	*	*	*	*	6
78	Orman ve Su İşleri Bakanlığı	*	*	*	*	*							5
79	Pamukkale Üniversitesi	*	*										2
80	Sağlık Bakanlığı					*	*	*					3
81	Sahil Güvenlik Komutanlığı			*		*							2
82	Samsun Büyükşehir Belediyesi					*							1
83	Sarıyer Belediyesi					*							1
84	Savunma Sanayi Müsteşarlığı		*		*	*							3
85	Sivas Belediyesi					*	*	*	*				4
86	Spor Genel Müdürlüğü							*					1
87	Şişli Belediyesi						*	*					2
88	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü					*	*	*	*		*	*	6
89	Tarım ve Orman Bakanlığı							*	*	*	*		4
90	TBMM		*										1
91	Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü								*				1
92	Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu					*		*	*	*	*	*	6

Kamuda İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Uygulanma Düzeyi
Hasibe USTA, Abdullah UZUN

93	Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı											*	1
94	Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı	*		*		*	*	*	*	*	*	*	9
95	Uludağ Üniversitesi			*	*		*						3
96	Vakıflar Genel Müdürlüğü			*	*	*		*	*	*	*	*	8
97	Yıldırım Belediyesi				*	*							2
98	Yıldız Teknik Üniversitesi					*	*	*	*	*	*	*	7
99	Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu			*		*	*						3
100	Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı					*		*	*	*	*	*	6
	TOPLAM	21	16	29	18	66	40	56	42	36	44	43	411

Kaynakça

- Akçıl, M. (2016), İç denetimde kalite güvence ve geliştirme programı. *Denetışim Dergisi*, (2), 108-113.
- Aydın, F. (2013), İç denetim birimi yöneticilerinin kalite güvence ve geliştirme programındaki rolü. *Denetışim Dergisi*, (12), 21-24.
- Cengiz, C. (2020), İç denetimin etkililiğinin ve kalitesinin artırılması: Performansının ölçümünde bir model önerisi. *Denetışim Dergisi*, (21), 82-97.
- Ermisket, E. G. (2016), Örnek iç denetim kalite güvence programı. *Denetışim Dergisi*, (9), 87-91.
- Eroğlu, S. (2014), Kamuda yürütölen iç denetim faaliyetleri ve kalite. *Denetışim Dergisi*, (15), 65-70.
- Esen, L. (2019), *2008-2017 yılları arası kamu iç denetim genel raporlarının analizi* (Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Nevşehir.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu Kararı (2016), T. C. Resmi Gazete, 29675, (05.04.2016).
- Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi (2016), İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sürüm 1.0
- Kamu İç Denetim Standartları (2011), T. C. Resmi Gazete, 28027, (16.08.2011).
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), T. C. Resmi Gazete, 25326, (24.12.2003).
- Memiş, M. Ü. (2019), Kamuda iç denetim kalite güvence geliştirme programının (KGGP) yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 121-131.
- Özyurt, Y. (2021) *İç denetim faaliyetinin yönetimi: kamu sektöründe karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri* (Yüksek lisans tezi). Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara
- Polizzi, S., Lupo, F., & Testella, S. (2023). Quality assurance and improvement program: some considerations for central banks. *The TQM Journal*, 35(8), 2203-2227.
- Uzun A. & Usta H. (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: Sorunlar ve çözüm önerileri. *Denetışim Dergisi*, (23), 27-40.
- Ünlü V. (2013). Kamu iç denetiminde kalite için dönemsel gözden geçirme faaliyeti, *Denetışim Dergisi*, (11), 32-40.
- Yıldırım, A., Şimşek, H. (2008), *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

İnternet Kaynakları

- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2024), "On İkinci Kalkınma Planı"
https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/12/On-İkinci-Kalkınma-Plani_2024-2028_11122023.pdf.
(Erişim Tarihi: 25 Ocak 2024).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024), “Faaliyet Raporları”

<https://www.hmb.gov.tr/idkk-faaliyet-raporlari>. (Erişim Tarihi: 26 Ocak 2024).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024), “Kalite Güvence”

<https://www.hmb.gov.tr/kalite-guvence>. (Erişim Tarihi: 26 Ocak 2024).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024), “Kamu İç Denetim Strateji Belgesi”

<https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat>. (Erişim Tarihi: 26 Ocak 2024).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024), “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”

<https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat>. (Erişim Tarihi: 26 Ocak 2024).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024), “İDKK Duyurular, Kamu İç Denetim Standartlarının Güncellenmesi Hakkında Görüş ve Önerilerin İletilmesi” <https://www.hmb.gov.tr/duyuru/kamu-ic-denetim-standartlarinin-guncellenmesi-hakkinda-gorus-ve-onerilerin-iletilmesi>. (Erişim Tarihi: 26 Mayıs 2024).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2024), “Applying the Global Internal Audit Standards in the Public Sector” [globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf](https://www.theiia.org/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf) (theiia.org). (Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2024).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2024), “Global Internal Audit Standards” [globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf](https://www.theiia.org/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf) (theiia.org). (Erişim Tarihi: 04 Haziran 2024).



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: 30, 65-81, 2024

Teorik Makale

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ ÜZERİNE BİR İNCELEME (A STUDY ON THE DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION)

İslam KÖSEOĞLU¹

ÖZ

Kamu yönetiminde meydana gelen paradigma değişimi, çeşitli yeni gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Yaşanan değişimin önemli bir bileşeni olan iç denetim, özellikle 1980'li yıllara kadar özel sektörde başarıyla uygulandıktan sonra, ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gibi ülkelerin kamu yönetiminde yer bulmuştur. Bu gelişme, birçok ülkenin kamu yönetimini etkilediği gibi Türk kamu yönetimini de iç denetim açısından etkileyerek, iç denetim uygulamalarının hızla yayılmasını sağlamıştır. Türk kamu yönetiminde iç denetim uygulaması, 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile resmîyet kazanmıştır. Bu kanuna dayalı olarak asgari düzenlemeler yapıldıktan sonra iç denetim faaliyetleri, 2007 yılında fiilen başlamıştır. İç denetim, başlangıçtan günümüze kadar istenilen düzeyde olmasa da önemli aşamalar kaydetmiştir.

Çalışmanın amacı, Türk kamu yönetiminde iç denetimin tarihçesi, önemi, uygulamaları, sorunları ve geleceği gibi konuları detaylı bir şekilde ele almaktır. Bu bağlamda birincil düzey, ikincil düzey ve üçüncül düzey mevzuatın yanı sıra yıllık kamu iç denetim raporları ve kamuda görev yapan iç denetçilere yönelik yapılan bazı nicel çalışmalar da incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, kamuda iç denetim uygulamasına yönelik tespit edilen çeşitli sorunlara odaklanılarak, bu sorunlara yönelik öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar kelimeler: Türk kamu yönetimi, İç denetim, 5018 sayılı Kanun.

JEL Kodları: M42, H83

ABSTRACT

The paradigm shift in public administration has brought about various new developments. Internal audit, which is an important component of the change, first found its place in the public administration of countries such as the United States and Canada, after being successfully implemented in the private sector until the 1980s. This development affected the public administration of many countries, as well as the Turkish public administration in terms of internal audit, and enabled the rapid spread of internal audit practices. Internal audit practice in Turkish public administration became official with Law No. 5018 adopted in 2003. After minimum regulations were made based on this law, internal audit activities actually started in 2007. Internal auditing has made important progress, although not at the desired level, from its beginning to the present day.

The aim of the study is to discuss in detail issues such as the history, importance, applications, problems and future of internal auditing in Turkish public administration. In this context, primary level, secondary level and tertiary level legislation, as well as annual public internal audit reports and some quantitative studies on internal auditors working in the public sector were also examined. As a result of the study, focusing on various problems identified regarding internal audit practice in the public sector, suggestions were developed for these problems.

Keywords: Turkish Public Administration, Internal audit, Law No. 5018.

JEL Classification: M42, H83

¹ Dr. Öğretim Görevlisi, Uşak Üniversitesi, islam.koseoglu@usak.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2757-4501

1. GİRİŞ

Kamu yönetimi, toplumun ihtiyaçlarını karşılamayı ve kaynakları etkin bir şekilde yönetmeyi hedefleyen örgütlü bir sistemdir. Ancak, bu karmaşık yapı, hataların, verimsizliklerin ve hatta yolsuzluk risklerinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır. Nüfus artışı, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme gibi faktörlerle birlikte, kamu yönetiminin üstlendiği hizmetler de bir artış gözlenmektedir. Bu durum, ekonomik olarak kaynakların kıt, ihtiyaçların ise sınırsız olması nedeniyle kamu sektöründe denetimin önemini daha da artırmıştır.

Demokratik hukuk devletinde, kamu yönetiminde çeşitli denetim türleri bulunmaktadır. Bu denetimlerin ortak amacı, kuralların en iyi şekilde uygulanmasını sağlayarak etkililik, verimlilik, ekonomiklik, şeffaflık ve hesap verebilirliği güvence altına almaktır. İç denetim, faaliyetleri objektif bir bakış açısıyla değerlendiren, riskleri tespit eden, iç kontrol sistemlerini güçlendiren ve iş süreçlerini iyileştiren bağımsız ve objektif bir uygulamadır. Modern iç denetim, bu bakış açısını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda iç denetim ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde 1930'larda ortaya çıkarak dünya genelinde yaygınlaşmıştır.

İç denetim uygulaması Türkiye'de ise ilk olarak 1980'li yıllardan itibaren özel sektörde kendine yer bulmuştur. Kamu yönetiminde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetime resmiyet kazandırılmış olup, mevzuat çalışmalarının bir kısmı tamamlandıktan sonra 2007 yılında fiilen başlamıştır. Ancak, 5018 sayılı Kanunla yerleşen iç denetim uygulaması Türk kamu yönetiminde henüz gelişme aşamasındadır (Coşkun ve Köseoğlu, 2024: 130). Bu çalışmada, özel sektörde başarıyla uygulanan iç denetimin (Bilge ve Kiracı, 2010: 79), kamu yönetimindeki evrimi, üstlendiği fonksiyonlar, temel dayanakları ve prensipleri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Ayrıca, çalışma, iç denetim ile dijitalleşme arasındaki ilişkiye diğer çalışmalardan farklı bir bakış açısı sunarak yeni tespit ve önerilere değinmektedir.

İç denetimin Türk kamu yönetimi pratiğine yönelik çeşitli akademik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar kronolojik olarak aşağıda verilmiştir.

- ✓ Bilge ve Kiracı (2010: 203-204) kamu idarelerinde yaptıkları çalışmanın sonucunda iç denetim algısının düşük düzeyde olduğu, üst yönetimin iç denetim farkındalığının yaratılması hususunda yetersiz kaldığı ve İDKK'nın (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) mevcut konumunun iç denetimin gelişiminin önünde engel olarak görüldüğü sonucuna ulaşmıştır.
- ✓ Arslan (2013: 165-170) büyükşehir belediyeleri özelinde yaptığı çalışmanın sonucunda; katılımcılarda iç denetim algısının düşük düzeyde olduğu sonucuna varmıştır. İç denetim algısının düzeltilmesi için İDKK'nın bu konuda aktif rol alması gerektiği ve iç denetçi ve üst yöneticilere bilgilendirici faaliyetler yapılarak algının yüksek düzeye çıkartılması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca iç denetçilerin danışmanlık görevini yerine getirirken bağımsızlık ve tarafsızlıktan ödün vermemesi için yönetsel süreçlere aktif olarak katılım sağlamaması yönünde uyarıda bulunmuştur.
- ✓ Bilge ve Daşkaya (2015: 130-132) mahalli idarelerde iç denetime yönelik alan araştırması sonucunda; iç denetçi kadrolarının önemli bir kısmının doldurulmadığını belirterek bu durumun iç denetimin etkinliği açısından sorun teşkil ettiğini ifade etmişlerdir. Araştırmada iç denetim algısının orta seviyede çıktığını belirtmişlerdir. Üst yöneticilerin üst yönetime gerekli desteği vermediğini ortaya koyup, bunun sebebinin ise iç denetçilerin yönetimin özündeki sorunları tespit ettiği ve bu sorunların çözümünün yöneticiyi yıpratmasına bağlamışlardır. Ayrıca iç denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik İDKK'nın kapasitesinin güçlendirilerek raporlama süreçlerinde daha etkin hale getirilmesi hususunda tavsiyede bulunmuşlardır.
- ✓ Bayrakçı ve Demirel (2017: 52-61) iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarını tespit etmek amacıyla üniversitelerde yapmış oldukları araştırma sonucunda; üniversitelerde iç denetimin beklenen düzeyde etkin olmadığı belirtilerek bu durumun sebepleri arasında üst yönetimin ve çalışanların iç denetimi benimsemediği gösterilmiştir.
- ✓ Karcioğlu ve Kurnaz (2017: 87-88) genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve mahalli idarelerde iç denetim faaliyetinin yürütülmesindeki sorunlara yönelik yaptıkları çalışmada şu sonuçlara ulaşmışlardır; kurumlarda fonksiyonel bağımsızlığın olmadığı, iç denetçi kadrolarının doldurulmasında sıkıntılar yaşandığı, iç denetçilerin özlük haklarının tekrar gözden geçirilmesi gerektiğine varılmıştır. Çalışmada iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının tam sağlanamadığı, iç denetçilerin görevleri dışında başka işlerde görevlendirildiği saptanarak bu durumun iç denetimin yürütülmesini sekteye uğrattığı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen çalışmalarda Türk kamu yönetiminde iç denetimin çeşitli sorunları olduğu görülmektedir. Bu kapsamda kamu sektöründe iç denetim uygulamasının tüm yönleriyle araştırılması önemli hale gelmiştir. Bu gerekçe araştırma konusunun iç denetim olarak seçilmesinin temel nedenini oluşturmaktadır. Çalışma içeriği ise Türk kamu

yönetiminde iç denetimin rolü, işlevi, etkinliği ve sorunlarına odaklanarak gelinen aşamanın ne olduğunu belirlemeye yönelik olarak oluşturulmuştur. Bu kapsamda, nitel yöntemle (literatür taraması) veriler ilk kaynaklardan toplanmıştır. 5018 sayılı Kanun, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat incelenmiş, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) çalışmaları ve akademik literatür incelenerek tarihsel bir perspektifle araştırmaya yön verilmiştir. Güncel bilgilere ulaşmak için İDKK'nın web sitesi gibi kaynaklar kullanılmış ve bu kaynaklar karşılaştırmalı bir şekilde incelenerek yorumlanmıştır.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Bu bölümde, iç denetim iki ana başlık altında ele alınmıştır. İlk olarak, iç denetim kavramı ve gelişimine etki eden faktörler genel hatlarıyla, Teorik Arka Plan" başlığı altında, teorik bir çerçeve içinde açıklanmıştır. İkinci olarak, iç denetimin pratik yönü, "Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)"² kapsamında detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

2.1. İç Denetimin Teorik Arka Planı

İç denetim, özel sektörde kurumsal yönetim ilkelerinin ve hesap verilebilirlik standartlarının önemli bir unsuru olarak ortaya çıkmıştır. İç denetim uygulamasına, şirketlerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yönetmek, riskleri ortadan kaldırmak ve uygun iç kontrol sistemlerini oluşturmak için ihtiyaç duyulmaktadır (Köseoğlu ve Coşkun, 2023: 151). İç denetim, başlangıçta, şirketlerin mali kaynaklarını korumak ve verimliliği artırmak için iç kontrol mekanizmalarını geliştirmek için kullanılmıştır. Bu süreçte, özel sektördeki büyüme ve karmaşıklığın artmasıyla birlikte, iç denetimin rolü daha da önem kazanmıştır (Şimşek, 2020: 19-21). Şirketler, faaliyetlerini daha şeffaf bir şekilde yönetmek, yatırımcı güvenini artırmak ve yasal düzenlemelere uyum sağlamak için iç denetim departmanları kurmaya ve iç denetçileri istihdam etmeye başlamışlardır. İç denetim, finansal raporlama standartlarının ve düzenlemelerin gerekliliklerini yerine getirmenin yanı sıra operasyonel süreçlerin etkinliğini artırmak ve risk yönetimini güçlendirmek için de kullanılmaktadır. Bu bağlamda iç denetim kavramı, özel sektörde kurumsal yönetim pratiklerinin temel bir unsuru haline gelmiş ve şirketlerin sürdürülebilir büyüme ve başarıya ulaşmalarına katkıda bulunmuştur (Kardeş Selimoğlu, 2018: 79-80).

Modern anlamda iç denetimin ortaya çıkmasına ABD'de 1930'lu yıllarda yaşanan gelişmeler kaynaklık eder. ABD'de iç denetim, iş dünyasının karmaşıklığı ve yasal düzenlemelerin artması gibi faktörlerle büyüyen, gelişen ve önemi artan bir uygulama haline gelmiştir (Köseoğlu, 2023: 57). İç denetim, ilk olarak 1933 yılında kabul edilen Menkul Kıymetler Yasasının çıkarılması ve 1941 yılında Amerika'da İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA- The Institute of Internal Auditors)³ kurulmasıyla önemli mesafe katetmiştir (Picket, 2005: 3).

Denetim yönetimin temel fonksiyonlarından birini oluşturmaktadır. İç denetim kavramının daha iyi anlaşılması için denetim kavramını tanımlamak yararlı olacaktır. Türk Dil Kurumunun hazırlamış olduğu Güncel Türkçe Sözlükte denetim "denetleme" ile eş anlamlı olarak kabul edilmiş ve "denetleme", "bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" şeklinde açıklanmıştır (Bozkurt ve Ergun, 2008: 62; Parlak, 2011: 154). (Coşkun, 2002: 82) çalışmasında Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde ve Kemal Demiray'ın Türkçe Sözlük çalışmasında yer alan denetim kavramını karşılaştırmıştır. İki sözlükte de denetleme; "bir işin gereği gibi

² Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), ortak bilgi birikimi ve rehberin birbiriyle uyumunun yapısal planını oluşturur. Tutarlı bir sistem olarak bir çerçevede, uyumlu geliştirme yorumlama, kavramların uygulanması, yöntemler ve bir disiplin veya meslekte kullanılacak teknikler anlatılır. Özellikle Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin (UMUÇ) amacı, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA), küresel anlamda iç denetim mesleğinde standart belirleyici pozisyonunu güçlendirirken, resmi rehberini de düzenlemektir. Gelecekteki gelişmelere imkân tanımının yanı sıra, mevcut iç denetim uygulamasını da kapsayarak UMUÇ, tüm dünyadaki uygulayıcılara ve paydaşlara, yüksek kalitede bir iç denetim pazarının büyümesi konusunda yardım etmektedir (<https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC> E.T. 11.09.2023).

³ İç Denetçiler Enstitüsü (IIA- The Institute of Internal Auditors): 1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), küresel merkezi Lake Mary, Florida, ABD'de bulunan uluslararası bir profesyonel dernektir. IIA, dünya çapında standartlar, belgelendirme, eğitim, araştırma ve teknik rehberlik konularında iç denetim mesleğinin lideridir. Üyeler genellikle iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında çalışır. Dünya çapında güncel üye sayısının 235.000'den fazla olduğu belirtilmektedir (<https://www.theiia.org/en/about-us/> E.T. 09.09.2023).

yürütülüp, yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme, gözetim” şeklinde açıklanmıştır. Benzer anlamlarda kullanılan kontrol ve murakabe sözcüklerinin Güncel Türkçe Sözlükte olduğu gibi “denetlemek” ile eş anlamlı olduğu ifade edilmiştir (Coşkun ve Tok, 2011: 260).

İç denetimle ilgili öncü lider kuruluş olan IIA, günümüze kadar üç farklı tanım yapmıştır. Bu tanımlardan ilki 1947’de “İç denetim örgüt içinde muhasebe, finans ve işletmenin diğer faaliyet alanlarında yürütülen bağımsız değerlendirme uygulamalarıdır” şeklinde, ikincisi 1978’de; “İç denetim organizasyona yönelik bir hizmet olarak, organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için organizasyon içinde kurulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur” şeklindedir (Bilge ve Kiracı, 2010:7; Gürdal ve Çıplak, 2010: 109). Üçüncüsü ise 1999’da yaptığı ve güncelliğini koruyan tanımda ise; “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur” şeklindedir (<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/> E.T. 09.09.2023).

İç denetim tanımının zaman içinde değişmesi iç denetimden beklentilerin de değişmesini beraberinde getirmiştir. Bu değişimi sağlayan etmenler 1980 sonrası artan küreselleşme eğilimi, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, işletmelerin büyümesi ve karmaşık yapıya dönüşmesi, kurumsal yönetim alanında yaşanan gelişmeler ve hileli finansal işlemler olarak belirtilebilir (Şimşek, 2023: 22-24). Başta ABD olmak üzere dünyada ilk ona giren büyük şirketlerde yaşanan yolsuzluk ve finansal krizler devletleri yasal düzenleme yapmaya zorlamıştır. 1990’lı yıllardan 2000’li yıllara kadar ABD’deki Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (NCFRR- National Commission on Fraudulent Financial Reporting) şirketlere yönelik hazırlanmış olduğu raporlarda iç denetimin şirketlerde mali raporların hazırlanmasında ve hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesindeki önemi üzerine durmuştur (Bilge ve Kiracı, 2010:9). ABD’de 2000’li yılların başında ilk olarak Enron ve devamında Global Crossing, Tyco, AOL Time Warner, Qwest, Rite Aid, Xerox, Imclone, Adelphia Communications ve Worldcom gibi büyük şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları şirketler açısından iç denetimi daha da önemli hale getirmiştir (Cuningham, 2002:7-9; Köseoğlu, 2023: 94). Bu bağlamda ABD’de SOX (Sarbanes Oxley Act) olarak bilinen 2002’de çıkartılan yasada şirketlere iç denetimle ilgili birçok düzenleme getirmiştir (Moller, 2009:24). ABD’de yaşanan bu gelişmeler dünyada başka ülkelerde de benimsenmiştir. İç denetimin önleyici bir rol üstlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır (Önder, 2008: 121).

İç denetim zaman ilerledikçe kamu ve özel her türlü örgütlerde önemli hale gelmektedir. İç denetim günümüzde teknolojik olanakları da kullanmaya başlayarak denetimde etkinliğin artmasına katkı sağlamaktadır (Efe ve Demirci, 2021 35; Kestane, 2020: 821). Diğer taraftan günümüzde yaşanan “bilgi toplumu” aşaması ve yapay zekâda ulaşılan düzey ile bunların birbirini besleyen ve destekleyen süreçler olduğu (Coşkun, 2022: 15-16) dikkate alındığında; denetimde dijital araçların ve yapay zekânın kullanılması, denetimin etkinliği ve verimliliği açısından kaçınılmaz bir olgu olarak nitelendirilebilir.

İç denetim 1930’lu yıllardan günümüze kadar geçen süreçte dünyanın birçok ülkesinde kurumsal olarak örgütlenmiştir. IIA’nın 1941 yılında kurulup iç denetime kazandırdığı ivme daha sonra uluslararası bir kuruluşa dönüşmesine neden olmuştur. Böylelikle IIA’nın iç denetimle ilgili getirmiş olduğu ilke ve standartlar denetimle ilgili yeni kurulan uluslararası kuruluşlar⁴ tarafından da benimsenmiştir. Bu kuruluşlar iç kontrol standartlarının geliştirilmesi açısından da lider kuruluşlardır (Köseoğlu, 2023: 80-86).

2.2. İç Denetimin Pratik Arka Planı

İç denetimde uluslararası standartlar, IIA tarafından belirlenen Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) kapsamında ele alınmaktadır. Bu standartlar, iç denetim profesyonellerine rehberlik etmek, iç denetimin etkinliğini ve bağımsızlığını artırmak amacıyla oluşturulmuştur. UMUÇ, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, iç denetim profesyonellerinin yetkinlikleri, etik kurallar ve iç denetim değerlendirmesi gibi konularda kapsamlı bir rehber sunmaktadır. IIA (Institute of Internal Auditors), Uluslararası İç Denetim Standartlarını güncel mesleki gelişmelere uygun

⁴ IIA dışında iç denetim ile ilgili küresel bazda kabul gören kuruluşlar; Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA), Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI), Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- COSO) ve Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (Information Systems Audit and Control Association- ISACA).

Ayrıntılı bilgi için bkz.: Özbek, Ç. (2012). İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol (2 Cilt). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Köseoğlu, İ. (2023). Türkiye’de İç Denetim Ve İç Denetimin Bakanlık Teşkilatlarında Uygulamasına Yönelik Bir Alan Araştırması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla.

şekilde revize etmektedir. Yeni Uluslararası İç Denetim Standartları⁵, 9 Ocak 2024 tarihinde yayınlanmış ve 9 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecektir. Önceki versiyon olan 2017 yılında yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise bir yıllık bir geçiş dönemi boyunca kullanılmaya devam edecektir (<https://www.theiia.org/en>, 2024). Yenilenen versiyon, önceki sürümlerden farklı olarak, kamu sektörüne özel bir bölüm içermektedir. Bu değişiklik, iç denetim standartlarının kamu sektöründeki özel gereksinimlere daha etkili bir şekilde yanıt vermesini sağlamaktadır (Coşkun ve Köseoğlu, 2024: 132)

Küresel İç Denetim Standartları, tüm iç denetim fonksiyonları için genel geçerliliğe sahiptir; ancak, kamu sektöründeki iç denetçiler, özel sektördeki farklı yönetim, organizasyon ve finansman yapıları altında, genellikle siyasi bir ortamda faaliyet gösterirler. Bu yapıların özellikleri ve ilgili koşullar, iç denetim fonksiyonunun bulunduğu yargı yetkisi ve hükümet düzeyinden etkilenebilir. Ayrıca, kamu sektöründe kullanılan bazı terminolojiler özel sektörde farklılık gösterebilir. Bu farklılıklar, kamu sektöründeki iç denetim fonksiyonlarının Standartları nasıl uygulayacakları üzerinde etkili olabilir. Bu nedenle, kamu sektöründeki bir iç denetim fonksiyonunun dış kalite değerlendirmesinin, kamu sektörü faaliyetleri ve yönetim yapıları hakkında bilgi sahibi bir değerlendirme ekibi tarafından yapılması gerekmektedir. Bu ekibin, kamu sektöründeki özel koşulları anlamak, terminolojiyi dikkate almak ve iç denetim standartlarını etkili bir şekilde uygulamak için gerekli uzmanlığa sahip olması, iç denetim fonksiyonunun etkinliğini değerlendirmek adına kritik bir öneme sahiptir (<https://www.theiia.org/en>, 2024):

Kamu sektörü, faaliyet gösterdiği yargı yetkisi ve kurumlara özgü olarak belirlenmiş olan kanunlar, düzenlemeler, idari emirler ve kurallar dahilinde bir yasal çerçeve üzerine kurulmuş ve bu çerçeve altında yönetilmektedir. Küresel İç Denetim Standartları genelinde, bu yasal çerçeveyi temsil etmek üzere “yasa ve/veya düzenlemeler” terimi kullanılmaktadır. Yasalar ve/veya düzenlemeler, iç denetim fonksiyonunun yetki alanını, kurumsal konumunu, raporlama ilişkisini, çalışma kapsamını, finansmanını ve diğer gerekliliklerini belirleyebilir. Bu nedenle, iç denetim standartlarına uygun olarak faaliyet göstermek isteyen bir iç denetim fonksiyonu, bu yasal çerçevenin sunduğu yönetim gerekliliklerini anlamak ve bu doğrultuda hareket etmek durumundadır. Bu tür yetkiler aracılığıyla, kamu sektöründeki iç denetim fonksiyonlarının sıklıkla aşağıdaki konulara odaklanması gerekmektedir (<https://www.theiia.org/en>, 2024):

- ✓ Kanun ve/veya düzenlemelere uygunluğun sağlanması.
- ✓ Hükümet süreçlerinin ve programlarının verimliliğini, etkililiğini ve ekonomikliğini iyileştirmeye yönelik fırsatların belirlenmesi.
- ✓ Hizmetlerin adil bir şekilde sunulması için kamu kaynaklarının yeterince korunup korunmadığının ve uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi.
- ✓ Bir kuruluşun performansının stratejik amaç ve hedefleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi.

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, iç denetimin bir dizi prensibi, standardı ve kılavuzunu içerir. Bu çerçeve, iç denetim profesyonellerine, kuruluşlara ve paydaşlara iç denetimin nasıl yürütülmesi gerektiği konusunda kılavuzluk etmektedir. UMuÇ, iç denetimin etkinliğini ve bağımsızlığını sağlayarak kurumların risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Uluslararası standartlar, iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü artırarak, kurumların daha şeffaf ve hesap verebilir olmalarına katkıda bulunmaktadır. Standartlar, iç denetim profesyonellerine dünya genelinde bir birlik ve standartlar bütünü sunarak, mesleki gelişimlerini desteklemekte ve iç denetim mesleğinin itibarını güçlendirmektedir (IIA, 2017).

UMuÇ'un benimsenmesi, iç denetim profesyonellerinin uluslararası standartlar doğrultusunda çalışmalarını sağlayarak, küresel düzeyde bir iç denetim standartlarını oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu da iç denetim uygulamalarının daha etkin, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasına olanak tanımaktadır.

UMuÇ'ta yer alan standartlara göre iç denetim süreci aşağıda başlıklar halinde kısaca özetlenmiştir (IIA, 2017).

2.2.1. Denetim Planının Belirlenmesi

Denetim sürecinin ilk adımı olan planlama aşaması, yıllık planın belirlenmesi için bir veya daha fazla sayıda toplantıyla başlar (Özbek, 2012: 579). Bu aşamaya UMuÇ'ta standartlar⁶ bölümünün performans standartları başlığı altında

⁵ Yeni Uluslararası İç Denetim Standartları'na ulaşmak için bkz.: https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9_printable.pdf. E.T.10.02.2024

⁶ Standartlar UMuÇ'ta nitelik standartları ve performans standartları olarak iki farklı yapıda sunulmuştur. Nitelik standartları iç denetim faaliyetini gerçekleştiren taraf ve kurumların özelliklerini yansıtır. Nitelik standartları amaç, yetki ve sorumluluk, bağımsızlık, mesleki özen ve kalite geliştirme gibi niteliğe yönelik konuları kapsar. Performans standartları ise, kalite kriterlerini belirleyerek iç denetim uygulaması yoluyla performansın ölçülmesine katkı sağlar. Performans standartları iç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması,

2010'nolu standartta İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen bir risk odaklı plan oluşturmakla yükümlüdür." şeklinde belirtilmiştir. Bu standardın yorumu olan 2010.A1'de de konuyla ilgili aşağıdaki şekilde ifade yer almaktadır.

"İç denetim yöneticisi, risk temelli bir plan oluşturmak için üst yönetim ve yönetim kuruluna danışmalı ve kurumun stratejilerini, ana iş hedeflerini, ilgili riskleri ve risk yönetimi süreçlerini anlamalıdır. Ayrıca, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşı hazırlıklı olmalıdır. Planı düzenli olarak gözden geçirmeli ve gerektiğinde değişikliklere uyum sağlamalıdır."

UMUÇ'ta yıllık iç denetim planının oluşturulması yönünde çeşitli alt başlıklar bulunmaktadır (Şimşek, 2020: 53-58).

- ✓ Denetim Evreninin Tespiti (IIA 2010 Planlama Performans Standardına ilişkin yayınlanan "2010-1: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyetinin İlişkilendirilmesi"),
- ✓ Risk Değerlendirme Ölçütlerinin Tanımlanması ve Risklerin Değerlendirilmesi (IIA 2010 Planlama Performans Standardına İlişkin Yayınlanan (2010-1) uygulama önerisinin 5. Md.),
- ✓ Kaynakların Tahsisi (2030- Performans Standartlarına ilişkin yayınlanan uygulama önerisi 2030-1 Kaynakların Yönetimi),
- ✓ Politika ve Prosedürlerin Belirlenmesi (Performans Standartlarına ilişkin yayınlanan Uygulama Önerisi 2040-1: Politika ve Prosedürler),
- ✓ İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması (Performans Standartlarına ilişkin yayınlanan uygulama önerisi 2020-1: Bildirim ve Onay).

2.2.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetim planının onaylanmasının ardından iç denetimin yürütülmesi aşamasına geçilir. UMUÇ'ta iç denetimin yürütülmesi özet olarak aşağıda sıralanmıştır (Pehlivanlı, 2010: 129; IIA, 2017).

- ✓ Görev planlamasının yapılması (Performans standardında yayınlanan 2200- Görev Planlaması).
- ✓ Görev amaçlarının ortaya konulması (Performans standardında yayınlanan 2210- Görevin Amaçları).
- ✓ Görevin yapılması (Performans standardında yayınlanan 2300 – Görevin Yapılması).
- ✓ Bilgilerin kayda dökülmesi (Performans standardında yayınlanan 2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi).

2.2.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

İç denetim planının yerine getirilmesinden sonra bir diğer aşama ise sahadan elde edilen bulguların raporlanması aşamasıdır. Denetim raporları kurumda iç kontrol sistemin izlenmesi ve değerlendirilmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla denetim elemanının yetkinliği ve üst yöneticinin kurumdaki iş ve işleyişe hâkim olması da büyük önem arz etmektedir (Gökmen, 2009: 45; Özbek, 2012: 597). Denetim sonuçlarının raporlanması hususunda UMUÇ'ta yer alan raporlama standartları aşağıda sırasıyla ifade edilmiştir (IIA, 2017);

- ✓ Taslak raporun sunulması ve denetim sonuçlarının raporlanması (Performans standardında yayınlanan 2400- Sonuçların Raporlanması).
- ✓ Raporlamanın belirli kıstaslara bağlı yapılması (Performans standardında yayınlanan 2410 Raporlama Kıstasları).
- ✓ Kaliteli raporlama (Performans standardında yayınlanan 2420–Raporlamaların Kalitesi).
- ✓ Final raporunun sunulması (Performans standardında yayınlanan 2440 – Sonuçların Dağıtımı).

2.2.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Raporlama sonrasında iç denetim yöneticisinin raporlamada belirtilen eksik ya da yapılması gereken hususların yerine getirilip getirilmediğini takip etmesidir (Aksoy, 2008:123). UMUÇ'ta denetim sonuçlarının izlenmesi Performans standardında yayınlanan 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi başlığı altında "İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır." şeklinde belirtilmiştir (IIA, 2017). Ayrıca ilerlemenin gözlemlenmesi 2500'nolu standardın alt standartlarında bu hususla ilgili şu ifadelerle yer verilmiştir (IIA, 2017);

ilerlemenin gözlemlenmesi ve yönetimin artık riskleri (alınan tedbirlerden sonra kalan risk) üstlenmesine yönelik standartlardan oluşur. Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>, E. T. 05.09.2023

2500.A1 – “İç denetim yöneticisi, yönetimin tedbirlerinin etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve gerekli tedbirlerin alınmamasının riskini üstlenmemek için bir takip süreci oluşturmakla sorumludur ve gelişmeleri yakından izlemelidir.”

2500.C1 – “İç denetim faaliyeti, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde gözlemlemekle yükümlüdür.”

2.2.5. Yönetimin Riskleri Üstlenmesi

İç denetim kurumlar açısından risklerin belirlenmesi ve derecelendirilmesi sürecidir. İç denetim birimi yöneticisi bu durumu iç denetim raporunda ortaya koyar ve tüm gerçekliğiyle üst yöneticiye aktarır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 166). Performans standardında yayımlanan 2600- Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi başlığı altında;

“İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, İç Denetim Yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi⁷ ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.” şeklinde ifade edilmiştir (İIA, 2017).

3. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM ANLAYIŞININ GELİŞİMİ VE İYİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Bu bölümde öncelikle kamu sektöründe iç denetim anlayışının neden gerekli olduğu tarihsel açıdan ve özellikle yeni kamu yönetimi (New Public Management- NPM) perspektifinden açıklanmıştır. Yine bu bölümde iç denetimin kamu sektöründeki pratiğinde öncü ülkelere yer verilmiştir.

3.1. İç Denetimin Kamu Sektöründe Gelişimi

İç denetimin kamu sektöründeki gelişimi, kamu yönetimi anlayışının ve beklentilerin evrimine paralel olarak şekillenmiştir. Bu gelişim, belirli dönemlerdeki yönetim anlayışı değişikliklerine ve kamu kurumlarının ihtiyaçlarına yanıt olarak ortaya çıkmıştır. İç denetimin kamu sektöründeki pratiği 1980’li yıllardan sonra başlaması ve temel prensiplerinin yeni kamu yönetimi (New Public Management- NPM) anlayışıyla paralellik göstermesi iç denetimi kamu sektöründe önemli hale getirmiştir (Önal, 2012: 17).

Yeni kamu yönetimi, 1980’lerde ve 1990’larda kamu sektöründe daha etkin, verimli ve hesap verebilir bir yönetim modeli olarak ortaya çıktı. Bu modelde, özel sektörden alınan bazı yönetim prensipleri ve teknikleri kamu hizmetlerinin sunumunda kullanılmaya başlandı. Bu dönemde, kamu hizmetlerinin daha etkin bir şekilde sunulması, kaynakların daha verimli kullanılması ve hizmet kalitesinin artırılması hedeflendi (Yatkin, 2020: 253).

Tarihsel olarak, kamu sektöründe iç denetim anlayışının gerekli hale gelmesinde birkaç faktör etkili olmuştur (Özer vd., 2015: 457-458):

- ✓ Güvenilirlik ve Hesap Verebilirlik İhtiyacı: Kamu sektörü kamu harcamalarının büyük bir kısmını vergi gelirlerinden sağlamaktadır. Dolayısıyla, kamu kurumlarının harcamalarıyla ilgili olarak güvenilirlik ve hesap verebilirlik büyük önem taşır. İç denetim, bu güvenilirliği sağlamak ve kurumların hesap verebilirlik standartlarına uyumunu sağlamak için gereklidir.
- ✓ Raporlama ve Şeffaflık: Kamu kurumları, faaliyetlerini halka açık bir şekilde raporlamak zorundadır. İç denetim, bu raporlama süreçlerinin doğruluğunu ve şeffaflığını artırır. Yeni kamu yönetimi perspektifinden bakıldığında, şeffaflık ve açıklık, vatandaşların kamu hizmetlerine güven duymalarını ve daha fazla katılım göstermelerini teşvik eder.
- ✓ Verimlilik ve Etkinlik: yeni kamu yönetimi yaklaşımı, kamu sektöründe daha verimli ve etkin hizmet sunumunu hedefler. İç denetim, bu süreçlerin gözden geçirilmesi, iyileştirilmesi ve kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar.

⁷ Denetim komitesi iç denetim özel sektör uygulamalarında yer alan birimdir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ nun 366. Maddesi ve Sermaye Piyasası Kurulu II-17.1 Kurumsal Yönetim Tebliği 4.5, 4.6 Maddesi uyarınca şirketler denetim komitesi oluşturmak zorundadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf> E.T. 16.09.2023 <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=19225&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5> E.T. 16.09.2023

- ✓ Risk Yönetimi: Kamu sektörü, çeşitli risklere maruz kalır, bunlar mali, operasyonel veya itibari riskler olabilir. İç denetim, bu riskleri belirlemek, yönetmek ve en aza indirmek için önemli bir araçtır.

Yukarıda belirtilen faktörler bağlamında yeni kamu yönetimi (NPM) anlayışı, kamu sektöründe daha etkin, verimli ve hesap verebilir bir yönetim modelini teşvik ederken, iç denetim bu hedeflere ulaşmada önemli bir rol oynar. NPM, özel sektörden alınan yönetim prensiplerini ve tekniklerini kamu hizmetlerinin sunumunda kullanarak, kamu sektöründe rekabeti artırarak, kaynakların daha etkin kullanılmasını sağlamayı amaçlar (Göçoğlu ve Gündüz, 2020: 2). İç denetim, bu süreçte yöneticilere ve paydaşlara, hizmetlerin etkililiği, verimliliği ve uygunluğu hakkında güvence sağlar. Bu bağlamda, iç denetim, kamu kurumlarının faaliyetlerini gözden geçirir, iç kontrol sistemlerini değerlendirir ve iyileştirme önerileri sunar. Aynı zamanda, mali yönetimde şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlar, yolsuzluk ve suiistimallerin önlenmesine yardımcı olur (Göçoğlu ve Gündüz, 2020: 5). NPM'in temel ilkelerinden biri olan vatandaş odaklılık perspektifinden bakıldığında, iç denetim, kamu hizmetlerinin kalitesini artırırken, vatandaş memnuniyetini ve güvenini de artırmaya katkıda bulunur. Sonuç olarak, NPM ve iç denetim arasındaki ilişki, kamu sektöründe daha etkin ve verimli bir yönetim anlayışının oluşturulmasına ve sürdürülmesine önemli ölçüde katkı sağlar.

Kamu sektöründe iç denetimin giderek öneminin artmasında son yıllarda yaşanan dijital dönüşümün etkisi büyüktür. Dijitalleşme ve teknolojik gelişmeler iç denetimin kamu sektöründeki rolünü değiştirmiştir. Yapay zeka, veri analitiği ve diğer dijital araçlar, iç denetim süreçlerini daha etkin hale getirerek, büyük veri setlerini analiz etme ve riskleri daha iyi değerlendirme imkanı sunmuştur (Şentürk, 2022: 59-60).

3.2. İç Denetimin Kamu Sektöründe Yerleşmesinde Öncü Ülkeler

İç denetimin kamu sektöründe yerleşmesinde öncü ülkeler, bu alandaki en iyi uygulamaları geliştirerek ve yaygınlaştırarak önemli bir rol oynamışlardır. Birçok ülke, iç denetim mekanizmalarını kurumsallaştırma ve güçlendirme konusunda öncü olmuştur. Bu çalışmada ABD, Kanada ve İngiltere'ye yer verilmiştir. Bu ülkelerin seçilmesinin nedeni iç denetimin kamu sektöründe yerleşmesinde ve kurumsallaşmasında önemli katkılar sağlamalarıdır.

3.2.1. ABD Kamu Yönetiminde İç Denetim

ABD'de kamu yönetimi, etkili, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde işlemesi için bir dizi iç denetim mekanizmasıyla desteklenir. Bu mekanizmalar, federal, eyalet ve yerel düzeydeki çeşitli hükümet birimlerini kapsar. ABD'de iç denetim, kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak, yolsuzluğu önlemek ve yönetim süreçlerini güçlendirmek amacıyla önemli bir rol oynar (Mallı,2014: 35). ABD'nin yönetim yapısı iç denetim pratiğine de yansımıştır. ABD federal hükümetinde, Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (Government Accountability Office - GAO) tarafından iç denetim faaliyetleri yürütülür. GAO, Kongre'nin çeşitli programları ve ajansları üzerinde denetim yaparak harcamaların etkinliğini değerlendirir. Ayrıca, federal hükümetin mali durumu hakkında kapsamlı raporlar hazırlar ve şeffaflığı artırmaya yönelik çeşitli girişimlerde bulunur (www.theiia.org, 2020).

ABD'nin eyaletleri ve yerel yönetim birimleri, kendi iç denetim sistemlerini kurarlar. Bu sistemler, genellikle bağımsız iç denetim birimleri veya müfettişler aracılığıyla yürütülür. Eyalet ve yerel iç denetim birimleri, harcamaların uygunluğunu, etkililiğini ve ekonomikliğini değerlendirir. Ayrıca, yerel hükümetlerdeki işlemleri ve politikaları denetlerler (www.theiia.org, 2020).

ABD'deki iç denetim faaliyetleri, IIA tarafından belirlenen iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. Bu standartlar, iç denetim faaliyetlerinin etik, bağımsızlık, tarafsızlık ve profesyonellik gibi temel prensiplere dayanmasını sağlar. Bunun yanında ABD'de, çeşitli yasal düzenlemeler iç denetim faaliyetlerini destekler ve düzenler. Örneğin, Federal Yönetim Reformu Yasası (The Federal Managers Financial Integrity Act - FMFIA) ve Sarbanes-Oxley Yasası⁸, iç denetim ve mali yönetim standartlarını güçlendirmeye yönelik önemli adımlar atmıştır.

Genel olarak değerlendirildiğinde ABD'de iç denetim faaliyeti, kamu hizmetlerinin etkili bir şekilde sunulmasını desteklemek ve yönetim süreçlerini geliştirmek amacıyla performans değerlendirmesine odaklanır. İç denetim birimleri, kurumların amaçlarına ulaşip ulaşmadığını değerlendirmek ve yönetim kapasitesini güçlendirmek için önerilerde bulunmak gibi önemli roller üstlenir (Bilge ve Kiracı, 2010: 60-61).

⁸ SOX (Sarbanes Oxley Act): SOX, 107. ABD Kongresi tarafından 30 Haziran 2002 tarihinde kanunlaştırılmış olup, 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır. Kanun amacına uygun olarak, "Public Company Accounting Reform and Investor Act" ve "Corporate and Auditing Accountability, Responsibility and Transparency Act" olarak da adlandırılmaktadır (<http://dnblegal.com.tr/tr/sarbanes-oxley-yasasi-%E2%80%9Csox%E2%80%9D-ve-turkiye-yansimalari/> E.T. 10.09.2023).

ABD Kamu Yönetiminde iç denetim faaliyeti, hem federal hem de yerel düzeyde etkili bir şekilde işleyen bir sistem olarak görülmektedir. İç denetim mekanizması, şeffaflığı artırma, kaynakların etkili kullanımını sağlama ve kamu güvenini güçlendirme konularında önemli bir role sahiptir.

3.2.2. Kanada Kamu Yönetiminde İç Denetim

Kanada'da kamu yönetimi, iç denetim uygulamalarını benimseyerek şeffaf, hesap verebilir ve etkin bir yönetim anlayışını sürdürmektedir. İç denetim, kamu kaynaklarının etkili bir şekilde yönetilmesi, risklerin azaltılması ve kurumsal süreçlerin güçlendirilmesi amacıyla kritik bir rol oynamaktadır. Kanada'da iç denetim, kamu kurumlarının ve birimlerin faaliyetlerini değerlendirmek, iç kontrol sistemlerini güçlendirmek, riskleri yönetmek ve hedeflere ulaşma süreçlerini denetlemek için kullanılan bir süreçtir (Bilge ve Kiracı, 2010: 62). Temel amaçlar arasında şeffaflığı artırmak, hesap verebilirliği güçlendirmek ve kaynakların etkili kullanımını temin etmek yer almaktadır. Bu kapsamda iç denetim süreci, belirlenen standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. Bağımsız ve tarafsız iç denetim birimleri, kurum içinde etkili bir şekilde faaliyet gösterir (www.canada.ca, 2024). Denetim faaliyetleri genellikle finansal süreçlerden başlayarak, program değerlendirmelerine ve performans denetimlerine kadar geniş bir yelpazeyi kapsar. Kanada'da iç denetçiler, kurum içinde bağımsız bir perspektif sunmaktadır. Nitelikli profesyonellerden oluşan iç denetim birimleri, kurumların işleyişini değerlendirir, riskleri belirler ve yöneticilere stratejik bilgiler sunar (Bilge ve Kiracı, 2010: 63). İç denetçiler aynı zamanda etik standartlara bağlı olarak hareket eder ve şeffaflığı destekler. İç denetim raporları ise, bulguları ve önerileri içerir ve bu raporlar genellikle üst yöneticilere, paydaşlara ve kamuoyuna sunulur. Bu süreç, şeffaflığı artırırken, kamusal kaynakların kullanımının izlenmesine ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesine katkıda bulunur. İç denetim süreçleri, sürekli iyileştirmeyi destekler. Yapılan denetimlerin sonuçları, kurumların iç kontrol sistemlerini güçlendirmek ve gelecekteki faaliyetleri optimize etmek adına önemli birer öğrenme aracıdır (sprott.carleton.ca, 2023).

Kanada'da iç denetim, kurumsal yönetişimin ayrılmaz bir parçasıdır. Kamu yönetimi, iç denetim aracılığıyla güçlendirilen kurumsal yönetim prensiplerini benimseyerek etkin ve şeffaf bir yönetim modeli oluşturmaktadır. Sonuç olarak, Kanada'da iç denetim faaliyeti, kamu yönetiminin temel taşlarından biridir ve şeffaflık, etkinlik ve hesap verebilirlik ilkelerine vurgu yaparak kamu hizmetlerinin daha etkili bir şekilde sunulmasına katkı sağlamaktadır.

3.2.3. İngiltere Kamu Yönetiminde İç Denetim

Küresel finansal krizin ardından İngiltere, mali yönetim alanında önemli reformlar gerçekleştirmeye yönelik bir çaba sarf etmiştir. Bu reform ihtiyacını belirlemek amacıyla çeşitli gözden geçirme çalışmaları yapılmış ve Maliye Bakanlığı, kamu maliyesinde liderlik, bilgi yönetimi, harcama kontrolleri ve iç denetim olmak üzere dört temel reform alanını belirlemiştir (Kıral ve Hatipoğlu, 2018: 176). Bu çerçevede, bakanlıklar adına iç denetim faaliyetini merkezi olarak yönetmek üzere Devlet İç Denetim Ajansı (GIAA-Government Internal Audit Agency) 1 Nisan 2015 tarihinde kurulmuştur. GIAA'nın stratejik amacı, tüm merkezi hükümet kurumlarının iç denetim birimlerini tek bir çatı altında birleştirmektir ve 2024 itibarıyla 15 bakanlıkta hizmet vermektedir (<https://www.gov.uk>, 2024). GIAA, iç denetim birimlerinin katılımını zorunlu kılmamakla birlikte, bu birimlere belirli görevlerle donatılarak merkezi bir yapı altında etkili bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır. GIAA'nın başlıca görevleri arasında kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol düzenlemelerini temel alarak, hizmet verdiği kurumların sistem ve süreçlerine güvence (denetim) hizmeti sunmak; özel becerilere dayalı uzman denetim hizmeti, sahtecilikle mücadele ve soruşturma hizmeti, danışmanlık hizmeti gibi alanları kapsamaktadır (Kıral ve Hatipoğlu, 2018: 177).

Ancak İngiltere kamu yönetiminde son dönemdeki gelişmeler, güçlü bir düzenleyici ve yönlendirici merkezi yapı eksikliğinin kurumlar arası bilgi ve tecrübe paylaşımını kısıtladığını, iç denetimin etkinliğini azalttığını ve kurumlar arasında uygulama farklılıklarına neden olduğunu ortaya koymaktadır (Kıral ve Hatipoğlu, 2018: 182). Bu bağlamda, gelecekte daha etkili bir iç denetim sistemi için kurumlar arası iş birliği ve koordinasyonun artırılması önem arz etmektedir.

4. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

Bu bölümde iç denetimin Türk kamu yönetiminde etkinliği ele alınmıştır. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun öncesi ve sonrası dönem ve teknolojik gelişmelere yönelik iç denetim pratiğinin gelişimi ele alınmıştır.

4.1. Türk kamu Yönetiminde İç Denetim Süreci

Bu bölümde Türk kamu yönetiminde iç denetimin tarihsel arka planı irdelenmiştir. 5018 sayılı kanun öncesi dönemden başlanarak günümüze kadar olan süreç ele alınmıştır.

4.1.1. 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu Döneminde Denetim

5018 sayılı Kanun öncesi dönemde yürürlükte olan ve 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu, neredeyse seksen yıl süresince çok az değişikliğe uğrayarak varlığını sürdürmüştür (Ergen, 2016: 94-97). Bu uzun süre zarfında, kamu yönetimi teorisi ve pratiğinde önemli evrimler yaşanmış ve uluslararası düzeyde daha etkin yönetim ve denetim sağlayan yeni standartlar ortaya çıkmıştır. Aynı dönemde, 1927'den itibaren kamu malî yönetiminde, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir (Kanca, 2017: 494).

1050 sayılı Kanunla yönetilen Türk kamu mali yönetimi, günümüz yönetim ve denetim anlayışı açısından yetersiz kalmıştır. Bu kanun, kamu yönetimi alanındaki mali işlemlerin denetimi ve kontrol süreçleri ile ilgili ihtiyaçları tam anlamıyla karşılayamamıştır (Kesik, 2007: 102). Bu dönemde, merkezi yönetimin ağırlıkta olduğu bir ortamda kamu hizmetlerinin planlanması, bütçelenmesi, kontrol ve denetimi büyük ölçüde merkezi otoriteye verilmiştir (Söyler, 2012: 62-63). Aynı zamanda, bu kanunla kamu idarelerinin ve kamu personellerinin görevlerine ilişkin esas ve usuller de büyük ölçüde merkezi yönetime devredilmiştir (Söyler, 2012: 62-63; Kanca, 2017: 495).

Bu çerçevede, kamu personelinin görevlerini objektif, dürüst ve kurallara uygun bir şekilde yerine getirmesi öncelikli amaç olarak belirlenmiştir. Ancak, kamusal faaliyetlerin yerine getirilmesinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik gibi unsurlar yeterince dikkate alınmamıştır (Gönülaçar, 2007: 9; Kükreer ve Kavak, 2020: 81). 5018 sayılı kanun öncesi dönemde uygulanan denetim anlayışı, merkeziyetçi, otoriter ve teftiş odaklı bir ön mali denetim şeklinde gerçekleşmiştir (Kükreer ve Kavak, 2020: 82).

4.1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Sonrası Dönem

24 Aralık 2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan ve Türkiye'deki kamu mali yönetimini köklü bir şekilde değiştiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iç denetimle ilgili önemli bir adımdır. Kanunun tüm hükümleriyle 1 Ocak 2006'da yürürlüğe girmesiyle birlikte, bakanlıklar başta olmak üzere kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır (Bozkuş Kahyaoğlu vd., 2020:216). Bu adımlar, iç denetimin kamu yönetiminde önemli bir yer edinmesine ve kendi kimliğini kazanmasına yol açmıştır. 5018 sayılı Kanun öncesindeki dönemi anlamak, Türk Kamu Yönetimi açısından iç denetimin anlamını ve önemini daha iyi kavramak için önemlidir. Kanunun öncesinde, iç denetim mekanizmaları genellikle belirli bir yapı ve yönergelerden yoksundu. Ancak, 5018 sayılı Kanun'un kabul edilmesiyle birlikte, iç denetim kurumları resmi bir statü kazanarak kamu mali yönetiminde belirgin bir rol oynamaya başlamıştır (Coşkun ve Köseoğlu, 2024: 135). Kamu mali yönetimi ve denetimine yönelik önemli düzenlemeler yapmıştır. Kanunun amacına aşağıda yer verilmiştir;

“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetimiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir” (5018 sayılı KMYKK, md./1.).

5018 sayılı kanun, iç denetimle ilgili getirdiği tanımıyla, kanunun temel amacını destekler niteliktedir. İlgili kanununun 63. maddesinde iç denetim, kamu idaresinin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı KMYKK, md. 63).

5018 Sayılı kanunda belirtilen amaç doğrultusunda Türk kamu yönetiminde önemli yenilikler getirilmiştir. Bunlardan biri de yukarıda tanımlanan iç denetimidir. İç denetim Türkiye'de 1985'li yıllardan itibaren özel sektörde başarılı bir şekilde uygulama alanı bulmuş olup Türk kamu yönetiminde ise 2007 yılından itibaren fiilen uygulama alanı bulmuştur. İç Denetimin Türk kamu yönetiminde geçirdiği süreç “Kuruluş ve Yapılanma Dönemi” (2004- 2008), “Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Dönemi” (2009- 2013) ve “Denetimde 2014 Yılı Sonrası Gelişmeler ve Dijitalleşmeye Geçiş” şeklinde evrelere ayrılır (Köseoğlu, 2023: 108).

4.1.2.1. İç Denetim Mevzuatının Oluşturulması ve Örgütlenme Dönemi (2004 2008)

Bu dönem iç denetim mevzuatını oluşturma ve örgütlenme aşamasından oluşur. Başta 5018 sayılı kanun birincil düzey mevzuat olarak iç denetimde önemli bir kurul olan İDKK'ya yer vererek kurulun görev ve yetkileri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca kanun iç kontrol, iç denetim ve iç denetçilerin atanması ve nitelikleri gibi konuları düzenleyerek iç denetimi genel bir çerçeveye oturtmuştur (Coşkun ve Tok, 2011: 259-267; Bozkurt, 2019: 108-109).

Bu dönemde, özellikle 5018 sayılı Kanun'nun kabulü ile birlikte iç denetim sistemine ilişkin önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu kanun, iç denetimin rolünü ve işleyişini düzenleyen temel yasal çerçeveyi oluşturarak Türk kamu yönetiminde önemli bir dönemeç olmuştur. Yukarıda belirtilen gelişmeler ışığında, iç denetim birimleri kamu yönetiminin örgütlenmesi içinde daha belirgin bir konuma gelmiştir. Bu dönemde, iç denetim sistemi için gerekli yasal düzenlemelerin önemli bir kısmı hayata geçirilmiş ve iç denetim, kamu idaresinin faaliyetlerine değer katmak, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek, rehberlik yapmak amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlayan ve danışmanlık faaliyeti olarak yer almıştır (Kebeli, 2020:5; Köseoğlu, 2023:110).

Bu süreç, Türk kamu yönetiminde iç denetim anlayışının daha etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya kavuşmasını simgeler. Yasal düzenlemelerin sağladığı çerçeve içinde, iç denetim birimleri kamu kurumlarının iç yapısında güçlü bir konuma ulaşmış ve kurumsal performansın artırılmasına yönelik önemli bir araç haline gelmiştir.

4.1.2.2. Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Süreci (2009-2013)

İç denetimin kamu kesimine aktarılması sürecinde, özel sektörde elde edilen uluslararası iç denetim standartlarından sağlanan faydaların kamuya taşınması temel bir hedeftir. Bu bağlamda, Türk kamu yönetimi için önemli iki çalışma 2009 ile 2013 yılları arasında gerçekleşmiştir. İlk olarak, Kamu İç Denetim Standartları (KİDS) belirlenmiştir. Bu standartlar, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınarak oluşturulmuştur. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetlerinde uygulanması gereken süreçleri tanımlamaktadır (KİDS, 2016).

Kamu İç Denetim Standartları (KİDS), kamuya ait faaliyetlerin etkili, verimli ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla bir rehber niteliğindedir. KİDS, iç denetim birimlerinin görevlerini belirlerken aynı zamanda iç denetimin genel ilkelerine uyum sağlamalarını öngörmektedir. Standartlar, birçok ülkede benzer ilkeler içermekle birlikte, her ülkenin kendi koşullarına uygun olarak uyarlanabilir. KİDS kapsamında belirlenen genel ilkeler; bağımsızlık ve tarafsızlık, profesyonellik, açıklık ve şeffaflık, risk odaklı yaklaşım, değer katma, eksikliklerin giderilmesi ve etik kurallar olarak özetlenebilir.

Bu standartlar, iç denetim süreçlerinin düzenlenmesi, yönetilmesi ve değerlendirilmesi için kapsamlı bir çerçeve sunarak kamu yönetiminde iç denetimin etkinliğini ve standartlaşmasını desteklemektedir.

4.1.2.3. İç Denetimde Dijitalleşmeye Geçiş Dönemi (2014 ve Sonrası)

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, yönetimin tüm alanlarını derinden etkileyerek iç denetçilerin geleneksel rolünü de değiştirmiştir (Arslan ve Özbilger, 2022:2). Bu bağlamda, iç denetim gibi denetim altındaki süreçler de dijitalleşmeden önemli ölçüde faydalanmıştır. Son yıllarda iş dünyasında gerçekleşen dijital dönüşüm, iş çıktıları, müşteri ilişkileri, veri analizi ve denetim uygulamaları gibi birçok alanda büyük inovasyonlara sebep olmuştur (Göçoğlu, 2020: 617-618).

Özellikle özel sektörde, muhasebe denetimi, bağımsız denetim ve iç denetim gibi uygulamalara akıllı teknolojilerin entegre edilmesi, denetim süreçlerinde önemli kolaylıklar sağlamıştır (Şentürk, 2022: 57-58). Bu teknolojik dönüşümün başarılı bir şekilde özel sektörde uygulanmasının ardından, Türk kamu yönetiminde 2014 yılında İç Denetim Yazılımı (İçDen) kullanımına geçilmesi, iç denetimin dijitalleşmeye geçiş dönemini işaret etmiştir. İçDen yazılımı, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerini yürütmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından geliştirilmiş ve kullanımı yaygınlaştırılmıştır (Köseoğlu, 2023: 112).

İç Denetim Yazılım Yönergesi, iç denetime önemli katkılarda bulunmuştur. İlk olarak, denetçilerin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde iç denetim uygulamasını standartlaştırarak kolaylaştırmıştır. İkinci olarak, iç denetim sürecine dahil olan tüm tarafları (iç denetim birimi başkanı, iç denetim başkanlığı, denetçiler, dış değerlendirme uzmanı, üst yönetici ve İDKK) bir araya getirmiştir. Üçüncü olarak, iç denetim sürecinde zaman, maliyet ve enerji tasarrufu sağlamıştır. İçDen modülü, "rol ve yetkileri" belirleyerek denetim sürecini kapsayan bir otomasyon sistemi sunmuştur. Bu sayede, iç denetimin etkinliği artırılarak kurumu risklere karşı daha dirençli hale getirmiştir (Kartal, 2013: 99; Durdu ve Aydın, 2021: 477-479).

Türk kamu yönetiminde iç denetimin geleceğine yönelik cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmeden önce çeşitli beklentiler ortaya atılmıştır. Bunlar arasında İDKK'nın doğrudan cumhurbaşkanına bağlı olacağı ve kurumlardaki iç denetçilerin doğrudan İDKK tarafından atanacağı en çok tartışılanlarıdır (Uzun ve Usta, 2021: 33-34). Fakat yeni hükümet sistemine geçilmesiyle İDKK'nın konumunda herhangi bir değişime gidilmemiş sadece İDKK başkanı ve üyelerinin

atanma şekli değiştirilerek cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle⁹ üst düzey kamu yöneticilerinin atanması hükümlerine göre düzenlenmiştir.

İç denetimde dijitalleşme süreci, Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi'nin (CDDO) kurulmasıyla önemli bir ivme kazanmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal süreçlerinin elektronik ortama taşınması, planlama, karar verme ve uygulama süreçlerinde yer alan tüm paydaşlar ile devlet arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlenmesinde CDDO aktif bir rol oynamaktadır (<https://cbddo.gov.tr>, 2023). Dijital dönüşüm, kamu yönetiminde birçok verinin otomasyon sistemine aktarılmasını sağlamasına karşın bilgi güvenliği ile siber saldırı gibi endişeleri de beraberinde getirmiştir.

Bu bağlamda, CDDO, 27 Temmuz 2020 tarihinde Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi'ni yayımlayarak kurumlara Bilgi ve İletişim Güvenliği Uyum ve Denetimi İzleme Sistemine (BİGDES) uyum şartı getirmiştir (Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi, 2020: 11). Kurumlara, sisteme entegre olmak için 24 aylık bir uyum süresi tanınmıştır.

CDDO, bu süreci kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetçiler aracılığıyla yürüteceğini belirtmiştir: “Rehber kapsamındaki tüm kurumlarda, denetim faaliyetlerinin öncelikli olarak iç denetim birimlerinde görev alan ve bilgi teknolojileri alanında denetim yapmak üzere görevlendirilen iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi esastır” (Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi, 2020: 11). Bu durum, iç denetçilerin kamu yönetiminde dijital dönüşümü sağlamada önemli bir misyon üstlendiğini göstermektedir.

İç denetimde dijitalleşmeye geçiş sürecinde değerlendirilebilecek bir başka gelişme de bilgi teknolojileri denetimi sayısındaki artıştır. Bilgi teknolojilerinin önem kazanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından dikkate alınmış ve iç denetçilere rehberlik etmek amacıyla BT denetim rehberi yayımlanmıştır. Bu çerçevede, kurumların ihtiyaçları doğrultusunda çeşitli meslek mensuplarından oluşan teknik personelin iç denetim eğitimi alması sağlanmış ve 235 kişi farklı kurumlarda iç denetçi olarak atanmıştır (Kükreker ve Kavak, 2020: 93). İDKK'nın 2021-2023 Strateji Belgesi'nde vurgulanan BT denetimi, iç denetim süreçlerini geliştirmeye yönelik kapasite artırıcı faaliyetlere odaklanmaktadır. Belgede ayrıca, BT denetimleri konusunda yeterli denetim kaynağının ayrılacağına vurgu yapılmıştır. 2021-2023 Strateji Belgesindeki hedeflerin değerlendirilmesi için İDKK'nın 2024 yılında yayımlayacağı kamu iç denetim genel raporunun incelenmesi önerilir.

4.2. İç Denetimin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri ve Etkinliği

İç denetimin Türk kamu yönetimindeki etkinliğinin ortaya konulmasından önce organizasyon yapısı içindeki yeri ele alınmıştır. Ardından iç denetimin kamudaki etkinliği tartışılmıştır.

4.2.1. İç Denetim Birimi Başkanlığı (İDB)

İç denetim mevzuatının detaylı bir incelenmesi, kuruma iç denetçi atanma zorunluluğuna dair doğrudan bir hükme rastlanmadığını göstermektedir. Ancak, kamu yönetimindeki paradigma değişimi, kamu kesiminin hizmet çeşitliliği ve bilgi teknolojilerindeki hızlı ilerlemeler, kamu kurumlarında iç denetçi atanması ve iç denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu kılmıştır. Bu dönüşüm, Kamu İç Denetim Genel Tebliği tarafından düzenlenmiş ve 5018 sayılı Kanun'a dayandırılmıştır.

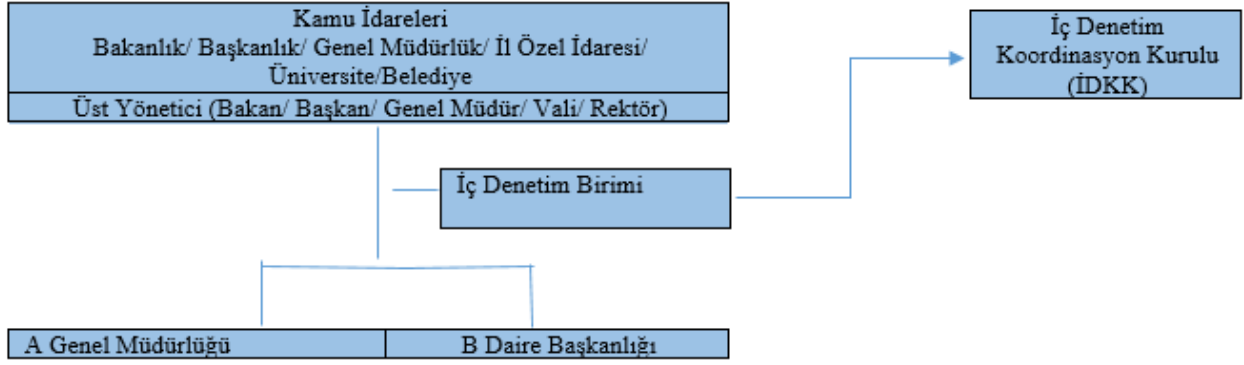
5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinin son fıkrasında, “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.” hükmü bulunmaktadır. Kamu İç Denetim Genel Tebliği ise iç denetim birimi başkanlıklarının (İDB) kurulması ve yönetilmesini bu kanuna dayalı olarak düzenlemiştir.

Genel Tebliğin 8. maddesinin 1. fıkrasına göre, kurumlarda iç denetçi kadrolarına atanma yapıldığında ve kurumdaki iç denetçi sayısı üç ve üzeri olduğunda, İDKK'nın genel görüşü alınarak İDB'ler kurulur. Bu süreç, iç denetim birimlerinin organizasyon şemasındaki yerini belirlemek adına önemlidir.

Bu bağlamda, iç denetim birimlerinin kuruluşu ve yönetimi, 5018 sayılı Kanun ve Kamu İç Denetim Genel Tebliği çerçevesinde şekillenmiştir. İDB'lerin oluşturulması, iç denetim süreçlerinin etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamak adına önemli bir adımdır. Organizasyon şemasındaki yerleri, kurum içindeki iç denetim faaliyetlerinin düzenli ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini desteklemektedir.

⁹ Bknz. Resmî Gazete Tarihi: 10.07.2018 Resmî Gazete Sayısı: 30474/ 3 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Üst Kademe Kamu Yöneticileri İle Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usûllerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi).

Şekil- 1: İç Denetim Birimlerinin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri



Kaynak: (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2023: 18).

İDB'lerin organizasyon yapısı içindeki yerini gösteren şekil incelendiğinde birimler doğrudan üst yöneticiye bağlı ve İDKK ile eşgüdümlü çalıştıkları görülmektedir. Bu bağlamda İDB'ler danışmanlık ve güvence faaliyeti yönünden üst yönetici ile ve iç denetçilerin mesleki eğitimleri, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve kamu iç denetim genel raporunun oluşturulması için iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi hususlarında İDKK ile iletişimde olmaları gerekir (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2023: 19).

4.2.2. Kamuda İç Denetimin Etkinliği

Kamu yönetiminde iç denetim faaliyeti üst yönetici, iç denetçi ve İDKK tarafından icra edilmektedir. Bu aktörlerin yanında dolaylı olarak kurumdaki tüm personelde iç denetim faaliyeti sürecine dâhildir. Çünkü iç denetim kurumdaki iç kontrol süreçlerinin etkinliğini artırmaya yönelik bir eylemdir (Eralp ve Bozbaş, 2013: 28; Demir vd., 2018: 96). Bu bakımdan iç denetimin etkinliğinin analiz edilmesinde İDB'lerin yürüttüğü denetim faaliyetinin dışında başta iç denetim mevzuatını ve tüm kurumsal yapı ve süreçleri de dikkate almak gerekir. Bu başlık altında kamuda iç denetimin etkinliği kamu personelinin iç denetime bakışı, iç denetimin mevzuat yönü, üst yöneticilerin tutumu, iç denetçilerin mevcut durumu ve İDKK'nın yapısı ve konumu akademik literatür dikkate alınarak irdelenmiştir.

- ✓ Kamu personelinin iç denetime bakışı: Kamu kurumlarında iç denetim algısını ölçmeye yönelik yapılan çalışmalarda iç denetçiler dışındaki kurum personelinin iç denetim faaliyetine yönelik yeterli bilgiye sahip olmadığı akademik çalışmaların büyük oranda teorik boyutta kaldığı alan araştırmalarının ise sadece iç denetçiler üzerinden gerçekleştirildiği tespit edilmiştir (Köseoğlu, 2023: 224). Dolayısıyla kamu personeli üzerinden iç denetimin etkinliğinin belirlenmesinde daha fazla bilimsel bilgiye ihtiyaç olduğu görülmektedir.
- ✓ İç denetimin mevzuat yönü: Başta 5018 sayılı olmak üzere İDKK ve CDDO tarafından oluşturulan mevzuat iç denetim pratiğinin oluşmasında standartlar oluşturmuştur. İç denetimin mevzuat açısından değerlendirildiğinde olumlu ve olumsuz iki farklı yönü ortaya çıkar. Olumlu yönü, kamuda iç denetime yönelik oluşturulan “Kamu İç Denetim Standartları”, “Kamu İç Denetim Rehberi”, “Performans Denetimi Rehberi”, “Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi” ve “Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetim Rehberi” gibi çalışmalar içeriği itibariyle UMUÇ ve diğer uluslararası denetim standartları dikkate alınarak geliştirilmiştir. Bu bakımdan kamuda iç denetim mevzuatı içeriği zengin bir yapıya sahiptir. Olumsuz yönü ise, içerik açısından zengin olan mevzuatın bir o kadar da karmaşık yapıya sahip olmasıdır. Bu durum iç denetimin kurumdaki iç denetim faaliyetinin aktörleri tarafından tam olarak anlaşılmasına neden olabilmektedir. Ayrıca mevzuatta idari teftişle iç denetim ayrımı tam olarak yapılamamıştır. Bir diğer olumsuz durum ise Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle beraber mevzuatın bir kısmının güncellenmemesidir (Uzun ve Usta, 2021: 36-39).
- ✓ Üst yöneticilerin tutumu: İç denetim risk odaklı, güvence ve danışmanlık odaklı yapılıdır. Üst yönetici ve denetlenen birime uyarı niteliği taşır. Örneğin dış denetim (Sayıştay denetimi) gibi tanzim odaklı bir denetim değildir. Bu durum üst yöneticinin dış denetimi daha önemli görmesi sonucu doğurmaktadır. İç denetim mevzuatında iç denetçi atanmasının zorunluluğunun olmaması özellikle Sayıştay denetimine ilgiyi yoğunlaştırmıştır. Oysa iç denetim faaliyetinin uyarı niteliğinde olması, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmesi ve risk yönetim süreçleri hakkında yol gösterici rol oynaması kurumların Sayıştay denetiminde hesap verebilirliğini kolaylaştırıcı etkiye sahiptir (Bilge ve Kiracı, 2010: 126-128).
- ✓ İç denetçilerin mevcut durumu: Kamu kurumlarında iç denetçi sayısı henüz istenilen sayıya ulaşamamıştır. İDKK'nın web sayfasında güncel rakamlara bakıldığında iç denetçilere tahsis edilen kadro sayısı 2088, dolu kadro sayısı 936 ve boş kadro sayısı ise 1152'dir. Bu rakamlar değerlendirildiğinde ayrılan kadroların büyük bir

bölümünün boş kalması ve çeşitli nedenlerle dolmaması kamu yönetiminde iç denetim teorisinin pratikte istenildiği düzeyde hayata geçmediğinin görüntüsünü vermektedir (<https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> E.T. 10.11.2023).

- ✓ İDKK'nın yapısı ve konumu: İDKK kurulduktan kısa bir süre sonra yapılan akademik çalışmalarda eleştiri almaya başlamıştır (Köseoğlu, 2023:108). Kamu iç denetçilerine yönelik yapılan bu çalışmalarda ortak eleştiri İDKK'nın yapısı ve etkinliği üzerinde olmuştur. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi Türkiye'de tartışıldığı süreçte İDKK'nın nasıl bir yapıya kavuşturulması gerektiği de tartışılmıştır. Üzerinde durulan formül İDKK'nın cumhurbaşkanına bağlı ve kamu idarelerinde iç denetçileri doğrudan atayan bir yapının oluşturulması şeklindeydi. Fakat yeni sistemde İDKK'nın yapısı ve konumunda herhangi bir düzenleme olmadığı gibi İDKK'nın çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte de herhangi değişiklik yapılmamıştır (Uzun ve Usta 2021: 36-39).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunda Türk kamu yönetiminde iç denetçiler tarafından bağımsızlık ve tarafsızlık anlayışıyla, azami mesleki özen gösterilerek yerine getirilmesi gereken ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini izleyen bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Bu kanunla iç denetimin sınırları genel olarak düzenlenmiş olup bağımsızlık ve tarafsızlık vurgusu yapılmasına rağmen iç denetimin bağımsızlığı ve etkinliğini sağlayacak yapısal düzenlemelere yer vermemiştir. İç denetim birimlerinin, denetledikleri birimlerden tamamen bağımsız olmaları gerektiği halde, bu bağımsızlığı sağlayacak yasal ve kurumsal çerçevede kanunda yer almamıştır. Bu gerekçeler 5018 sayılı Kanunun iç denetime yönelik eksik veya zayıf yönleri olarak gösterilebilir.

Türk kamu yönetiminde iç denetim, kuruma değer katan, danışmanlık ve güvence verme pratiği ekseninde şekillenmiştir. İç denetim aktörleri, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak kamu iç denetim standartları, etik kurallar, rehberler, strateji belgeleri, yönerge ve programlar oluşturmuşlardır. Uygulanan denetim türleri arasında uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi yer almaktadır. Gerçekleştirilen denetimlerin çıktısı, denetim raporlarıdır. Raporlarda yer alan bulgular, denetlenen birimle mutabık kaldığında, denetim birimi tarafından takip edilmektedir. Ayrıca İDB'ler tarafından oluşturulan denetim raporları İDKK'ya gönderilerek İDKK tarafından yıllık Kamu İç Denetim Genel Raporu olarak kamuoyuna sunulmaktadır.

Türk kamu yönetiminde iç denetim, üç temel unsurdan oluşmaktadır. Birinci unsur, cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle atanan ve yedi üyeden oluşan İDKK'dır. İkinci unsur, 5018 sayılı Kanuna dayalı olarak üç ve üzerinde iç denetçi bulunması durumunda kurulan iç denetim birimleridir. Üçüncü unsur ise üst yöneticidir. Üst yönetici iç denetçi adaylarını uygun bulma ve atama yetkisine sahiptir. Ancak, mevzuatta kamu kurumlarının iç denetçi atama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Literatür incelemeleri, Türk kamu yönetiminde iç denetimin belirli aşamalarda ilerleme kaydettiğini, ancak hala istenilen seviyeye ulaşmadığını göstermektedir. Bu durumun sebepleri şu şekilde özetlenebilir;

- ✓ İç denetimin yeterli kaynaklarla desteklenmemesi ve personel eksikliğidir. İç denetim birimlerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için yeterli sayıda nitelikli personel ve teknolojik altyapıya sahip olmaları önemlidir.
- ✓ İç denetim birimlerinin, denetledikleri birimlerden tamamen bağımsız olmaları gerektiği halde, bu bağımsızlığı sağlayacak yasal ve kurumsal çerçevenin olmaması.
- ✓ Bazı kurumlarda üst yöneticilerin tutumu ve konumu iç denetimin fonksiyonelliğini azaltabilmektedir.
- ✓ Kamuda iç denetçilik mesleğini tercih edilebilir meslekler arasında olmaması.

Çalışma neticesinde iç denetimin Türk kamu yönetimindeki fonksiyonelliğini artırmak için aşağıda bir dizi öneri sunulmuştur:

- ✓ İç denetimin tüm yönlerini ele alan çağdaş gelişmelere uygun iç denetçilikle ilgili kapsayıcı bir kanun çıkartılmalıdır.
- ✓ İDKK'nın konumu ve yapısı tekrar gözden geçirilmeli ve özerk bir kuruluş haline getirilmelidir.
- ✓ Kurumlarda iç denetçilerin atanmasının zorunlu hale getirilmesi gerekir. İç denetçilerin atanması ve meslekte yükselme koşulları yukarıda önerilen kanunda bu durum gözetilerek düzenlenmelidir.
- ✓ İç denetim birimlerinin performansının düzenli olarak değerlendirilmesi ve gerektiğinde iyileştirmelerin yapılması önemlidir. Bağımsız bir değerlendirme mekanizması oluşturularak iç denetim süreçlerinin etkinliği sürekli olarak gözden geçirilmelidir.
- ✓ Denetim sonuçlarının kamuya açık bir şekilde paylaşılması ve raporlama süreçlerinin etkinliği artırılmalıdır.
- ✓ İç denetim personeline sürekli eğitim ve gelişim imkanları sunulmalıdır. İç denetim alanında uzmanlaşmış personel yetiştirilmesi ve güncel gelişmelerin takip edilmesi, iç denetim birimlerinin etkinliğini artırabilir.

İç denetimle ilgili yapılan araştırmaların genellikle iç denetçilere odaklandığı, diğer paydaşlar ve aktörlerle ilgili araştırmaların yetersiz olduğu belirlenmiştir. Türk kamu yönetiminde iç denetimin gelişimini daha iyi anlamak ve etkinliğini artırmak için daha fazla bilimsel bilgi ve farkındalık çalışmalarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Kaynakça

- Albayrak, H. (2020). Kamu Yönetiminin Denetimi, Yatkın (Ed.). *Yeni Kamu Yönetimi* (s. 253-254). Ankara: Nobel Yayınları.
- Arslan, M. C. (2013). İç Denetim ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. Yayımlanmış Doktora Tezi, MÜ, *Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 165-170.
- Arslan, Y. ve Özbilger, H. (2022). Ulusal Mevzuat Perspektifinde Bilgi İşlem Birimlerinin İç Denetiminde Bir Kontrol Listesi Önerisi, *Denetişim*, no. 26, pp. 1–12, Nov. 2022.
- Bayrakçı, F. ve Demirel, A. (2017). İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye’deki Üniversiteler Bağlamında Analizi, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19 (33), 52-60.
- Bilge, S. ve Daşkaya, N. (2015). Mahalli İdarelerde İç Denetimin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*, Sayı 168, 108-133.
- Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bozkurt, E. ve Ergun, T. (2008). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Bozkurt, P. (2019). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Sistemi: Stratejik Yönetim Perspektifinden Bir Değerlendirme, *Sayıstay Dergisi*, (Sayı 109), 9-25.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S., Sarıkaya, R., & Topal, B. (2020). Continuous Auditing as a Strategic Tool in Public Sector Internal Audit: The Turkish Case. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 208-225.
- Coşkun, B. (2002). Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar. *Türk İdare Dergisi*, 437, 81-105.
- Coşkun, B. (2022). Almanya’nın Yapay Zekâ Politikası. Akman, Topçu, Chiftchi (Ed.). *Yapay Zekâ ve Kamu Politikası: Ülke İncelemeleri* (s. 15-36). Ankara: Nobel Yayınları.
- Coşkun, B. Ve Köseoğlu, İ. (2024). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim (Teoriden Pratiğe)*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Coşkun, B. ve Tok, P. (2011). İç Denetim ve Türkiye’deki İç Denetçilik Sisteminin İncelenmesi, Arslan ve Arslan (Ed.) *Kamu Yönetimi Üzerine İncelemeler* (s. 259- 278). İstanbul: Alfa Aktüel Yayınları.
- Cunningham, L. A. (2002). *The Sarbanes-Oxley Yawn: Heavy Rhetoric, Light Reform (And it Might Just Work)*. Boston College Law School Public Law and Legal Theory Research Paper Series, Research Paper No:01.
- Demir, M., Ülker, Y. ve Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (Sayı 5), 82-104.
- Durdu, A. ve Aydın, G. (2021). İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinde İç Denetim Yazılımının Kullanımının Avantajları ve Dezavantajları. *ACTA INFOLOGICA*, 5(2):475-489.
- Efe, A. ve Özdemir, G. (2021). Yapay Zekâ Ortamında Kamu Yönetiminin Geleceği Üzerinde Bir Değerlendirme. *KAYTEK Dergisi*, 3(1), 34- 60.
- Eralp, İ. ve Bozbaşı, B. (2013). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol*. Antalya: BEKAD Yayınları.
- Ergen, Z. (2016). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-İ Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 93-115.
- Göçoğlu, V. (2020). Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Dijital Dönüşüm: Nesnelerin İnterneti Üzerine Bir İnceleme. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 615-628.
- Göçoğlu, V., ve Gündüz, O. (2020). Kamu Yönetimi Reformlarını Yeni Kamu İşletmeciliği Bağlamında Okumak. *Ekonomi İşletme Siyaset Ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 6(1), 1-16.

- Gökmen, D. (2009). *Kamu İdarelerinde İç Denetim*. Ankara: Alp Yayınları.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı130, 1- 21.
- Gürdal, T. ve Çıplak, V. (2010). Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Bir Alan Araştırması. *Denetişim*, (Sayı 4), 93-108.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> E.T. 10.11.2023.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), <https://www.hmb.gov.tr/kategori/ic-denetim-koordinasyon-kurulu> E.T. 10.07.2023.
- https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Kamu_Yonetisiminde_Denetimin_Rolu.pdf, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), (2017), Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ). <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> E. T. 10.10.2023
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2013). Kamu İç Denetim Rehberi, İDKK, Versiyon: 01, Ankara, 1- 190. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf E.T. 11.10.2023.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2020). Kamu İç Denetim Strateji Belgesi (2021-2023), İDKK, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/12/2021-2023-StratejiBelgesi.pdf> E.T. 11.12.2022.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2022). Kamu İç Denetim Genel Raporu, İDKK, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/08/2021-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu-Son-Hali.pdf> E.T. 11.10.2023.
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller, Resmi Gazete 28207(17.02.2017). <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/SertifikaDerecelendirmesiEsasUsulleri.pdf> E.T. 14.12.2021.
- Kamu İç Denetim Standartları, Resmi Gazete 29987(22.02.2017),. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kamu_ic_denetim_standartlari.pdf E.T. 10.11.2023
- Kamu İç Denetim Tebliği, Resmi Gazete 28623(19.04.213). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=18302&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> E.T. 12.110.2023.
- Kanca, O.C. (2017). 5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme, *Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi/ Journal of Social Sciences of Muş Alparslan University*, 5(2), 493-505.
- Karcıoğlu, R. ve Kurnaz, E. (2017). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-88.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Özbek, Y. (2020). *İç Denetim: Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu*. Ankara: BETA Yayınları.
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı 99, 8-36.
- Kebeli, A. (2020). Kamu İç Denetiminde Performans Denetiminin Yeri. *Denetişim Dergisi*, 10(20), 5-34.
- Kesik, A. (2007). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi*. (Sayı 9), 94- 114.
- Kestane, A. (2021). İç Denetimde Akıllı Otomasyon Teknolojilerinin Kullanımı: Robotik Süreç Otomasyonu ve Bilişsel Zekâ. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(2), 813-835.
- Kıral, H. (2014). *İç Denetim: Yönetime Değer Katmak*. Ankara: İDKK.
- Kıral, H., ve Hatipoğlu, İ. (2019). İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması. *Sosyoekonomi*, 27(39), 175-185.
- KMYKK, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018). Resmi Gazete 25326 (24.12.2003). E.T. 15.10.2023
- Köseoğlu, İ. ve Coşkun, B. (2023). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Algısı: Bakanlıkların Merkez Teşkilatlarında Ampirik Bir İnceleme, *Türk İdare Dergisi*, S. 498, s. 147-180.
- Köseoğlu, İ. (2023). Türkiye’de İç Denetim Ve İç Denetimin Bakanlık Teşkilatlarında Uygulanmasına Yönelik Bir Alan Araştırması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi*, Muğla.

- Kükreler, E. ve Kavak, S. (2020). Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğini Olumsuz Etkileyen Faktörler. H. Kırıl (Ed.), *İç Denetim: Kuruma Değer Katmak* (2. Baskı) iç. (16- 37). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Mallı, İ. (2016). İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük Ve Zayıflıkları İle Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması. *Denetişim*(14), 27-41.
- Moller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. 7. Edition. New Jersey : Jojn Wiley & Sons Inc.
- Önal, A. (2016). Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim Ve İç Denetim. *Denetişim*,(10), 16-19.
- Önder, M.F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu*. Isparta: Asil Yayın Dağıtım:
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol (2 Cilt)*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özer, M.A., Akçakaya, M., Yaylı, H. ve Batmaz, N. (2015). Kamu Yönetimi: Klasik Yapı ve Süreçler. Ankara: Adalet Yayınları.
- Parlak, B. (2011). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sawyer, L. (2016). *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber (İç Denetimin Temelleri)*, (3Cilt), (Çev. Ç. Özbek), İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 10.
- Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim Ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, 61-96.
- Şentürk, Ö. (2022). İç Denetim Faaliyetlerinde Yapay Zekadan Beklentiler: Chatgpt Uygulaması Örneği, *TİDE Academia Research*, Sayı 4 / 51-82.
- Şimşek, K. (2020). *İç Denetim*. Ankara: NOBEL Yayınevi.
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), (2020), <https://www.theiia.org/en/certifications/>. E.T. 10.12.2023.
- Uzun, A. ve Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İç Denetim: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Denetişim Dergisi*, Yıl 12, s. 23.

İnternet Kaynakları

- <https://www.canada.ca/en/treasury-board-secretariat/corporate/organization/internal-audit.html> E.T. 05.02.2024.
- <https://www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency>. E.T. 02.01.2024.
- <https://cbddo.gov.tr/kamu-dijital-donusum-lideri/> E.T. 10.11.2023.
- <https://sprott.carleton.ca/2023/10/the-black-box-of-internal-auditing-in-canadas-public-sector/> E.T. 10.12.2023.



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: 30, 82-98, 2024

Arastırma Makalesi

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN EĞİTİM SÜRECİNİN RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİ: BİR RİSK- KONTROL MATRİSİ ÖNERİSİ (RISK-FOCUSED INTERNAL AUDIT OF THE EDUCATION PROCESS OF FOUNDATION UNIVERSITIES: A RISK-CONTROL MATRIX PROPOSAL)

Zehra FIRAT¹, Murat GÖRMEN²

ÖZ

Vakıf üniversitelerinin eğitim sistemi; stratejik yönetim ilkeleri ile yönetilen, üst düzey vizyon belgelerinin şekillendirildiği bir süreçtir ve birçok risk unsuruna sahiptir. Amaçlara uygun eğitim ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik, plan ve programlar üniversite birimlerinin ortak çalışmalarıyla oluşturulur ve yürütülür. Her yıl eğitime tahsisli mali ve mali olmayan sınırlı kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması eğitim kurumunun sürekliliği bakımından önemlidir. Kurumsal süreçlerin doğru şekilde işletilmesi ve kaynakların amaçlar doğrultusunda kullanılmasını sağlamak üzere üniversitelerde risk yönetim sistemlerinin geliştirilmesine iç denetim birimlerinin önemli katkılar sağlayabileceği aşikardır. Ancak vakıf üniversitelerindeki iç denetim uygulamalarının zorunlu olmaması denetim süreçlerinin sürekliliğini ve ciddiyetini bozmaktadır. Bu çalışmanın amacı; vakıf üniversitelerinin risk odaklı bir yaklaşımla eğitim-öğretim sürecini etkin şekilde denetleyebilecekleri bir risk-kontrol matrisi modeli oluşturmak ve iç denetim fonksiyonunu vakıf üniversiteleri nezdinde kolay uygulanabilir, etkin ve sürekli hale getirmektir. Bu çalışmada; alan yazınından yararlanılarak üniversitelerin eğitim-öğretim süreçlerinin nasıl denetlendiği, risk odaklı iç denetim yaklaşımı ve bu yaklaşımın eğitim süreçlerinin denetiminde nasıl uygulandığı incelenmiş; eğitim-öğretim süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesinde faydalanılabilecek standart bir araç olarak bir risk-kontrol matrisi geliştirilmiştir. Oluşturulan bu matrise göre, eğitim-öğretim süreçlerine yönelik riskler ve kontroller tespit edilmiş ve bu kontrollerin nasıl uygulanacağı, test edileceği açıklanmıştır. Bu çalışma ile vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim süreçlerinin iç denetiminde kullanılabilecek, kaynakların ve zamanın etkin kullanıldığı pratik bir denetim aracı ortaya çıkarılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Risk Yönetimi, Risk-Kontrol Matrisi, Vakıf Üniversiteleri

JEL Kodu: M42, M40

ABSTRACT

The education system of foundation universities is shaped by high-level vision documents implemented through strategic management, encompassing various risks. Plans and programs aimed at meeting educational needs are collaboratively created by university departments and executed through the allocation of resources. Each year, it is crucial for the continuity of the educational institution to use the limited financial and non-financial resources allocated for education effectively, economically, and efficiently. Internal audit units can significantly contribute to the proper functioning of institutional processes and the utilization of resources in line with objectives by developing risk management systems within universities. However, the non-mandatory nature of internal audit practices in foundation universities undermines the continuity and seriousness of audit processes.

This study aims to create a risk-control matrix model that enables foundation universities to effectively audit the education process with a risk-oriented approach and to demonstrate the contribution of the internal audit function to the system, making it easily applicable, effective, and continuous within foundation universities. This study examines how educational processes are audited by

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Ostim Teknik Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, zehra.firat@ostimteknik.edu.tr,
ORC-ID: 0000-0003-0551-2200

² murat.gormen.2014@hotmail.com, ORC-ID:0000-0002-8120-1562

leveraging national and international practices from the literature, investigates the risk-oriented internal audit approach, and explores how this approach is applied in the auditing of educational processes. A risk-control matrix is developed as a standard tool that can be utilized to measure the effectiveness of educational processes. According to this matrix, risks and controls related to educational processes are identified, and how these controls will be implemented and tested is explained. This study presents a practical audit tool that can be used in the internal audit of educational processes in foundation universities, ensuring the effective use of resources and time.

Keywords: Internal Audit, Risk Management, Risk-Control Matrix, Foundation Universities

JEL Classification: M42, M40

1.GİRİŞ

Vakıf üniversiteleri Anayasamızın 130'uncu maddesinin 2. ve 10. fıkralarına³ dayanılarak kurulmuştur ve 131. maddeye göre eğitim süreçleri kapsamında devlet üniversiteleri gibi aynı hükümlere tabidir (YÖK, 2007). İlâveten; 2809 sayılı Kanun hükümleri ve gerekse Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişiliği tartışmasız olarak kabul edilmektedir.⁴ Dolayısıyla kamu tüzel kişisi olarak kanunla kurulan ve kamu hizmeti sunan vakıf üniversiteleri, devlet üniversitelerinden farklı değildir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 3/c maddesinde, vakıflar tarafından yükseköğretim kurumu açılabilmesi kabul edilmiş, aynı maddenin (d) bendinde, ayırım yapılmaksızın, üniversitelerin kamu tüzel kişiliğine sahip oldukları belirtilmiştir. Vakıfların yükseköğretim kurumları kurabilmelerine, bu kurumların işleyişine, görev, yetki ve sorumluluklarına dair esaslar 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun Ek 2, 15 ve 18'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Vakıf Üniversitelerinin kuruluş, işleyiş, gözetim ve denetimine ilişkin esaslar **Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği** ile belirtilmiştir. Yönetmeliğin ikinci bölümünün 5'inci maddesinde vakıf üniversitesi, gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan kamu tüzel kişiliğine sahip, bir yükseköğretim kurumu olarak ifade edilmiştir.⁵

Eğitim kurumları kuruluş misyon ve vizyonlarına uygun olarak belirledikleri amaçlar doğrultusunda tüm unsurlarıyla eşgüdüm içerisinde hareket etmek durumundadır. Bu eşgüdüm yönetsel bir konudur ve sürecin istenilen şekilde işleyip işlemediğini kontrol eden denetim mekanizması da bu sürecin ayrılmaz bir parçasıdır. Eğitim denetimi; etkin bir öğrenme ortamını sürdürülebilir kılmak için eğitim sürecini etkileyen unsurların değerlendirilmesi olarak tanımlanır (Aydın, 2007). Bu unsurlar akademik, idari ve mali unsurlar olarak üç başlıkta toplanabilir.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 8. maddesinde Yükseköğretim Kuruluna bağlı denetleme kurulunun yükseköğretim kurumlarının denetimini gerçekleştireceği ifade edilmektedir. Vakıf üniversiteleri de YÖK (Yüksek Öğretim Kurulu)'ün denetimine tabidir. Ayrıca üniversiteler, kalite konusundaki iyileştirme süreçlerine yönelik en az beş yılda bir Yükseköğretim Kalite Kurulu (YÖKAK) tarafından dış değerlendirmeye tabi tutulur. Bu denetimler, kurum dışı denetimlerdir.⁶

Risk, kurumların kuruluş gayelerini, stratejik amaçlarını elde etmesini ve görevlerin gerçekleştirilmesini sekteye uğratabilecek veya beklenmedik zararlara neden olabilecek durum ya da olay olarak tanımlanmaktadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006). Vakıf üniversitelerinin iç ve dış paydaşlarını dikkate alarak hazırladıkları stratejik planlarda belirlenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için risklerin belirlenmesi önemlidir. Hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek üniversite ekosisteminden kaynaklı iç ve dış risklerin analizi ve bu risklere yönelik kontrol tedbirlerinin geliştirilmesi gereklidir. Bu noktada risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) iç denetimi, "Bir kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerini inceleyip geliştirmek amacıyla sistematik, disiplinli bir yaklaşım benimseyerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan bağımsız, objektif bir denetim ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlar (Sobel vd., 2017). İç denetim, sistemlerin risk odaklı olarak analiz edilmesini esas alır. Bu risk odaklı analiz yapılırken; sistem yaklaşımı esas alınarak sürecin tüm noktalarına yönelik riskler incelenir ve yıllık iç denetim programları da bu esasla hazırlanır (Koutopis ve Tsamis, 2009).

³ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>

⁴ T.C. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü Esas No:2017/202, Karar No: 2017/250, Karar: 10.04.2017

⁵ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır.

⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2547&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>

İç denetimi kurumun kurumsal risk yönetimi çerçevesi ile ilişkilendiren (Griffiths, 2006) risk odaklı iç denetim yaklaşımı, kısıtlı kaynakları en riskli alanlara odaklayarak denetimin etkin, ekonomik ve verimli şekilde gerçekleştirilmesini sağlar (Erlina vd., 2018).

Özetle, iç denetim faaliyeti birim ya da kişi odaklı bir yaklaşım olmayıp sistemlerin bir bütün olarak ele alınmasını ve risk odaklı olarak analiz edilmesini esas alır. Üniversitelerde risk düzeyi yüksek bir süreç olan eğitim-öğretim sürecinin iç denetim tarafından bu bakış açısıyla incelenmesi risk odaklı iç denetim yaklaşımının bir sonucudur.

Bu çalışmanın hedefi; iç denetim fonksiyonunun, eğitim-öğretim süreçlerinin risk odaklı iç denetim yaklaşımı ile incelemesine yönelik bir model önerisi ortaya koymaktır. Çalışmada öncelikle konuyla ilgili literatürdeki çalışmalardan yararlanılarak eğitim süreçleri denetiminin nasıl işlediği ortaya konmuştur. Ardından Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğın “Gözetim-denetleme ve değerlendirme esasları” başlıklı 24’üncü maddesinde vakıf üniversitelerinin denetime tabi olan akademik, idari ve mali konuları ve eğitim-öğretim süreçlerine ait riskleri, (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) COSO ve (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) İDKK’nın yaygın olarak kullandığı risk matrisine uygun olarak analiz edilmiştir (Uçacak,2023). Bu çalışmada, etki ve olasılık puanlaması yapılan risklere uygun denetim, kontrol ve testlerinin önerildiği bir risk- kontrol matrisi geliştirilmiştir. İlgili süreç için riskleri, kontrolleri ve bu kontrollerin nasıl test edilebileceği gösteren bu matris; risk odaklı iç denetim yaklaşımının benimsendiği eğitim süreci denetimi için uygulanabilecek etkili bir metodoloji sunmaktadır.

2.ÜNİVERSİTE EĞİTİM-ÖĞRETİM SÜRECİ VE DENETİMİ

Tyler, eğitimi “insanların davranışlarını değiştirme süreci” şeklinde ifade ederken (Tyler, 1949). Akyüz, “davranışların istenilen yönde geliştirilmesi, insana birtakım hedeflere yönelik yeni yetenekler, bilgiler kazandırılması kapsamındaki çalışmalar” olarak tanımlamaktadır (Akyüz, Y., 2013). Eğitimin davranış değiştirme süreci olarak tanımlanması; oluşturulan programların dinamik bir yapıda görülmesine ve çalışmalarda ağırlığın öğretme-öğrenme süreçleri üzerinde odaklanılmasına neden olmuştur (Fidan, 1985). Günümüzde üniversiteler, eğitim sürecinin en önemli yapı taşlarından biridir. Hedef kitlesi olan öğrencilerin amaçlarıyla uyumluluk oranları üniversitelerin tercih edilmesinde etkindir (Karabiber ve Yaslıdağ, 2019). Öğrenci, eğitim sürecinin hem girdisi hem de çıktısıdır. Bu girdinin, nitelikli bir çıktıya dönüşebilmesi etkili ve verimli bir süreçle gerçekleştirilebilir.

Üniversitelerin; çalışanların gelişmesine rehberlik eden, sistemlerin geçerliliğini, güvenilirliğini, tutarlılığını test eden ve süreçlerin etkili, ekonomik, verimli çalışıp çalışmadığını analiz eden bir denetim mekanizması vardır. Eğitimde denetim; eğitim ve öğretimin geliştirilmesi amacıyla öğretmeyi ve öğrenmeyi etkileyen etmenlerin tümünün değerlendirilmesidir (Aydın, 2007). Üniversite eğitim sürecinin niteliğini etkileyen etmenler arasında öğretim elemanları, fiziki yapı, idari işler, mali süreçler, öğrenci işleri, eğitime yardımcı materyaller, çevre ile ilişkiler ve eğitim sistemi yer alır (Reaves, 1993).

Eğitim süreci denetimi, örgütün amaç olarak gördüğü başarı ölçütlerine ne derece ulaştığını belirleme sürecidir (Altunayla,2014). Göker ve Gündüz (2017), eğitim süreci denetimini; öğretim ve başarıyı artırmak amacıyla eğitim paydaşlarını eğitim-öğretim sürecine katmak olarak ifade etmiştir. Eğitim süreci denetimi, eğitimin daha nitelikli, saydam ve hesap verebilir olması yönünde yapılan çalışmalardır (Thakral, 2015), Tomal vd., (2015) eğitim süreci denetiminin öğretimde güncel kalma ve mesleki liderlik gibi konularda katkı sağlama amacıyla yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

Amaçlara uygun bir eğitim sürecini geliştirmek, uygulamak ve sürekliliğini sağlamak, denetim yönetimlerinin en önemli hedefleridir (Stringfield ve Teddlie,1988). Perrot (1982), etkili eğitim sürecinin niteliklerini belirlemeye yönelik araştırmalarında; sürekli geliştirilen ve kontrol edilen eğitim sürecinin, öğrencilerin ve kurumun etkili ve başarılı olmasında çok önemli bir etken olduğunu tespit etmiştir. Etkili eğitim sürecinde, öğrencilerin eğitimsel gelişimlerini de içerecek şekilde süreç elemanlarını denetleme ve takip etme, yönetimlerin en önemli görevlerindedir (Levine ve Lezotte,1990). Bu görev eğitim-öğretim sürecinin planlı ve programlı olarak sürekli değerlendirilmesi ile mümkündür. Etkin bir denetim sistemiyle; iç ve dış paydaş ya da çevreden kaynaklı riskler; sonuçları meydana gelmeden, kayıplar yaşanmadan önce saptanabilir ve hedeflere ulaşmanın önündeki tehditler ortadan kaldırılabilir.

Üniversitelerde denetleme mekanizmasının olmaması, kurumun etkinliği ve gelişimi sınırlar (Doğramacı, 2007). Sistematik ve düzenli yapılan denetimler sayesinde, sürekli gelişimi sağlama amacı güden kurumlarda dış çevreyi kıyaslama imkânı ile verimlilik ve etkinlik artar, gelişimin devamlılığı sağlanır.

Eğitimde denetimin gerekliliğine yönelik ulusal yazında yapılmış çalışmalar incelendiğinde; Bağcıvan (2011), Yüksek öğretim akademik personelinin çalışmasının değerlendirilmesinin, eğitim-öğrenim ve araştırma süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olduğunu belirtmiştir. Yeşiltaş ve Öztürk (2000) akademik unvanlara bakılmaksızın tüm öğretim elemanlarının değerlendirmeye tabi tutulması gerektiğini ifade etmişler ve Rehber (2002), Üniversitelerde eğitim-öğretim ve araştırma kalitesinin ve performansın iyileştirilmesi için akreditasyonun önemine vurgu yapmıştır. Süngü

(2005), eğitimde kaliteyi yükseltebilmek için denetimin etkin bir şekilde yerine getirilmesi gerektiğini belirtmiş, Günler (2006) eğitim sisteminin en önemli sorunlarından birinin denetim sistemindeki aksaklıklar olduğunu belirtmiştir. Doğramacı (2007), üniversitelerin denetlenmesinin akademik özgürlüğe zarar vermeyeceğini aksine hesap verme ve denetleme mekanizmalarının bulunmamasının akademik özgürlük açısından zararlı olduğunu ileri sürmüştür. Çelik ve Gür (2014) ve Erkılıç (2022), Türkiye’de yükseköğretim kurumlarının şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim yapısına sahip olmaları gerektiğini vurgulamışlardır.

Bu çalışmada eğitimde denetimin gerekliliğine yönelik uluslararası yazında yapılmış çalışmalar da incelenmiştir. Wanzare ve Costa (2000), denetimin eğitimcilerin profesyonelleşmesine katkıda bulunduğunu ifade etmiş; Vanhoof ve Petegem, (2007), denetimin genel olarak eğitimin niteliğini artırmada ve ilerlemesinde itici bir güç olduğunu belirtmiş; Fielden (2008), yükseköğretimle ilgili belirlenmiş ulusal hedeflere ulaşmak için performans ve çıktılar raporlanmak suretiyle yeni hesap verebilirlik biçimlerinin geliştirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Glickman ve Ross-Gordon (2014), denetimin başarılı bir eğitim kurumunun güçlendiricisi olduğunu; Gustafsson vd. (2015), denetimin eğitimde kalite arayışlarının bir neticesi olduğunu ifade etmişlerdir. Younas vd., (2018), denetimlerin, kurum politikalarını kurumun hedefleriyle uyumlu hale getirmede katkı sağladığını belirtmiş; Sihag, ve Rijsdijk (2019), kontrol ve denetim faaliyetlerinin, eğitim kurumlarının ve eğitimin kalitesinin iyileştirilmesini sağlayan sistematik bir çaba olduğunu ifade etmişlerdir. Denetimin; eğitim kurumu içinde öğretim programının, personel yetiştirilmesinin artması, kurum başarısının yükseltilmesi şeklinde misyonları vardır (Bernard, 2010; Black vd., 2011; Cano ve Garcia, 2013; Range vd., 2013; Wallace vd., 2010).

Bu çalışmada Avrupa ve Amerika’da bir kısım üniversitelerin denetiminin nasıl icra edildiği konusu incelenmiştir. Fransa’da üniversitelerin mali ve idari denetim kapsamındaki dış denetimi Eğitim Bakanlığının görevlendirdiği kişiler tarafından yapılırken üniversitelerin özel yapısı içerisinde denetim topluluğunun da olduğu ve bunların rektörün gözetiminde çalıştığı tespit edilmiştir. Finlandiya’da üniversitelerin kendi etkinliklerinin ve çıktılarının değerlendirilmesinden kendilerinin sorumlu olduğu ve Almanya’da Kanzler adı verilen, Eyalet Eğitim Bakanı tarafından her üniversite için ayrı olarak atanan bağımsız denetçiler tarafından denetlemelerin gerçekleştirildiği (Kasapçopur, 2007) anlaşılmaktadır. Amerika Harvard Üniversitesinde denetim görevinin, Harvard Üniversitesi bünyesinde bulunan “Risk Yönetimi ve Denetim Hizmetleri” birimince yerine getirilmektedir (www.harvard.edu.tr). ABD’nin ilk “araştırma üniversitesi” olan Johns Hopkins Üniversitesinde denetim fonksiyonunun, Üniversitenin İç Denetim Ofisince yerine getirildiği (Doğramacı, 2007:32); Michigan Üniversitesinde riskleri belirlemek, yönetmek ve süreçleri iyileştirmek için bağımsız ve nesnel bir birim olarak İç Denetim Biriminin kurulduğu; Washington Üniversitesinde denetim görevinin İç Denetim Ofisine verildiği; Birleşik Krallık yükseköğretim yönetim yapısının büyük ölçüde ABD’deki yapıya benzediği ve Birleşik Krallık’ta da üniversitenin kalitesinin esas itibarıyla ilgili üniversitenin sorumluluğunda olduğu bununla birlikte yükseköğretimin kalite standardını güvence altına almak için üniversiteler dışında bağımsız kurumsal bir yapının da tesis edildiği (Doğramacı, 2007: 32) gözlemlenmektedir. Hollanda’da eğitimde denetim işlevinin iç denetim ve dış denetim olarak iki kategoride oluştuğu ve iç denetimin, kurumların kendilerini bağımsızca değerlendirmeleri olduğu görülmektedir (Kasapçopur, 2007).

Türk yükseköğretim sistemi, Yükseköğretim Kurulu (YÖK) ve 2015’te kurulan Yükseköğretim Kalite Kurulu tarafından dış değerlendirmesi yapılır. Devlet üniversitelerinde iç denetim zorunlu, vakıf üniversitelerinde ise isteğe bağlı olarak yapılmaktadır. Vakıf üniversitelerinde denetim genellikle Rektör veya geçici temsilcilerle yapılır fakat bu iç değerlendirme, profesyonel olmayıp, objektiflik ve sistematiklik açısından sınırlıdır. İç denetim, özellikle vakıf üniversitelerinde, verimsizlik ve hataların önlenmesi için kritik öneme sahiptir. Vakıf üniversitelerinin, bu alandaki rekabetin neden olduğu hızlı değişime cevap verebilmesi adına iç ve dış paydaşların katılımını ve ortak akıl önceleyen, çok aktörlü yönetim olarak da tanımlanan “yönetişim” anlayışını benimsemesi önemlidir. Üniversitelerde esas unsur insanlardır. İnsanların olduğu yer de riskler kaçınılmazdır. Bu risklere göre hazırlanan stratejik planlarda belirlenen hedeflere ulaşabilmek için de yönetişimin gerektirdiği iç ve dış paydaşlardan kaynaklanabilecek risklerin analizinin yapılması ve buna yönelik kontrol tedbirlerinin, aksiyonların geliştirilmesi gerekir. Bundan sonraki aşama ise denetimdir. Denetim fonksiyonu, vakıf üniversitelerinin stratejik planlarında bulunan amaçlara uygunluğu test eden yönetsel bir fonksiyondur.

3.RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMI (ROİD)

İç denetim ve risk yönetiminin birleşik çalışması, iç denetimin sadece uygunluk denetiminden öteye, risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve kontrol edilmesine odaklanmasını sağlamıştır (Hafızah, 2017; Jankensga°rd, 2019; Drogalas vd.,2020; Vadasi vd., 2020). ROİD; yöntemi, yönetimin riskleri tanımlama, analiz etme, risk seviyesini değerlendirme, yönetme, risk tabanlı kontrol planı oluşturma ve bu planı izleme görevlerini genel risk yönetimi sürecinde uygulayarak yerine getirir (IIARF, 2013; Coetzee ve Lubbe, 2014). Etkin bir risk yönetimi, kurumun hedef ve stratejilerini anlama, faaliyetlerin bu stratejiye uyumunu sağlama, risklerin kurum üzerindeki olumsuz etkilerini ya

da fırsatlarını belirleme, ölçme, önceliklendirme ve bunları yıllık ve bireysel denetimlerde değerlendirme süreçlerini kapsar (Lois vd., 2020). Bu etkinliği maksimize etmek için hazırlanan iç denetim planında, "yüksek riskli" alanlara öncelik verilmesi ve iç denetçilerin kontrol ve risk yönetimi konularında uzmanlık sahibi olması gerekmektedir.

Risk odaklı iç denetim, kurumlara katma değer sağlayarak operasyonel performansı iyileştirir, kaynakların etkin ve verimli kullanımını teşvik eder, sürdürülebilirliğe ve sürekli gelişime katkıda bulunur ve kontrollerin etkinliği hakkında makul bir güvence sağlar (Sheehan, 2010). Bu yaklaşımın amacı, kurum hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek veya fırsatların kaçırılmasına neden olabilecek faktörlerin belirlenip engellenmesi için kontroller oluşturmaktır.

ROİD, paydaşların beklentilerinin karşılanmasını optimize ederken, süreçlerin daha iyi anlaşılmasını, etkinlik ve verimliliğin artırılmasını sağlar. Risklere odaklanarak, stratejik hedefleri tehdit eden risklerin erken tespit edilmesini ve değerlendirilmesini, risk yönetim ve iç kontrol sistemlerinin düzgün işlenmesini garanti eder (Castanheira vd., 2010). Risk odaklı iç denetim, risk tespiti, kontrol tedbirlerinin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve raporlanması önemini vurgular (Coetzee ve Lubbe, 2014). Yıllık denetim planlarının hazırlanması, uygulanması ve raporlanmasında risk yönetimi pratiklerini öngörür (Koutopis ve Tsamis, 2009). Riskli süreçlere odaklanarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlar. İç denetçiler, süreçler hakkında tam ve güncel bilgiye sahip olarak riskleri doğru değerlendirir ve denetim programını hazırlar (Gibson, 2003). İç denetçilerin deneyimi ve uzmanlığı, risklerin etkin bir şekilde değerlendirilmesini sağlar. Risk odaklı iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerine uygulanır, kurumun tüm birimlerinde risk ve kontrol farkındalığını artırır (Castanheira vd., 2010; Kirogo vd., 2014).

Risk yönetimi, iç denetimin çekirdeğini oluşturur, etkin risk yönetim çerçevesiyle gerçekleşir (Koutopis ve Tsamis, 2009). Karmaşıklaşan faaliyetler, uygunluk denetiminin yerini risk odaklı iç denetime bırakmıştır. Bu denetim türünde süreçler, hedef ve risk analizleriyle değerlendirilmektedir (Abdolmohammadi vd., 2006; Campbell vd., 2006). İç denetim, riskleri belirleyip, analiz ederek ve izleyerek kaynakları yönlendirir (Kunkel, 2004), sistem ve süreçlere değer katmayı amaçlar, risk ve fırsatları değerlendirir. Eğitim süreçlerinin denetimi, riskleri belirleyerek ve darboğazları gidererek etkinliği artırır ve güvence sağlar.

4.METODOLOJİ

Bu çalışmada vakıf üniversitelerinde yapılacak risk odaklı iç denetim için bir yöntem önerisi sunulmuştur ve bu öneride metod olarak risk matrisi yöntemi kullanılmıştır. Risk matrisi, bir kurum veya organizasyonun karşılaşılabileceği riskleri tanımlamak ve değerlendirmek için kullanılan bir analiz aracıdır. Bu yöntem, risklerin gerçekleşme olasılığı ile gerçekleştiğinde doğuracağı etkiyi matriksel bir yapıda görselleştirir. Böylece risklerin öncelik sıralaması yapılabilir ve hangi risklerin daha kritik olduğu belirlenebilir. Hopkins (2017) tarafından tanımlandığı üzere, "Risk matrisi, kurumların risk iştahlarını göz önünde bulundurarak, hangi risklerin kritik kabul edileceğini ve hangi risklerin denetim kapsamına alınması gerektiğini belirlemede kullanılır." Bu araç, karar vericilere, risklerin etkilerini ve olasılıklarını görsel olarak sunarak, risk yönetimi stratejilerini geliştirmelerinde yardımcı olur (Hopkins,2017).

Çalışmada kullanılacak etki ve olasılık değerlerini belirlemek için iç denetim alanında uzman 8 kişi ile görüşülmüştür. Uzmanların seçimi, akademik ve profesyonel deneyimleri göz önünde bulundurularak yapılmıştır. Uzmanlardan, iç denetim risk faktörlerine ilişkin etki ve olasılık değerlerini puanlamaları istenmiştir. Çalışmada özellikle İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ve COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)'nun kullandığı risk matrisi yapısı kullanılmıştır. Risk matrisinde, riskler etki (impact) ve olasılık (probability) olmak üzere iki boyutta değerlendirilir ve bu boyutlara ait kombinasyonlara sabit risk puanları atanmıştır. Bu puanlar, risklerin önceliklendirilmesi için kullanılır. Risk matrisinin yorumu aşağıda verilmiştir (İDKK 2013).

Düşük Risk Puanları (1-9): Bu puanlar, genellikle düşük öncelikli riskleri temsil eder. Riskin gerçekleşme olasılığı ve etkisi düşüktür. Bu tür riskler, genellikle rutin izleme gerektirir ve acil müdahale gerektirmez.

Orta Risk Puanları (10-18): Bu puanlar, orta düzeyde öncelikli riskleri temsil eder. Riskin gerçekleşme olasılığı veya etkisi orta düzeydedir. Bu riskler, düzenli izleme ve gerektiğinde müdahale gerektirir.

Yüksek Risk Puanları (19-25): Bu puanlar, yüksek öncelikli riskleri temsil eder. Riskin gerçekleşme olasılığı veya etkisi yüksektir. Bu tür riskler, acil müdahale ve sıkı izleme gerektirir. Kurumun bu riskleri minimize etmek için aktif olarak önlem alması gerekebilir.

Bu risk matrisi, risklerin önceliklendirilmesi ve yönetimi için kullanışlı bir araçtır. Matris, risklerin etkisini ve olasılığını değerlendirerek her bir risk için bir puan atar. Bu puanlar, kurumun risk yönetim stratejilerini belirlemesine ve kaynaklarını etkin bir şekilde kullanmasına yardımcı olur.

5.RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMIYLA ÜNİVERSİTE EĞİTİM SÜRECİ DENETİMİ RİSK KONTROL MATRİSİ ÖNERİSİ

Risk analizi, denetim sürecinde belirlenmiş hedeflerle ilgili performans göstergelerinin gerçekleşme istatistiklerini, risklere karşı kontrollerin tespitini ve varsa bu kontrol tedbirlerinin riskler üzerindeki etkilerinin izlenmesini ve istatistiklerdeki sapmanın raporlanmasını içerir (Power, M., (2008). Stratejik planlarda belirlenen hedeflere ulaşabilmek için iç ve dış paydaş risklerinin analizi ve bunlara yönelik kontrol tedbirlerinin geliştirilmesi önemlidir.

Risk odaklı denetim, iç denetim birimlerine yönlendirilecek insan kaynağını risk alanlarını önceliklendirerek kullanmayı hedefler. Amacı, risklerin önceden tespit edilip önlenmesini sağlayarak denetim etkinliğini artırmak ve kayıpları önlemektir. Eğitim kurumlarında, karmaşık süreçler ve belirsizlikler bulunur. Bu belirsizliklere sistemli yaklaşımlarla müdahale edilebilir. Öngörülemeyen belirsizliklere karşı esneklik sağlayan yönetim planları önemlidir (Kordova ve Fridkin, 2021). Yönetebilmek için önce ölçmek gereklidir. Eğitim denetiminde mevcut kaynaklarla eğitim sürecinin performansı ölçülür ve değerlendirilir.

Son dönemde vakıf üniversitelerinin sayısındaki artış, rekabeti arttırmış ve üniversite yönetimleri için stratejik kararları daha önemli hale getirmiştir. Dolayısıyla üniversitelerin misyon ve vizyonlarını gerçekleştirmeleri için etkin risk analizi, kontrolleri ve tedbirleri geliştirmeleri gerekmektedir.

Eğitim süreci denetimi, eğitim kurumlarının amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirdiklerini ortaya koymak maksadıyla eğitimle ilgili girdi, süreç ve çıktılarını belli bir plan dahilinde kontrol edilip sonuçların gözden geçirilmesidir (Aydın, 2011). Eğitim denetimi, eğitim sürecinin etkin olarak yürütülebilmesi maksadıyla yapılan inceleme ve danışma çalışmalarını kapsar (Wanzare ve Costa, 2000). Çınar'a göre (2015) eğitim süreci denetimi; eğitimsel faaliyetlerin, mali ve idari uygulamaların gözden geçirildiği üç aşamalı bir süreçtir. Eğitimde denetimin akademik, idari ve mali olmak üzere üç boyutu vardır. İdari bağlamda denetim; fiziksel alt yapının, emniyet ve güvenliğin, kayıtlar ile iş yükünün uygun dağıtılıp dağıtılmadığının kontrolüne ilişkindir. Mali denetim hesapların kontrolüdür. Akademik bağlamda denetim ise öğretimin izlenmesini, öğretimin niteliğinin geliştirilmesini, öğrenci başarısının ölçülmesi ve değerlendirilmesi için rehberlik edilmesini kapsar (Mohanty,2008). Örneğin Eğitim sürecine yönelik üç risk kategorisi: İdari riskler, mali riskler ve akademik risklerdir. İdari risklere, kütüphane çalışma saatlerinde kütüphane görevlisinin olmaması nedeniyle bayılan bir öğrenciye müdahale edilememesi, mali risklere, öğrencilerce yatırılan okul ücretlerinin hesaplara geçirilmemesi, akademik risklere örnek olarak gerekli yetkinlikte eğitimci olmamasının eğitimi kalitesizleştirmesi dolayısıyla kontenjanların boş kalması riski örnek olarak verilebilir.

Denetimin Amaç ve Kapsamının Belirlenmesi

İç denetim, kurum hedeflerine nasıl katkı sağlayabileceği belirlenerek başlar. Bunun için, iç denetçiler öncelikle denetlenecek süreçteki riskleri değerlendirerek önceliklerine göre sıralar. Bu çalışmada denetimin amacı; "eğitim sürecindeki etkinliğinin değerlendirilmesi" olarak belirlenmiştir. İç denetimin kapsamı ise kurumun büyüklüğüne, yapısına ve yönetimin gereksinimlerine bağlıdır. TİDE'ye (2017) göre denetimin kapsamı "görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olmak zorundadır". Ayrıca kapsam belirlenirken; mali ve mali olmayan bilgilerin doğruluğu ve tamlığı, süreçlerin etkinliği ve verimliliği, varlıkların korunması, yasalara, düzenlemelere ve diğer mevzuata uygunluk konularına mutlaka yer verilmelidir (Pickett, 2010). Denetim kapsamı; denetlenecek birim, faaliyetler ve işlemlerin tarih aralığı olarak belirlenir. Çalışma kapsamında denetimin kapsamı da "eğitim sürecinde görev alan tüm birimlerin 2019-2024 yılları arasındaki faaliyetleri" olarak öngörülmüştür.

Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Risklerin belirlenmesi, eğitim sürecinin hedeflerini etkileyebilecek olayların ve bunların nasıl meydana gelebileceğinin belirlenmesidir. Bu nedenle arzu edilmeyen durumlara maruz kalmamak için risk belirleme süreci kapsamlı olmalıdır (McInnis, 2001; Cooper vd., 2005). Süreç amacının risk duyarlılığı odak noktası olmalıdır. Kurum hedeflerinin belirlenmesinden bu hedeflerin ne ölçüde tutturulduğunun tahliline kadar ki aşamaları içeren stratejik planlar hazırlanırken idareler risk yönetimi döngüsünü (tespit et- değerlendir- cevap ver- raporla- gözden geçir) sürekli olarak göz önünde bulundurmalıdır (COSO, 2004; KİKR, 2014).

Risklerin belirlenmesi; beyin fırtınası, kontrol listeleri, Delphi tekniği, görüşme, senaryo analizi, iş kırılım ağacı analizi, anketler, stratejik plan ve benzer projelerden bilgi toplamak gibi çeşitli teknikler kullanılarak yapılabilir (Shen vd., 2008; Chapman ve Ward, 2003; Gray ve Larson, 2005). İç denetçiler öncelikle süreçle ilgili iş akış şemalarını inceler; mevzuatı, ilgili dökümanları, belge ya da varsa raporları okur, süreçte görevli kişilerle görüşür. Ardından denetim

biriminin değerlendirme ve ön çalışmaları neticesinde ortaya çıkan sonuçlara uygun ve süreçlerde görev yapan kişilerin önerilerini de dikkate alarak olası riskleri tespit eder.

Risklerin kök nedenlerini kontrol altına alabilecek çözüm önerileri geliştirilebilmesi için riskler sebep-sonuç ilişkisi içerisinde ele alınmalıdır. Çalışma kapsamında eğitim sürecinde hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek Tablo 2' de gösterilen, 37 adet risk tespit edilmiştir.

Riskler belirlendikten sonra risk matrisi aracılığıyla öncelik sıralaması yapılmalıdır. Risk değerlendirmesi, Tablo 1' de gösterildiği üzere, bir riskin gerçekleşme olasılığı ile gerçekleştiğindeki etki derecesinin değerlendirmesidir. Risk matrisi; risklerin, kurumun tolere edebileceği risk iştah düzeyinde olup olmadığı, hangi risklerin kritik sayılacağı ve denetim kapsamına alınacağı hususlarında karar verilebilmesi için kullanılır (Hopkins, 2017). Literatürde; senaryo analizi, risk değerlendirme matrisleri, hata türleri ve etkileri analizi, hata ağacı analizi ve olay ağacı analizi gibi birçok risk değerlendirme tekniği kullanılmaktadır (Stamatis, 2003; Gray ve Larson, 2005). Bu çalışmada risk değerlendirme yöntemi olarak risk matrisi kullanılmıştır. Kullanılan risk matrisi ile ilgili açıklamalar metodoloji bölümünde yapılmıştır.

Tablo1. Risk Değerlendirme Matrisi

Olasılık/Etki	1 Çok Düşük Etki	2 Düşük Etki	3 Orta Etki	4 Yüksek Etki	5 Çok Yüksek Etki
1 Çok Düşük Olasılık	1	3	6	10	15
2 Düşük Olasılık	2	5	9	14	19
3 Orta Olasılık	4	8	13	18	22
4 Yüksek Olasılık	7	12	17	21	24
5 Çok Yüksek Olasılık	11	16	20	23	25

(İDKK, 2013)

Tablo 1' de gösterilen risk değerlendirme matrisinde, kırmızı alanlar yüksek seviye, sarı alanlar orta seviye ve yeşil alanlar düşük seviye riskleri göstermektedir (Kagerman vd., 2008). Riskin doğal seviyesi/risk toleransı, herhangi bir önlem alınmasına gerek görülmeyen, risk seviyedir. Düşük seviye riskler, yeşil renkli kritiklik durumu az olan risklerdir ve bunları izlemek yeterli olabilir (Hulett, 2012). Yüksek etki ve olasılığı olan kırmızı renkli riskler dikkate alınması gereken öncelikli risklerdir.

Risk değerlendirmesi yapılırken süreçte görevli tüm iç denetçiler tarafından etki ve olasılık puanları verilmelidir. Yapılan etki ve olasılık değerlendirmeleri başlangıçta bağımsız olarak gerçekleştirilmeli, daha sonra verilen puanlar arasında önemli farklar olup olmadığı incelenmeli ve varsa bu farkların nedenleri araştırılmalıdır. Denetçilerin risklerin etki ve olasılığına yönelik yaptığı puanlama arasında iki veya daha fazla puan farkı olursa farklı puan veren denetçi verdiği puanı gerekçeleriyle açıklamalı ve yeniden puanlama yapılmalıdır. Müteakiben ortalamalar bulunmalı ve her riske yönelik risk puanına ulaşılmalıdır (İDKK, 2013).

Bu çalışma çerçevesinde, üniversitede eğitim-öğretim alanında uzmanlığa sahip 8 kişiden her bir riske ait etki ve olasılık değerlendirmeleri alınmış ve risk puanları bu değerlendirmelerin aritmetik ortalamaları alınarak Tablo 1'deki risk matrisine göre puanlanmıştır. Yapılan risk değerlendirmesi sonucunda Tablo 2' de gösterildiği üzere, 3 adet yüksek risk, 19 adet orta risk ve 15 adet düşük risk seviyesi tespit edilmiştir. Yüksek risk alanları kırmızı ile, orta risk alanları sarı ile, düşük risk alanları ise yeşil ile gösterilmektedir. Tabloda riskler; idari, akademik, mali ve ortak riskler şeklinde sıralanmıştır.

Vakıf Üniversitelerinin Eğitim Sürecinin Risk Odaklı İç Denetimi: Bir Risk-Kontrol Matrisi Önerisi
Zehra FIRAT, Murat GÖRMEN

Tablo 2: Risk Puanı Tablosu

RİSK NO	RİSK	OLASILIK	ETKİ	RİSK PUANI
1	“Disiplinsiz öğrenciler için disiplin hükümlerinin uygulanmaması “nedeniyle öğrenciler arasında huzursuzluk yaşanması ve güvensizlik hissedilmesi riski (idari)	3	3	13
2	Denetim faaliyetlerinin tam yapılamamasından dolayı süreçlerin kontrolünün yapılamaması, aksaklıkların tespit edilememesi, süreçlerin doğru işlenmesi riski (idari)	3	3	13
3	Risk değerlendirmelerinin doğru şekilde yapılamaması nedeniyle maddi, mali ve itibari kayıp riski (idari)	3	4	18
4	Çalışanların özlük hakları ve ücret ödemelerinin eksik ve geç yapılması nedeniyle çalışanların hak kaybına uğrama riski (idari)	2	4	14
5	Öğrenci güvenliğinin sağlanamaması nedeniyle kazaların olması, güvensizlik ve itibar kaybı riski (idari)	3	4	18
6	Personel ve öğrencilere yönelik bilgi güvenliğinin sağlanamaması nedeniyle hak kayıplarının yaşanması riski (idari)	2	4	14
7	Birimler arasındaki koordinasyon eksikliği nedeniyle performans hedeflendirmelerinin doğru tespit edilememesi dolayısıyla hedeflerin gerçekleştirilememe riski (idari)	3	3	13
8	Akademik ve idari personelin iletişim ve koordinasyon eksikliğinden kaynaklanan süreçlerin aksaması riski (idari)	2	3	9
9	Paydaşlarla iletişim ve koordinasyon aksaklıkları nedeniyle ortaya çıkabilecek memnuniyetsizlik ve itibar kaybı riski (idari)	2	3	9
10	Öğrencilere yönelik sosyal hizmet ve imkanlarda yetersiz kalınması nedeniyle ortaya çıkabilecek memnuniyetsizlik ve itibar riski (idari)	2	3	9
11	Patent, tasarım, telif, fikri mülkiyet, girişimcilik, ARGE, proje faaliyetleri vb. hedeflerin gerçekleştirilememesinden kaynaklı hedeflere ulaşılama riski (idari)	2	2	5
12	Üniversitede fiziksel koşullarda iş sağlığı ve güvenliği kapsamında ihmallerin olması nedeniyle kazaların gerçekleşme riski (idari)	2	5	19
13	Üniversite ve yurtlarında istismara sebep olabilecek gibi güvenlik hususlarında gerekli önlemlerin alınmaması kaynaklanan itibar kaybı riski (idari)	2	4	14
14	Doğal afetlere yönelik farkındalık oluşturulamaması, tatbikat yapılmaması, bilinçlendirme eksikliği nedeniyle afet durumunda can kaybı yaşanması riski (idari)	2	5	19
15	İş süreçlerinin tam tanımlanamaması, iş akışı şemalarının, görev tanımlarının yapılmaması ve yetki-sorumluluk dengesinin olmaması nedeniyle iş süreçlerinin aksaması riski (idari)	2	3	9
16	Ulusal/uluslararası öğretim üyesi/öğrenci hareketliliği sağlayamama nedeniyle dışa açık global, yenilikçi ve dönüştürücü bir kurum olamama riski (akademik)	2	5	19
17	Paydaş beklentilerinin dikkate alınmaması ya da eğitim ve öğretim faaliyetlerinin sektörel ihtiyaçlar bazında uygulanamaması nedeniyle etkin olmaması, zihinsel/dijital dönüşümü sağlayamama ve istihdam ihtiyacına cevap verememe riski (akademik)	2	3	9
18	Müfredata konulan derslerin teorik ve pratik içeriklerinin uyumlu olmaması, bütünselliğin sağlanamaması, ders içeriklerinin yetersizliği nedeniyle akademik başarısızlık riski (akademik)	2	3	9
19	İhtiyaç oranı ile orantılı kadro açılmaması ya da uygun yetkinlikte öğretim elemanı bulunamaması nedeniyle öğretim kalitesinin düşmesi riski (akademik)	2	4	14
20	Özel hayatlarındaki sorunlar nedeniyle öğretim üyelerinin yaşadıkları kişisel sorunlarını ya da siyasi düşüncelerini sınıfa yansıtması ve sınıf içinde öğrencileri küçük düşürecek ayrımcı/ırkçı /siyasi davranış ve sözlerde bulunma riski (akademik)	3	4	18

Vakıf Üniversitelerinin Eğitim Sürecinin Risk Odaklı İç Denetimi: Bir Risk-Kontrol Matrisi Önerisi
Zehra FIRAT, Murat GÖRMEN

21	Öğrenmenin ne ölçüde gerçekleştiğini ölçmeye yönelik işlemlerin hatalı olması nedeniyle akademik başarının düşük olması riski (akademik)	2	3	9
22	Öğretim üyelerinin derslere gerekli özeni göstermemeleri nedeniyle etkin ders işlenememe riski (akademik)	3	3	13
23	Eğitim-öğretim binalarının (derslik/laboratuvar dahil) ve donanımlarının yetersiz/bozuk olması nedeniyle etkin ders işleyemeden kaynaklı akademik başarısızlık riski (akademik)	2	3	9
24	Öğrenci memnuniyetsizliği durumlarının dikkate alınmaması riski (akademik)	3	3	13
25	Sınav evraklarının özenli arşivlenmemesi nedeniyle hak kayıplarının gerçekleşme riski (akademik)	2	3	9
26	Öğrenci danışmanlığı sistemindeki aksaklıklar nedeniyle öğrenci memnuniyetsizliği riski (akademik)	2	3	9
27	Hatalı işlem nedeniyle personele az ya da fazla ödeme yapılması riski (mali)	2	3	9
28	Birimlerin ödenek ihtiyacının doğru belirlenememesi nedeniyle gerçekleşebilecek mali kayıp riski (mali)	2	3	9
29	Bağış, yardım, burs fonu vb. paydaşlarca yapılan nakdi yardımların usulüne uygun kayıt altına alınmamasından kaynaklanan mali kayıp riski (mali)	2	4	14
30	Üniversitede eğitim için gerekli görülen satın alma süreçlerinde maliyet-etkinliğinin olmaması, finansal kayıplar yaşanması riski (mali)	3	3	13
31	SGK'(Sosyal Güvenlik Kurumu)ya bildirilmesi gereken bilgilerde aksama olmasından kaynaklı hak kaybı riski (mali)	2	3	9
32	Eğitim maliyet tahmininin doğru ve gerçekçi yapılmaması nedeniyle potansiyel kazancın elde edilememe ve öğrenci kaybı riski (mali/akademik)	3	4	18
33	Müfredata yönelik değerlendirmenin doğru yapılmayarak fazla/ eksik sayıda ders konması, kişiselleştirilmiş eğitim seçenekleri sunulmaması/öğrenci kayıpları yaşanması riski (mali/akademik)	2	3	9
34	Öğrenci kayıtlarının düzenli tutulmaması nedeniyle hak ve itibar kaybı riski (idari/akademik)	3	4	18
35	Uygun yetkinlikte idari/mali işler personeli olmaması nedeniyle idari/mali işlerin aksaması ya da yanlış yapılması riski (idari/mali)	2	4	14
36	Taşınır malların teslim alımı, kaydı, kontrolü, saklanması ve kayıttan düşmesi işlemlerinin mevzuata uygun yapılmaması nedeniyle varlık kaybı riski (idari/mali)	3	3	13
37	Eğitime ayrılan mali ve mali olmayan kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması riski (idari/mali/akademik)	2	4	14

Değerlendirme sonucunda; **idari** alanda, üniversitede fiziksel koşullarda iş sağlığı ve güvenliği kapsamında ihmallerin olması nedeniyle kazaların gerçekleşmesi riski ve doğal afetlere yönelik farkındalık oluşturulamaması, tatbikat yapılmaması ve bilinçlendirme eksikliği nedeniyle afet durumunda can kaybı yaşanması riski; **akademik** alanda, ulusal/uluslararası öğretim üyesi/öğrenci hareketliliği sağlayamama nedeniyle dışa açık global, yenilikçi ve dönüştürücü bir kurum olamama riski yüksek risk grubunda bulunan eğitim-öğretim konuları olarak tespit edilmiştir. En yüksek risk unsurlarının ikisinin idari alandaki can güvenliği ve emniyet konusunda olduğu, diğerinin de üniversitenin ulusal ve uluslararası alandaki dışa açıklık ve yenilikçilik ile ilgili olması dikkat çekmektedir. Yapılacak olan denetime ilişkin kontrol ve testler risk önceliklendirmesine göre yapılmalıdır.

Kontrollerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Bir örgütün hedeflerine ulaşmasının önündeki riskleri yönetilebilir düzeye getirmesi için iç denetim ekibinin tavsiyeleri ve yönetimin uygulamaları olan kontroller olmalıdır (TIDE, 2017). Bu kontroller, tasarım kontrolleri ve uygulama kontrolleri olmak üzere ikiye ayrılır (Pickett, 2010). Kontrollerin belirlenmesi sürecinde özellikle yüksek riskli alanlara ilişkin kontrollere odaklanılmalıdır. Bu çalışma kapsamında geliştirilen kontrollerin belirlenmesinde; özellikle kanun, yönetmelik ve yönergeler dikkate alınmıştır. Belirlenen kontroller, Tablo 3'de yer alan Risk- Kontrol Matrisinde gösterilmiştir.

Testlerin Belirlenmesi

Denetim testleri, mevcut kontrollerin test edilmesini ve tasarım ile uygulama arasındaki uyumun incelenmesini içerir. Risklere ait kontrollerin yeterli olup olmadıklarını değerlendirebilmek için testler tasarlanır (Pickett, 2010). Belirlenen denetim hedeflerine göre bir örneklem seçen iç denetçi, elde ettiği sonuçların nedenlerini de analiz etmelidir (Moeller, 2009). Uygulanacak iç denetim testleri, Tablo 3’de sunulan Risk-Kontrol Matrisinde yer verilmiştir.

Risk-Kontrol Matrisinin Tamamlanması

İç denetim faaliyetinde iç denetçinin en önemli yardımcısı risk kontrol matrisidir. İç denetçinin hangi riskleri nasıl test edeceğini gösteren (Pelletier, 2008) risk kontrol matrisi, testler haricinde denetlenen birim yönetimiyle paylaşılır. Risk, kontrol ve test sütunlarından oluşan risk kontrol matrisi Tablo 3’de risk puanına göre yüksekten düşüğe doğru sıralanarak sunulmuştur. İç denetçiler, risk kontrol matrisi tamamlanınca iş programını yapar ve saha çalışmasına geçerler.

Tablo 3: Risk-Kontrol Matrisi

RİSK NO	RİSK TANIMI	RİSK PUANI	KONTROL	TEST
12	Üniversitede fiziksel koşullarda iş sağlığı ve güvenliği kapsamında ihmallerin olması nedeniyle kazaların gerçekleşme riski (idari)	19	Yeterli işaret levhaları kullanılarak tehlikeyi bildiren önlemler alınır. İş güvenliği ve sağlığı ile ilgili uygulamalar kontrol edilir, tedbir alınır. Üniversitede sağlık personeli bulundurulur. Üniversitede görevli personele İSG eğitimi ve ilk yardım eğitimi verilmesi.	Alınan tedbirler ve uygulamalar yerinde incelenecektir.
14	Doğal afetlere yönelik farkındalık oluşturulamaması, tatbikat yapılmaması, bilinçlendirme eksikliği nedeniyle afet durumunda can kaybı yaşanması riski (idari)	19	Afet acil durum planları hazırlanır, Farkındalık toplantıları ve bildirimler yapılır. Tatbikatlar düzenlenir.	Kayıtlar incelenecektir.
16	Ulusal/uluslararası öğretim üyesi/öğrenci hareketliliği sağlayamama nedeniyle dışa açık global, yenilikçi ve dönüştürücü bir kurum olamama riski (akademik)	19	Hedeflerin gerçekleştirilmesini takip edecek teşkilat yapısı kurulur. Tanıtım planı hazırlanır. Tüm paydaşların görüşlerine uygun olarak hedefler belirlenir. Koordinasyon toplantıları yapılır. Cezbedici eğitim öğretim programları açılır. Sonuçlar belli periyotlarla takip edilir. ERASMUS ve ERASMUS+ anlaşması yapılarak bu üniversitelerle öğrenci/öğretim üyesi değişimini gerçekleştirilir. Öğrencilerden periyodik geri bildirimler alınır. Hedeflenen sonuçların gerçekleşmesine yönelik çözümler sürekli geliştirilir. Sosyal ve bilimsel aktiviteler düzenlenerek kampüs deneyimi sağlanır ve öğrenci memnuniyet seviyesi yükseltilir. Medya etkin şekilde kullanılır. Eğitim fuarlarına katılır. Üniversite web sayfası geliştirilir. Burs ve ödüller cezbedici hale getirilir. Yerli ve yabancı üst düzey araştırmacı ve akademisyenlerin üniversitede istihdamını sağlayacak politika ve uygulamalar geliştirilir. Öğrencilerin mezuniyet sonrası istihdam durumu ve mezunların profesyonel performansları takip edilir.	Konuyla ilgili teşkilat yapısı, süreçler ve performans göstergelerinin gerçekleşme oranları incelenecektir. Mezunların istihdam edilme oranları incelenecektir. Basın-Halkla ilişkiler ve Pazarlama stratejileri incelenecektir. Anlaşmalar incelenecektir.
3	Risk değerlendirmelerinin doğru şekilde yapılamaması nedeniyle maddi, mali ve itibari kayıp riski (idari)	18	Çalışma ekipleri kurularak okul risk haritaları oluşturulur ve bu risklere karşı neler yapılabileceği konusunda personel ile planlama ve toplantılar yapılır. Hedefler belirlenirken toplantılar icra edilir. Yapılabilirlik/Ulaşılabilirlik etütleri yapılır.	Çalışma ekiplerinin toplantı tutanakları incelenecektir. Stratejik plan hedeflerinin gerçekleşme oranı ölçülür.

Vakıf Üniversitelerinin Eğitim Sürecinin Risk Odaklı İç Denetimi: Bir Risk-Kontrol Matrisi Önerisi
Zehra FIRAT, Murat GÖRMEN

5	Öğrenci güvenliğinin sağlanamaması nedeniyle kazaların olması, güvensizlik ve itibar kaybı riski (idari)	18	Üniversiteye kartlı giriş yapılması sağlanır. Güvenlik görevlileri giriş çıkışları kontrol eder.	Kartlı giriş ve alınan tedbirler incelenecektir. Meydana gelmiş vakalar varsa sebepleri incelenir.
20	Özel hayatlarındaki sorunlar nedeniyle öğretim üyelerinin yaşadıkları kişisel sorunlarını ya da siyasi düşüncelerini sınıfa yansıtmaları ve sınıf içinde öğrencileri küçük düşürecek ayırıcı/ırkçı /siyasi davranış ve sözlerde bulunma riski (akademik)	18	Öğretim üyeleri bu konularla ilgili eğitimlerden geçirilir.	Oryantasyon eğitimlerinin içerikleri incelenecektir. Öğrenci görüşleri alınacaktır.
32	Eğitim maliyet tahmininin doğru ve gerçekçi yapılmaması nedeniyle potansiyel kazancın elde edilememesi ve öğrenci kaybı riski (mali/akademik)	18	Belirlenen ödenek ihtiyaçları ile önceki yıl gerçekleştirmeleri kıyaslanır. Birim bütçe tekliflerinin ilgili mali yıl hedeflerine uygunluğu kontrol edilir.	Kayıtlar kontrol edilecektir.
34	Öğrenci kayıtlarının düzenli tutulmaması nedeniyle hak ve itibar kaybı riski (idari/akademik)	18	Kayıtlar yedekli olarak düzenli tutulur ve öğrencilerin takibi yapılır.	Konuyla ilgili örneklem üzerinden inceleme yapılacaktır.
1	“Disiplinsiz öğrenciler için disiplin hükümlerinin uygulanmaması” nedeniyle öğrenciler arasında huzursuzluk yaşanması ve güvensizlik hissedilmesi riski (idari)	13	Disiplin kuralları her öğrenciye eşit şekilde uygulanır. Disiplin cezası gerektiren tüm davranışlar cezalandırılır, bilgilendirme yapılır Disiplin mevzuatı hazırlanır.	Mevzuat/Tutulan tutanaklar incelenecek ve öğrencilerle görüşmeler yapılacaktır.
2	Denetim faaliyetlerinin tam yapılamamasından dolayı süreçlerin kontrolünün yapılamaması, aksaklıkların tespit edilememesi, süreçlerin doğru işlememesi riski (idari)	13	Denetim planlaması yapılır ve denetim sonuçları online olarak üst yönetime bildirilir. Her birimin hizmet standartlarını belirlenir.	Planlanan denetimler ile gerçekleştirilenler arasında fark olup olmadığı incelenecektir. Hizmet standartlarının gerçekleştirme durumu incelenecektir.
7	Birimler arasındaki koordinasyon eksikliği nedeniyle performans hedeflendirmelerinin doğru tespit edilememesi dolayısıyla hedeflerin gerçekleştirilememesi riski (idari)	13	Süreçle ilgili tüm birimlerin katıldığı koordinasyon toplantıları yapılır. Yapılabilirlik/Ulaşılabilirlik etütleri yapılır.	Yapılan toplantılar ve tutulan tutanaklar incelenecektir.
22	Öğretim üyelerinin derslere gerekli özeni göstermemeleri nedeniyle etkin ders işlenememesi riski (akademik)	13	Anlık ve habersiz hazır bulunuşluk ile ilgili denetimler yapılır. Web sayfalarında dersin zamanı ve yerine ilişkin kayıtlar güncel olarak tutulur.	Öğrencilerle görüşmeler gerçekleştirilecektir. Denetimler incelenir.
24	Öğrenci memnuniyetsizliği durumlarının dikkate alınmaması riski (akademik)	13	Üniversite eğitiminin ilk yılı sonunda alan/dal değişiklik hakkı tanınır.	Öğrenci talep dilekçeleri ve okuldan ayrılma belgeleri incelenecektir.
30	Üniversitede eğitim için gerekli görülen satın alma süreçlerinde maliyet-etkinliğinin olmaması, finansal kayıplar yaşanması riski (mali)	13	Öğrenciler danışmanlarına kolayca ulaşır. Danışmanlar öğrencilerini takip eder. Düzenli olarak anketler yapılır.	Konuyla ilgili çalışmalar incelenecektir.
36	Taşınır malların teslim alımı, kaydı, kontrolü, saklanması ve kayıttan düşmesi işlemlerinin mevzuata uygun yapılmaması nedeniyle varlık kaybı riski (idari/mali)	13	Öğrenciler için kolaylık tesisleri açılacaktır. Öğrencilere psikolojik destek sağlanacaktır.	Öğrencilere anket uygulanacaktır.
4	Çalışanların özlük hakları ve ücret ödemelerinin eksik ve geç yapılması nedeniyle çalışanların hak kaybına uğrama riski (idari)	14	Özlük işlemleriyle ilgili süreçlerin kontrolünün sağlanması amacıyla ilgili birim idarecilerince periyodik incelemeler yapılır. Personele konuyla ilgili bilgilendirme duyuruları yapılır.	Son beş yıldaki işten ayrılma belgeleri incelenecektir. Örneklem üzerinden kontrol faaliyetleri gerçekleştirilir. Görevli personelin uygunluğu test edilecektir. İdarelerce alınan önlemler incelenecektir. Personel memnuniyet anketleri analiz edilir.
6	Personel ve öğrencilere yönelik bilgi güvenliğinin sağlanamaması nedeniyle hak kayıplarının yaşanması riski (idari)	14	Sistem yedeklenir ve siber saldırılara karşı tedbirler geliştirilir. Akademik ve idari personellerin KVKK hükümleri konusunda yeterli bilgi sahibi olması sağlanır.	Sistem yedeklemesinin olup olmadığı, etkinliği ve siber saldırılara karşı alınan tedbirler incelenecektir.

Vakıf Üniversitelerinin Eğitim Sürecinin Risk Odaklı İç Denetimi: Bir Risk-Kontrol Matrisi Önerisi
Zehra FIRAT, Murat GÖRMEN

13	Üniversite ve yurtlarında istismara sebep olabilecek gibi güvenlik hususlarında gerekli önlemlerin alınmaması kaynaklanan itibar kaybı riski (idari)	14	Binalara kamera sistemi kurularak güvenlik takibi yapılır. Sistemlerin düzenli kontrolü yapılır. Güvenlik görevlilerinin çalışmaları kontrol edilir.	Alınan tedbirler incelenecektir.
19	İhtiyaç oranı ile orantılı kadro açılmaması ya da uygun yetkinlikte öğretim elemanı bulunamaması nedeniyle öğretim kalitesinin düşmesi riski (akademik)	14	Ders verecek öğretim üyeleri ders içeriklerine uygun olarak görevlendirilir. Öğretim üyesi alım süreci hazırlanır. Öğretim elemanlarının WoS, SCOPUS, AHCI vb. indekslerde yayın yapmaları ya da uluslararası toplantılarda sunum yapmaları sağlanır. Akademik dergiler oluşturulur. Bilimsel faaliyetlere ev sahipliği yapılır. Yeni teknolojik eğitim sistemleri konusunda akademisyenler eğitilir. Dünya üniversite kütüphanelerine, yaymevlerine kolay erişim sağlanır.	Kadro analizi/Ders görevlendirmeleri incelenerek boşluk analizi yapılacaktır. Başvurular mümkün olduğu kadar elektronik ortamda alınır ve karara bağlanır.
29	Bağış, yardım, burs fonu vb. paydaşlarca yapılan nakdi yardımların usulüne uygun kayıt altına alınmamasından kaynaklanan mali kayıp riski (mali)	14	Bağışlar banka hesaplarına yatırılır. Kayıtlar bankalardan istenir.	Kayıtlar bankalardan istenerek beyan edilene gerçek kıyaslanır.
35	Uygun yetkinlikte idari/mali işler personeli olmaması nedeniyle idari/mali işlerin aksaması ya da yanlış yapılması riski (idari/mali)	14	İletişimle ilgili yeterli personel görevlendirilir. Bilgilerin doğru, zamanında ve güvenilir şekilde raporlanması sağlanır. Yetkiye uyumlu bilgi erişimi sağlanır.	Çalışmalar kontrol edilecektir.
37	Eğitime ayrılan mali ve mali olmayan kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması riski (idari/mali/akademik)	14	Eğitimle ilgili tüm kaynakların kullanım çizelgeleri tutulur ve istatistikler takip edilir.	Kayıtlar kontrol edilecektir.
8	Akademik ve idari personelin iletişim ve koordinasyon eksikliğinden kaynaklanan süreçlerin aksaması riski (idari)	9	Evrak kayıt sisteminin günlük kontrolü sağlanır. Okundu bilgileri gönderilir. Resmi yazılara miadından önce cevap yazılır.	Konuyla ilgili örneklem üzerinden inceleme yapılacaktır.
9	Paydaşlarla iletişim ve koordinasyon aksaklıkları nedeniyle ortaya çıkabilecek memnuniyetsizlik ve itibar kaybı riski (idari)	9	İletişimle ilgili yeterli personel görevlendirilir. Bilgilerin doğru, zamanında ve güvenilir şekilde raporlanması sağlanır. Yetkiye uyumlu bilgi erişimi sağlanır.	Çalışmalar kontrol edilecektir.
10	Öğrencilere yönelik sosyal hizmet ve imkanlarda yetersiz kalınması nedeniyle ortaya çıkabilecek memnuniyetsizlik ve itibar riski (idari)	9	Öğrenciler için kolaylık tesisleri açılacaktır. Öğrencilere psikolojik destek sağlanacaktır.	Öğrencilere anket uygulanacaktır.
15	İş süreçlerinin tam tanımlanamaması, iş akış şemalarının, görev tanımlarının yapılmaması ve yetki-sorumluluk dengesinin olmaması nedeniyle iş süreçlerinin aksaması riski (idari)	9	Her birim kendi iş süreçlerine yönelik iş akış şemalarını oluşturur. Sorumluluk çizelgeleri ve formlar hazırlanır. Hizmet standartları belirlenir.	Seçilen örneklemin iş akış şemalarının yapıldığı yapılmadığı, ihtiyacı karşılama derecesi test edilecektir. Standartların gerçekleşme durumu test edilecektir.
17	Paydaş beklentilerinin dikkate alınmaması ya da eğitim ve öğretim faaliyetlerinin sektörel ihtiyaçlar bazında uygulanamaması nedeniyle etkin olmaması, zihinsel/dijital dönüşümü sağlayamama ve istihdam ihtiyacına cevap verememe riski (akademik)	9	Paydaşlarla periyodik olarak bir araya gelinir. Konuyla ilgili teşkilat yapısının kurulur. Paydaşlarca yapılan önerilerin kayıtları tutulur ve sorumlular belirlenir. Eğitim planlamaları yapılır, Eğitimlerin içeriği paydaş beklentilerinin değerlendirilmesi sonuçlarına göre belirlenir. Planlamaların gerçekleşme oranları takip edilir. Endüstri işletmelerini de sürece katarak yeni ve güncel alanlarda ön lisans, lisans ve lisansüstü eğitim ve öğretim programları açılır. Uzaktan eğitime yönelik tedbirler alınır.	Seçilen örnek eğitim ihtiyaçlarının nasıl belirlendiği geriye doğru iz sürerek incelenecek ve mevcut uygulamalar ile paydaş beklentileri arasında fark olup olmadığı karşılaştırılacaktır

Vakıf Üniversitelerinin Eğitim Sürecinin Risk Odaklı İç Denetimi: Bir Risk-Kontrol Matrisi Önerisi
Zehra FIRAT, Murat GÖRMEN

			Sanayi ve ticaretin ihtiyaç duyduğu disiplinler arası eğitim ve öğretim faaliyetleri sunulur.	
18	Müfredata konulan derslerin teorik ve pratik içeriklerinin uyumlu olmaması, bütünselliğin sağlanamaması, ders içeriklerinin yetersizliği nedeniyle akademik başarısızlık riski (akademik)	9	Koordinasyon toplantıları yapılır. Mevcut programlar esnek müfredat anlayışına göre güncellenir. Tüm eğitim ve öğretim program içeriklerinin dünyadaki akademik yapıyla ve gerçek iş yaşamıyla olan paralellliğini sağlar. Dünyada yeni oluşan meslekler ve bu mesleklerin gerektirdiği beceri ve yetenekler tespit edilerek bu eğitim programlarına yansıtılır. Marka dersler belirlenir.	Seçilen müfredata konmuş örnek derslerin nasıl belirlendiği geriye doğru iz sürerek incelenecek ve fırsat-talep değerlendirmesi ile konulan ders arasında fark olup olmadığı karşılaştırılacaktır
21	Öğrenmenin ne ölçüde gerçekleştiğini ölçmeye yönelik işlemlerin hatalı olması nedeniyle akademik başarının düşük olması riski (akademik)	9	Her öğrencinin her dönem için asgari alması gereken Pratik ders saati standartları getirilir. Ölçüm kayıtları tutulur.	Öğrenmenin gerçekleşip gerçekleşmediğinin ölçümüne yönelik tutulan kayıtlar incelenecektir.
23	Eğitim-öğretim binalarının (derslik/laboratuvar dahil) ve donanımlarının yetersiz/bozuk olması nedeniyle etkin ders işleyemeden kaynaklı akademik başarısızlık riski (akademik)	9	Donanımlar belirli periyotlarla kontrol edilir. Derslik/laboratuvarlar belirli sayıda ve büyüklükte olur.	Kontrol planları incelenecektir. Öğrenci mevcutları ve derslik sayıları incelenecektir.
25	Sınav evraklarının özenli arşivlenmemesi nedeniyle hak kayıplarının gerçekleşme riski (akademik)	9	Sınav belgeleri, okunması sonrası arşive zimmetle teslim edilir.	Arşivleme süreci incelenecektir.
26	Öğrenci danışmanlığı sistemindeki aksaklıklar nedeniyle öğrenci memnuniyetsizliği riski (akademik)	9	Öğrenciler danışmanlarına kolayca ulaşır. Danışmanlar öğrencilerini takip eder. Düzenli olarak anketler yapılır.	Konuyla ilgili çalışmalar incelenecektir.
27	Hatalı işlem nedeniyle personele az ya da fazla ödeme yapılması riski (mali)	9	Mali işler birimi ödeme evraklarını titizlikle sisteme kaydederek tekrar kontrolünü sağlar	Kayıtlar kontrol edilecektir.
28	Birimlerin ödenek ihtiyacının doğru belirlenememesi nedeniyle gerçekleşebilecek mali kayıp riski (mali)	9	Belirlenen ödenek ihtiyaçları ile önceki yıl gerçekleştirmeleri kıyaslanır. Birim bütçe tekliflerinin ilgili mali yıl hedeflerine uygunluğu kontrol edilir.	Kayıtlar kontrol edilecektir.
31	SGK'(Sosyal Güvenlik Kurumu)'ya bildirilmesi gereken bilgilerde aksama olmasından kaynaklı hak kaybı riski (mali)	9	SGK ve elektronik ortamda gönderilecek belgeler eksiksiz, doğru ve zamanında bildirilir.	Kayıtlar kontrol edilecektir.
33	Müfredata yönelik değerlendirmenin doğru yapılmayarak fazla/ eksik sayıda ders konması, kişiselleştirilmiş eğitim seçenekleri sunulmaması/öğrenci kayıpları yaşanması riski (mali/akademik)	9	Eğitimle ilgili tüm kaynakların kullanım çizelgeleri tutulur ve istatistikler takip edilir.	Kayıtlar kontrol edilecektir.
11	Patent, tasarım, telif, fikri mülkiyet, girişimcilik, ARGE, proje faaliyetleri vb. hedeflerin gerçekleştirilememesinden kaynaklı hedeflere ulaşılama riski (idari)	5	Hedefler belirlenecektir. Toplantular icra edilecektir.	Konuyla ilgili çalışmalar incelenecektir.

Tablo 3' de gösterilen Risk-Kontrol Matrisinde risklerle ilgili kontrol ve testler; yüksek riskli alanlardan düşük riskli alanlara doğru sıralanmıştır. Kırmızı renkli en yüksek riskli görülen iş sağlığı ve güvenliği, doğal afetler ve uluslararasılaşmama riskleri için hızlı şekilde planlamalar yapılması, uygulanması ve denetlenmesi ile ilgili öncelikli hususlar belirtilmiştir. Sarı renkli orta risk derecesine sahip hususlar için çeşitli kontrol ve testler önerilmiştir. Yeşil renkli düşük risk alanları için etki ve olasılık durumları az olduğundan üniversite yönetimleri, kontrol ve testlerin uygulanmasına gerek görmeyebilir.

6.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İç denetim faaliyeti ön çalışma, saha çalışması ve raporlama olmak üzere üç ana aşamadan oluşmaktadır. Ancak bu aşamaların en önemlisi denetim faaliyetinin temelini oluşturan ön çalışma aşamasıdır. Bu safhada denetimin tasarımı yapılmaktadır. Doğru bir tasarım, sürecin başarıyla tamamlanmasını sağlar. Doğru bir denetim tasarımı için hedef-risk-kontrol-test ilişkisinin doğru kurulmasına ihtiyaç vardır. Denetime yön veren ve ön çalışma aşamasında belirlenen risklerin isabetli olması, denetim sonuçlarının kuruma katkısını arttıracaktır. Risklerin belirlenmesi ve etki-olasılık değerlendirmeleri denetim sonuçlarını doğrudan etkileyecektir. Bu çalışma neticesinde ortaya çıkan sonuçlara uygun ve süreçlerde görev yapan kişilerin önerilerini de dikkate alacak şekilde eğitim sürecinin “akademik, idari ve mali” olmak üzere üç ana alanda; 15 adet idari, 5 adet mali, 11 adet akademik, 2 idari-mali, 2 akademik-mali ve 1 idari-akademik ve 1 idari-mali-akademik olmak üzere toplam 37 adet risk tespit edilmiştir. Çalışmada elde edilen risk puan tablosu alanında uzman 8 kişinin, etki-olasılık değerlendirmeleri sonucunda ortaya çıkarılmıştır. Tablo 2’ de sunulan risk puan tablosu vakıf üniversiteleri için önerilen eğitim-öğretim risklerinin yüksek-orta ve düşük olarak sıralanmasını göstermektedir. Öncelik sıralaması yapılan risklerin denetlenmesine ilişkin kontrol ve testler, Tablo 3’ de oluşturulan Risk-Kontrol Matrisinde belirtilmiştir. Çalışma sonucunda; global, yenilikçi ve dönüştürücü bir kurum olamama riski (akademik), afet durumunda can kaybı yaşanması riski (idari), iş sağlığı ve güvenliği kapsamında ihmallerin olması nedeniyle kazaların gerçekleşme riski (idari) yüksek riskler olarak tespit edilmiştir. Bu bağlamda ortaya çıkan risk değerlendirmesinde, vakıf üniversitelerinin hem ulusal hem de uluslararası alanda güvenilir, dışa açık ve yenilikçi olarak algılanma düzeyine verdikleri önem ortaya çıkmıştır.

Çalışma çerçevesinde sunulan bu matris; denetim ekibinin risk puanı yüksek öncelikli alanlara yönelmesine ve gerekli kontrolleri zaman kaybetmeden etkin şekilde gerçekleştirmesine imkân sağlayacaktır. Böylece, vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim alanında denetiminin kaynak kullanımını bakımından verimliliği, etkinliği ve sonuçları bakımından iyileştirici etkisi ortaya çıkacaktır.

Çalışmada üniversite iç denetim süreci, vakıf üniversiteleri özelinde ve eğitim-öğretim alanında derinleştirilmiş tir. Bu yönüyle çalışmanın alan yazınına katkısı, ilgili uzmanlık alanına detaylı ve pratik bir uygulama önerisi sunması ve denetim süreçlerinin uygulanabilirliğini kolaylaştırarak, sürekli ve yaygın hale gelmesini sağlamaktır. Vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim süreçlerinin denetimi hususunda güncel ve kapsamlı bir perspektif sunulmuş, iç denetim fonksiyonu için uygulanabilir etkin bir yol haritası çizilmiştir.

Geliştirilen metodolojik çerçevede, denetim sürecinin ön çalışma safhasına ilişkin risk kontrol matrisi ve uygun testler belirlenmiş olup; saha çalışması aşaması, ulaşılan sonuçların raporlanması ve izlenmesi safhaları bu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır. Bu çalışmadan faydalanılarak gerçekleştirilecek eğitim-öğretim süreci denetimine ilişkin çalışmaların ortaya koyacağı bulgu, sonuç ve önerilerin eğitim sürecinin etkin yönetilmesine ve geliştirilmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir. Vakıf üniversitelerinin eğitim süreçlerinde oluşabilecek riskler, nicel ve nitel araştırmalar ile çeşitlendirilerek ve genişletilerek daha farklı yönlerde ele alınabilir.

Kaynakça

- Abdolmohammadi, M. J., Burnaby, P. ve Hass, S. (2006). A Review of the Common Body of Knowledge (CBOK) Studies in Internal Auditing and An Overview of the Global CBOK 2006. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 811-821.
- Akyüz, Y.(2013). *Türk Eğitim Tarihi M.Ö. 1000- M.S. 2013*. Ankara, Pegem Akademi.
- Altunyayla, N. (2014). *Türkiye’de Düünden Bugüne Eğitim Müfettişliği*. Ankara, Eğitimiş Kültür Yayınları.
- Aydın, M. (2007). *Çağdaş Eğitim Denetimi*. Ankara: Hatiboğlu Yayınevi, 5. Baskı.
- Bağçivan, E. (2011). *Üniversitelerde Eğitim Öğretimin Denetimi (Bir Model Önerisi)*, (Yayımlanmamış Y.L.Tezi) Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bernard, J.M. (2010), Special Issue on Clinical Supervision: A Reflection Numéro spécial sur le thème de la supervision clinique: Réflexions. *Canadian Journal of Counselling*, 44(3), 238-245.
- Black, A.L., Bailey, C.L. ve Bergin, J.J. (2011), Status of Clinical Supervision Among School Counselors in Southeast Georgia, *Georgia School Counselors Association Journal*, 18(1), 12-19.
- Campbell, M., Adams, G. W., Campbell, D. R. ve Rose, M. P. (2006). Internal Audit Can Deliver More Value. *Financial Executive*, January/February, 44-47.

- Cano, E.V. ve Garcia, L.S. (2013), Ict Strategies and Tools for the Improvement of Instructional Supervision, The Virtual Supervision, *TOJET: The Turkish Online Journal of Educational Technology*, 12(1), 77-87.
- Castanheira, N., Rodrigues, L.L. ve Craig, L. (2010), "Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79-98.
- Chapman, C. ve Ward, S. (2003). Project Risk Management: Processes, *Techniques and Insights. 2nd Edition*. England: John Wiley & Sons.
- Coetzee, P. ve Lubbe, D. (2014), "Improving The Efficiency And Effectiveness Of Risk-Based Internal Audit Engagements", *International Journal of Auditing*, 18 (2), 115- 125.
- Cooper, D. F., Grey, S., Raymond, G. ve Walker, P. (2005). Project Risk Management Guidelines Managing Risk in Large Projects and Complex Procurements. *Broadleaf Capital International*. John Wiley & Sons Ltd.
- Çelik, Z. ve Gür, B. S. (2014). "Yükseköğretim Sistemlerinin Yönetimi ve Üniversite Özerkliği: Küresel Eğilimler ve Türkiye Örneği", *Yükseköğretim ve Bilim*, 4(1), 18-27. DOI: 10.5961/jhes.2014.085
- Çınar, A. (2015). *Okullarda Yapılan İdari Denetimlerin Okul Yöneticilerine Göre Etkililik Düzeyi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Fatih Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğramacı, İ. (2007). *Türkiye'de ve Dünyada Yükseköğretim Yönetimi*. Ankara: Meteksan Yayıncılık, 1-40.
- Drogalas, G., Petridis, K., Petridis, N. ve Zografidou, E. (2020), "Valuation Of The Internal Audit Mechanisms In The Department Of Support For The Collective Bodies Of The Local Government Organizations Using Mathematical Programming", *Annals of Operations Research*, <https://doi.org/10.1007/s10479-020-03537-4>.
- Erkılıç, T. A. (2022). *Türkiye'de Yükseköğretim ve Yönetimi Yaklaşımlar, Görüşler ve Yorumlar*, (1. Baskı), Anı Yayıncılık, Ankara.
- Erlina, D. R. P., Sopanah, A., Putri, D. R. ve Muda, I. (2018). Model of Successful Risk Based Internal Audit Implementation in Regencies/Cities in North Sumatera. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 9(9), 615-627
- Fidan, N. (1985). *Okulda Öğrenme ve Öğretme*. İstanbul: Alkım Yayınları.
- Fielden, J. (2008). Global Trends in University Governance, *The World Bank*, Washington,DC,
- Gibson, M. S. (2003). Is Corporate Governance Ineffective in Emerging Markets? *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 38(1), 231-250.
- Glikman C. D. ve Ross-Gordon J. M.(2014). *Denetim ve Öğretimsel Liderlik (Gelişimsel bir yaklaşım)*,(Esmahan Ağaoğlu, Mualla Bilgin Aksu, Anı, Çev.)
- Göker, S. ve Gündüz, Y. (2017). Eğitim Denetimi Sürecinde Hesap Verilebilirlik Ve Şeffaflık Uygulamaları. *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 36(1), 83-93.
- Gray, C. ve Larson, E. (2005). *Project Management: The Complete Guide for Every Manager. 2nd Edition*. McGraw Hill Publishing Company.
- Gustafsson, J. E., Ehren, M. C. M., Conyngham, G., McNamara, G., Altrichter, H., ve O'Hara, J. (2015). From Inspection To Quality: Ways In Which School Inspection Influences Change In Schools. *Studies In Educational Evaluation*, 47, 47-57.
- Hafizah, N.Z.A. (2017), "Factors influencing the implementation of risk-based auditing" *Asian Review of Accounting*, 25(3), 361-375.
- Hopkins, P. (2017). Fundamentals of Risk Management, Understanding, *Evaluating and Implementing Effective Risk Management.4th Edition*, Kogan Page Limited.
- Hopkins, A. (2017). *Risk Analysis and Risk Management in Organizations*. New York: Routledge.
- Hulett, D. (2012). *Integrated Cost-Schedule Risk Analysis*. Gower Publishing Ltd.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006).
- İDKK (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K. ve Weber, C-P. (2008). *Internal Audit Handbook Management with the SAP-audit Roadmap*. Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag.

- Karabiber, U., ve Yaslıdağ, B. (2019). Vakıf Üniversitelerinde İç Denetim Mekanizmasının İncelenmesi. *Journal of International Social Research*, 12(62).
- Kasapçopur, A. (2007). *Avrupa Birliği Ülkelerinde Eğitim Denetimi*. Teftiş Kurulu Başkanlığı. Ankara: Milli Eğitim Basımevi.
- KİKR. (2014). *Kamu iç kontrol rehberi*. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Kirogo, F. K., Ngahu, S. ve Wagoki, J. (2014). Effect of Risk-Based Audit on Financial Performance: A Survey of Insurance Companies in Nakuru Town, Kenya. *IOSR Journal of Business and Management*, 16 (10), 84–91.
- Kordova, S. ve Fridkin, S. (2021). Risk Management for Defense SoS in a Complex, Dynamic Environment. *Sustainability*, 13, 1789. <https://doi.org/10.3390/su13041789>.
- Koutopis, A. G. ve Tsamis, A. (2009). Risk-based Internal Auditing within Greek Banks: A Case Study Approach. *Journal Management Governance*, 13(1-2), 101-130.
- Kunkel, J. (2004). The Changing Role of Internal Audit. *Chain StoreAge*, September,4-5.
- Levine, D.U., ve Lezotte, L.W. (1990) Unusually Effective Schools.A Review and Analysis of Resourch and Practice, *National Center for Effective Schools Research and Development*.,30.
- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A. ve Tsikalakis, K. (2020), “The contribution of internal audit in the digital era. Opportunities, risks and challenges”, *EuroMed Journal of Business*, <https://doi.org/10.1108/EMJB-07-2019-0097>.
- Mcinnis, A. (2001). *The New Engineering Contract: A Legal Commentary*. London: Thomas Telford Publishing.
- Moeller, R. (2009). *Brink’s Modern Internal Auditing A Common Body of Knowledge Seventh Edition*. John Wiley & Sons.
- Mohanty, J. (2008). Educational administration supervision and school management. *New Delhi: Deep & Deep Publications*
- Pelletier, J. (2008). Adding Risk Back into the Audit Process: Risk Assessment Results Can Help Focus Internal Audit Efforts on the Areas that Need Them Most. *Internal Auditor*, 65(4), 73.
- Perrot, E.(1982). *Effective Teaching, A Pratical Guide to Improving Your Teaching*. New York: Longman Inc.
- Pickett, S. (2010). *The Internal Auditing Handbook Third Edition*. A John Wiley and Sons Ltd. Publication.
- Power, M. (2008), Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management, *OUP Catalogue*.
- Range, B., Duncan, H. ve Hvidston, D. (2013), How Faculty Supervise and Mentor Preservice Teachers: Implications for Principal Supervision of Novice Teachers, *NCPEA International Journal of Educational Leadership Preparation*, 8(2), 43-58.
- Reaves, J.L. (1993). Improving Campus Performance, *Advances in Educational Productivity*. London: Vol. 3, TAI Pers Inc., 243.
- Rehber, E. (2002), *Yükseköğretimde Kalite sorunu ve Akreditasyon*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını.
- Sheehan, N. (2010), “A risk-based approach to strategy execution”, *Journal of Business Strategy*, 31(5), 25-37.
- Shen, G., Feng, J. ve Xu, K. (2008). Identification of Essential Risk Factors in Software Projects by using an ‘Information Content’ based Reasoning Approach; *Computing and Information Systems Journal* 12(2); 29-36.
- Sihag, V., & Rijdsdijk, S. A. (2019). Organizational Controls and Performance Outcomes: A Meta-Analytic Assessment and Extension. *Journal of Management Studies*, 56(1), 91–133. <https://doi.org/10.1111/joms.12342>
- Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C. ve Salamasick, M. (2017). Internal Auditing (Assurance & Advisoy Services). *Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation*. 4th Edition.,38.
- Stamatis, D. H. (2003). Failure Mode and Effect Analysis: FMEA from Theory to Execution. *ASQ Quality Press; 2 nd Edition*.
- Stringfield, S., ve Teddlie, C. (1988) A Time to Summerize: The Luisiane School Effectiveness Study. *Educational Leadership*, 46(2), 43–49.
- Süngü, H. (2005). Fransa, İngiltere ve Almanya Eğitim Denetimi Sistemlerinin Yapı ve İşleyişi. *Milli Eğitim Dergisi*, Yıl 33, Sayı 167.

T.C. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü Esas No:2017/202, Karar No: 2017/250, Karar: 10.04.2017

Thakral, S. (2015). The Historical Context of Modern Concept of Supervision. *Journal of Emerging Trends in Educational Research and Policy Studies*, 6 (1), 79-88.

TİDE (2017). *Uluslararası Merkezi Uygulama Çerçevesi*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

Tomal, D. R., Wilhite R. K., Phillips, B. J., Simss, P. A. ve Gibson, N. P. (2015). *Supervision and Evaluation for Learning and Growth*. London: Rowman and Littlefield.

Tyler, R. W. (1949). *Basic Principle of Curriculum and Instruction*. Chicago: University of Chicago Press, 4.

Uçacak, K. (2023). Yükseköğretim kurulunun uyguladığı performans denetiminin üniversitelerin akademik performansına etkileri. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 41 (4), 715-739

Vadasi, C., Bekiaris, M. ve Andrikopoulos, A. (2020), "Corporate Governance And Internal Audit: An Institutional Theory Perspective", *Corporate Governance: The International Journal Of Business In Society*, 20(1), 175-190.

Vanhoof, J. ve Petegem, P. V. (2007). Matching Internal And External Evaluation In An Era Of Accountability And School Development: Lessons From A Flemish Perspective. *Studies In Educational Evaluation*, 33, 101-119.

Wallace, M.J.D., Wilcoxon, S.A. ve Satcher, J. (2010), *Productive and Nonproductive Counselor Supervision*.

Wanzare, Z. ve Costa, J. (2000). Supervision and staff development: overview of the literature. National Association of Secondary School Principals *Buletin ProQuest Education Journals*, 84(618), 47-54.

Yeşiltaş, M., & Öztürk, Y. (2000). Öğretim Elemanlarının Ders Vermedeki Başarılarının Değerlendirilmesi Sisteminin Türk Kamu Üniversitelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma. *Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 19, 156-165.

Younas W., Farooq M., Rehman F. K., Zreen A. 2018. The Impact of Training and Development on Employee Performance. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)* e-ISSN: 2278-487X, p-ISSN: 2319-7668. 20(7), 15

YÖK. (2007). *Türkiye'nin Yükseköğretim Stratejisi*. Ankara: Meteksan A.Ş. Yayın No: 2007-1. ISBN: 978-975-7912-32-3.

İnternet Kaynakları

Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF, 2013). Closing The Gaps In Third Party Risk Management. Defining A Larger Role For Internal Audit, cdn.cfo.com/content/uploads/2013/crow,IAA-study.pdf. Erişim Tarihi: 12/4/2022.

Aydın, İ. (2011). Öğretmenlik Meslek Etiği. <http://inayetaydin.blogspot.com/2011/09/ogretmenlik-meslek-etigi.html>. Erişim Tarihi: 02.06.2022.

COSO. (2004). Enterprise Risk Management- Integrated Framework, *Application Techniques*. <https://www.coso.org>. Erişim tarihi: 11.10.2022.

Griffiths, D. (2006). Risk Based Internal Auditing: An Introduction. www.internalaudit.biz. Erişim tarihi: 12.12. 2022.

www.harvard.edu.tr, Erişim Tarihi:20.03.2023

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>, Erişim Tarihi: 25.05.2024

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2547&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 25.05.2024

Araştırma Makalesi

COVID-19 SÜRECİNDE EĞİTİM KURUMLARINDA RİSK YÖNETİMİ* (RISK MANAGEMENT IN EDUCATIONAL INSTITUTIONS DURING COVID-19)

Çağla DİKEL¹, Canan ALBEZ²

ÖZ

Araştırmanın amacı, COVID-19 sürecinde eğitim kurumlarında risk yönetimini okul ve eğitim yöneticilerinin görüşlerine göre değerlendirmek ve salgın sonrası eğitim kurumlarının kurumsal risk olgunluk seviyesini tespit etmektir. Bu çalışmada, karma araştırma desenlerinden gömülü karma desen modeli kullanılmıştır. Araştırmanın nicel ve nitel verileri uygun örnekleme ve maksimum çeşitlilik yaklaşımlarıyla belirlenmiş Erzurum'da görev yapan 526 okul yöneticisinden ve 25 eğitim yöneticisinden elde edilmiştir. Araştırmada nicel veriler için Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Ölçeği, nitel veriler için yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre okulların KRY olgunluk seviyesi 3. seviyededir ve kademeler arasında lise kademesi lehine anlamlı bir farklılık vardır. Yapılan analizlerde kurumsal kültür ve yapının pandemiden etkilendiği, süreçlerin aksadığı, salgının olumsuz durumlarını ortadan kaldırmak için risk yönetimi anlayışıyla bir dizi önlem alındığı, izleme-değerlendirme çalışmaları yapıldığı görülmüştür. Ayrıca risk yönetimi sürecinde bazı sorunların yanı sıra yeni fırsatların ortaya çıktığı yöneticilerin risk yönetimi deneyimi kazandıkları ve yapılan çalışmaların kurumsal risk yönetiminin olgunluk kazanmasına etkisi olduğu ortaya çıkmıştır. Pandemi sürecinden yola çıkarak gelecekte benzer risklerle karşı karşıya kalmamak için yöneticilerin sunduğu öneriler araştırma sonuçları arasında yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Risk Yönetimi, Okul, Pandemi, Kurumsal Risk Olgunluğu

JEL Kodları: I2

ABSTRACT

The aim of the research is to evaluate risk management in educational institutions during the COVID-19 process according to the views of school and education administrators and to determine the institutional risk maturity of educational institutions after the pandemic. The method of the research is embedded mixed design from mixed research designs. The quantitative and qualitative data of the study were obtained from 526 school administrators and 25 educational administrators working in Erzurum, who were determined by convenient sampling and maximum diversity approaches. In the study, Enterprise Risk Management (ERM) Scale was used for quantitative data and semi-structured interview form was used for qualitative data. According to the results of the study, the ERM maturity level of the schools is level 3 and there is a significant difference between the between school types in favour of high school level. The analyses showed that the corporate culture and structure were affected by the pandemic, processes were disrupted, a series of measures were taken with a risk management approach to eliminate the negative situations of the pandemic, and monitoring and evaluation studies were carried out. The study also revealed that in the risk management process, new opportunities emerged as well as some problems, managers gained risk management experience and the studies had an impact on the maturity of corporate risk management. Based on the pandemic process, the suggestions offered by administrators in order not to face similar risks in the future are among the results of the research.

Keywords: Enterprise Risk Management, School, Pandemic, Organisational Risk Maturity

JEL Classification: I2

* Bu çalışma, Atatürk Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü tarafından Aralık 2023'te kabul edilen ve Bilimsel Araştırma Proje Komisyonu tarafından desteklenen SYL-2023-11650 kodlu aynı başlıklı Yüksek Lisans Tez Projesine dayanmaktadır.

¹ Okul Müdürü, MEB Nene Hatun Anaokulu, Erzurum, Türkiye, Orcid Id:0000-0003-4098-3382, cagladikell@hotmail.com

² Sorumlu Yazar, Dr. Öğr. Üyesi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye, Orcid Id:0000-0001-5676-1827, cananalbez@atauni.edu.tr

1. GİRİŞ

Pandemi olarak zihinlerimizde yer eden COVID-19 salgınının toplumsal yaşamda neden olduğu yeni normallerin yaygın etkileri başta sağlık, ekonomi, teknoloji ve eğitim olmak üzere birçok alanda görülmeye devam etmektedir. Salgının neden olduğu sorunları ve yarattığı olumsuzlukları gidermek adına yürütülen risk yönetimi uygulamalarını araştırmak, sosyal örgütlerin uğradığı ani değişimi ve etkilerini anlamak için önemlidir. Bu yüzden salgın sürecinde yaşananlar kadar salgın sonrasında yapılacak değerlendirmelere de ihtiyaç vardır. Çünkü 2020-2022 yılları arasında süregelen salgınla mücadele etmede Dünya Sağlık Örgütü'nün (WHO, 2020) belirttiği şekilde ilaçsız bir yöntem tercih edilmesi dünya çapında benzer risk yönetimi uygulamalarını beraberinde getirmiştir. Bu uygulamaların başında geçmiş pandemilerde matematiksel modellemesi yapılan (Feng vd.,2007, s.1512) ilaçsız mücadele kapsamında dünya genelinde uygulanan "sosyal mesafe" uygulaması gelmektedir. Bu bağlamda dünya çapında birçok ülke, ulusal düzeyde okullarını kapatma kararı almış ve yüz yüze eğitime ara vermiştir.

Okulların kapanmasıyla birlikte ortaya çıkan yeni durumun yarattığı riskler araştırmalara konu olmuştur. Araştırmalarda endişe yaratan bu riskler arasında öğrencilerin akademik başarısında düşüş, okula uyum zorlukları, pandeminin sosyal ağlar üzerindeki etkileri, eğitimdeki eşitsizlikler, okul devamsızlığında artış, öğrenci sağlığındaki sosyolojik, psikolojik ve fizyolojik olumsuz etkiler yer almaktadır (Drane, Vernon, & O'Shea, 2021; Haeck & Lefebvre, 2020; Kuhfeld vd., 2020; Lancker & Parolin, 2020; Woessmann, 2020). Bunların dışında salgına bağlı eve kapanma sürecinde alınan önlemler uygulanırken eğitim yönetiminde de sorunlarla karşılaşmıştır. Okulların dijital öğrenme sürecine uyum sağlaması, öğretmenin değişen rol ve sorumlulukları, sınıf yönetimi, eğitim-öğretim programları, ölçme-değerlendirme boyutlarında karşılaşılan zorluklar araştırmalarda incelenmiştir (Adedoyin, & Soykan, 2023; Daniel, 2020; Pokhrel, & Chhetri, 2021).

Karşılaşılan zorlukları aşmak adına dünya ülkeleri yüz yüze eğitim yerine uzaktan eğitim, çevrim dışı, hibrit eğitim modellerini deneyimlemiştir. Bu yeni deneyimlerin mevcut eğitim sistemleri için birer fırsat olduğu söylenebilir. Özellikle dijital öğrenme süreci, öğretmenin aktif öğrenme sürecindeki kontrolünü büyük ölçüde ortadan kaldırmış, bunun yerine öğrencilerin kendi kendini düzenleme, istemli ve motivasyonel yeteneklerinin yanı sıra velilerin öğrenme süresi üzerindeki kontrolünü ön plana çıkarmıştır. Bu bağlamda dijital öğrenme süreci, öğrencilerin öz düzenleme ve öz-yeterlik becerilerinin geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir (Huber & Helm, 2020, s. 244).

Salgının neden olduğu yeni durumların ortaya çıkardığı riskleri, tehdit ve fırsatlarla birlikte değerlendirmek ve eğitim hizmetinin sürdürülebilirliği için gerekli stratejileri uygulamak uzun vadeli risk yönetim anlayışını pandemi döneminde ön plana çıkarmıştır. Salgın devam ederken okul yöneticilerine yönelik yapılan ve çoğunluğu nitel bulgulara dayalı araştırmalarda yöneticilerin rolü ve deneyimleri (Constantia vd. 2023; Harris & Jones, 2022), karşılaştıkları zorluklar (Fotheringham vd. 2022; Harris, & Jones. 2020), okul liderliği davranışları (Beauchamp vd., 2021; Netolicky, 2020) yönetim uygulamaları (Thornton, 2021), uzaktan eğitim tecrübeleri (Zincirli, 2021), süreçle ilgili metaforik algıları (Bozkurt & Aktaş, 2022) incelenmiştir. Bu araştırma sonuçları, salgının eğitim kurumlarında nasıl bir seyir izlediğini görmek açısından önemlidir.

Deneyimin en pahalı öğrenme olduğu kabul edildiğinde insanlık tarihinde çok sık rastlanmayan böylesi durumlara karşı eğitim kurumlarının hazır bulunuşluğunu desteklemek için daha fazla araştırmaya ihtiyaç olduğu söylenebilir. Özellikle okullarda risk değerlendirme konusunu ele alan araştırmaların çok sınırlı olması (Yılmaz, 2022) okulların risk yönetim olgunluk düzeyini inceleyen araştırmaların ise yok denecek kadar az olması göze çarpmaktadır. Bu yüzden pandeminin sürecinde normalleşme sürecinin henüz devam ettiği bir dönemde risk yönetim anlayışının eğitim kurumlarındaki olgunluk düzeyini bilmemek bir problemdir. Ayrıca risk yönetim sürecinden sorumlu üst kurum yöneticilerinin deneyimlerinden hareketle pandeminin kurumsal risk yönetim olgunluğuna yansımalarını tespit etmek, kurumsal öğrenme kapasitesini artırmak adına önemli görülmektedir. Bu düşünceden hareketle bu çalışmanın temel amacı pandemi sonrası kurumsal risk yönetimi olgunluk seviyesini tespit etmek ve pandemi sürecinde kurumsal risk yönetimi olgunluğuna etki eden yönetici deneyimlerini araştırmaktır. Bu amaçla araştırmada aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır:

1-Okul ve eğitim yöneticilerinin görüşlerine göre pandemi sonrası normalleşme süreci devam ederken,

a) Eğitim kurumlarının kurumsal risk yönetim olgunluk seviyesi nedir?

b) Eğitim kurumlarının kurumsal risk yönetimi olgunluk seviyesinde eğitim kademesine göre anlamlı bir farklılık var mıdır?

2- Okul ve eğitim yöneticilerinin COVID-19 sürecinde eğitim kurumlarında risk yönetimine ilişkin görüşleri nelerdir?

Bu çalışma, pandemi gibi ciddi kriz durumlarında işe yarayan yönetim uygulamaları ile işe yaramayan uygulamaların neden işe yaramadığını, bunlarla ilgili önerileri ortaya çıkaracak bir araştırma olması nedeniyle önemlidir. Araştırmanın yapıldığı dönem dikkate alındığında çoğunluğu salgın döneminde yapılmış araştırmaların bıraktığı boşluğu dolduracak çıkarımlara sahip olduğu söylenebilir. Özellikle normalleşme sürecinin devam ettiği bir zamanda salgın sürecindeki

eğitim kurumlarının kurumsal risk olgunluğunun tespit edilecek olması araştırmaya özgün değer katmaktadır. Eğitim kurumlarında risk yönetimi araştırmalarının sınırlı sayıda olduğu düşünüldüğünde araştırma sonuçlarının eğitim yönetimi literatürüne katkısı olacaktır. Bu araştırmanın gelecekte meydana gelmesi muhtemel kriz ve afet durumlarında, eğitim kurumlarının daha verimli işlemesini ve krizlerin ortaya çıkardığı riskleri daha aktif bir biçimde yönetilmesini sağlamak için, pandemi dönemindeki engel ve fırsatları, çözülen-çözülemeyen sorunları göstermesi açısından literatüre katkı sağlayacağı söylenebilir.

2. TEORİK ÇERÇEVE

2.1. Eğitim Kurumlarında Risk Yönetimi Olgunluğu

Risk Yönetimi, bir sistemdeki potansiyel tehlikeleri ortaya çıkarmak, analiz etmek, değerlendirmek, insanlara ve çevreye olası zararlarını ortadan kaldırmak veya azaltmak için etkili risk kontrol önlemlerini belirlemek ve uygulamaya koymak amacıyla sürekli işletilen bir yönetim süreci olarak tanımlanmaktadır (Rausand, 2011, s. 7-12).

Tüm kurumlar gibi eğitim kurumlarının da karşılaşılabileceği farklı riskler vardır. Eğitim maliyetlerinden kaynaklanan ekonomik riskler, eğitim-öğretim süreçlerinin devamlılığını ve niteliğini etkileyen operasyonel riskler, yönetimin aldığı yanlış kararların veya yönetsel uygulamaların yol açtığı stratejik riskler, okulun içinde bulunduğu çevreden kaynaklanan dış riskler okulların karşı karşıya kalabileceği risk türleridir (Kalyoncu, 2013).

Okullarda risk yönetimi, paydaşları zarardan korumak, yasa dışı süreçlerin oluşmasını engellemek, kamu itibarını korumak, mali kaynaklarda olası kaybı azaltmak, öğrenci, veli ve öğretmenleri güvende hissettirmek, eğitim hizmetinin kalitesini geliştirmek ve okulun amaçlarına ulaşmasına engel durumları ortadan kaldırmak açısından önemlidir. Okullarda risk yönetimi uygulamaları arasında, risk değerlendirme ekiplerinin oluşturulması, periyodik olarak risk analiz ve değerlendirmelerinin yapılması, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili mevzuatın takibi ve denetimi, okul yapı güvenliği, bakım ve onarım işlerinin takibi, gerekli verilerin ve raporların Milli Eğitim Bakanlığı (MEB) bilişim sistemlerindeki modüllere işlenmesi vb. bir dizi süreç yer almaktadır (MEB, 2016, s. 14). Ayrıca eğitim kurumunun güvenli bir şekilde işlemesini sağlama, riskleri engelleme, azaltma, yönetme, okulda bulunan yapı ve donanımların verimliliğini tespit etme sürecinde okul risk yönetiminden sorumlu yöneticilere önemli görevler düşmektedir (Maya, 2016, s. 94). Başarılı kurumsal risk yönetimine sahip kurumlarda iş performansının arttığı, hata oranının azaldığı, iş gücünden alınan verimin arttığı, çalışan memnuniyetinin sağlandığı, maliyetin düştüğü görülmektedir (Nyoman Pujawan & Geraldin, 2009; Trkman, Stemberger & Jaklic, 2005).

Başarılı risk yönetiminin organizasyonun değerini artırdığına inanan kurumlar, risk yönetimi uygulamalarının mevcut aşamasını değerlendirmek için genel kabul görmüş bir kıyaslama çerçevesine ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyacı gözeterek şekilde tasarlanan kurumsal risk olgunluğu modelleri, risk yönetimi süreci ve uygulamalarının karmaşıklık derecesinin, her aşamada güvenilirliğinin ve etkinliğinin anlaşılmasında faydalıdır. Ayrıca risk olgunluğu modelleri, risk yönetimine yönelik mevcut yaklaşımlarını geliştirmek veya iyileştirmek isteyen kuruluşlar için faydalıdır. (Wieczorek-Kosmala, 2014). Risk yönetimi olgunluk modelleri ile ilgili literatür incelendiğinde özellikle risk kültürünü, süreçleri ve organizasyon yapısını dikkate alan olgunluk dereceleri görülmektedir (Görmen & Korkmaz, 2017; Wieczorek-Kosmala, 2014, s.141).

Kurum olgunluğu düzeyleri dinamik yapıya sahip olup sürekli değişen ve yenilenen özelliğe sahiptir. Kurum, süreç içerisinde mevcut durumunu tespit edip, hedeflediği düzeye ulaşmak için hangi aşamaları izlemesi gerektiğini belirler. Kurum risk olgunluk düzeylerini başlangıç, tekrarlanabilir, tanımlanmış, yönetilebilir ve en iyileşmiş düzey şeklinde tanımlamak mümkündür (Drew, Kelley & Kendrick, 2006; Vaidyanathan & Howell, 2007). 1. Düzey olarak adlandırılan başlangıç düzeyinde olgunlaşma düşük düzeyde olup, başarının kurum genelinde değil bireylerin kişisel başarılarına bağlıdır. Güçlü bir risk yönetimi sürecine ihtiyaç vardır. 2. Düzey olarak adlandırılan tekrarlanabilir düzey; kurumun planlama ve düzen süreçlerine sahip olduğu, elde edilen başarıların tekrarlandığını düzeydir. 3. Düzey olarak belirlenen tanımlanmış düzeyde, kurumun içerisinde sürdürülen çalışmaların belli standarta eriştiği ve süreklilik arz ettiği görülmektedir. Kurum, uyumlu ve yeterli çalışmaları sürdürebilme yeteneğine sahiptir. 4. Düzey olan yönetilebilir düzeyde; kabul görmüş toplu bir süreç yönetimi mevcuttur. Mevcut uygulamalar toplanıp analiz edilerek uygulanır. Kurumsal risk yönetiminin 5. düzeyi, en iyileşmiş, en gelişmiş düzey olup hata ve riskleri optimize etmiştir. Sürekli olarak gelişen kuruma işaret etmektedir. Hataların önceden değerlendirilip, engellenebilir seviyeye ulaştığı düzeydir.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Bu çalışmada karma araştırma desenlerinden eşzamanlı iç içe geçmiş (gömülü) karma desen kullanılmıştır. İç içe karma desen nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin bir arada, art arda veya analiz boyunca kullanılmasında kolaylık sağlayan bir modeldir (Creswell, 2005). Araştırmada bir yandan yöneticilerin pandemi dönemine ait eğitim kurumları risk yönetimi deneyimleri incelenirken öte yandan pandemi sonrası normalleşme sürecinde okullardaki kurumsal risk yönetimi olgunluk seviyesi araştırılmıştır. Bu bağlamda araştırmada farklı araştırma yöntemlerini bir arada kullanarak, birbirinden ayrı olguları incelemek ve araştırmanın kapsamını genişletmek için bu desen tercih edilmiştir.

İç içe geçmiş karma desenin nicel bölümünde genel tarama modeli kullanılmıştır. Kurumsal risk yönetimi olgunluk düzeyini tespit etmek ve ortaya çıkan farklılıkları belirlemek amacıyla bu yöntem kullanılmıştır. İç içe geçmiş karma desenin nitel bölümünde olgubilim deseni kullanılmıştır. Olgubilim deseninde, yaygın uygulamaları tespit etmek ve katılımcıların oluşturdukları anlamları tanımlayarak açıklamak hedeflenmiştir (Annells, 2006). Bu desende genel olarak iki sorunun cevabı bulunmaya çalışılmaktadır. Bu sorular, “Bu olguya ilişkin algı/deneyimler nelerdir?” ve “Bu olguya ilişkin deneyimlerin oluşmasındaki ortam ve koşullar nelerdir?” şeklindedir (Cresswell, 2013). Bu çalışmadaki fenomen, pandemide risk yönetimidir. Bu çalışma kapsamında da eğitim yöneticilerinin deneyimleri detaylı olarak incelenmesi amaçlandığından bu desen tercih edilmiştir.

3.2. Çalışma Grubu

Araştırmanın nicel boyutunda (n_1), evreni Erzurum’da MEB bünyesinde çalışan yaklaşık olarak 2127 okul yöneticisi (MEB, 2023) oluşturmaktadır. Pandemi döneminde risk yönetimi politika ve kararları MEB tarafından tüm ülkede zorunlu eğitim kademelerinde fark gözetmeksizin uygulandığı için okul yönetimlerinin benzer prosedürleri takip ettikleri söylenebilir. Araştırmanın amacına uygun bir şekilde farklı kademelerdeki risk yönetimi düzeyine yönelik örüntüleri daha geniş bir çerçevede betimleyebilmek ve farklı kademelerde çalışan yönetici çeşitliliğini sağlamak amacıyla maksimum çeşitlilik yaklaşımıyla örneklem oluşturulmuştur. Araştırmada veri toplama aracı, Erzurum ilinde görev yapan okul yöneticilerine uygulanmış ve ölçeği gönüllü yanıtlayan 526 yönetici örneklem olarak alınmıştır. Okul ve yönetici sayıları incelendiğinde %95 hata payı ile mevcut örneklem sayısının evreni karşıladığı belirlenmiştir (Yazıcıoğlu & Erdoğan, 2004).

Araştırmanın nitel boyutunda (n_2), çalışma grubu 23 eğitim yöneticisi 2 denetim elemanı olmak üzere 25 kişiden oluşmaktadır. Pandemi döneminde yönetici olma, yüz yüze görüşmeyi kabul etme ve gönüllü olma ölçütlerini sağlayan eğitim yöneticileri ve denetim elemanları çalışma grubunu oluşturmuştur. Tablo 1’de iki araştırma grubuna ait demografik bilgiler yer almaktadır.

Tablo 1. Araştırma Grubunun Demografik Bilgileri

Değişkenler	n_1	Yüzde (%)	Değişkenler	n_2	Yüzde (%)
Cinsiyet			Cinsiyet		
<i>Kadın</i>	128	24,3	<i>Kadın</i>	3	12
<i>Erkek</i>	398	75,7	<i>Erkek</i>	22	88
Eğitim Durumu			Eğitim Durumu		
<i>Lisans</i>	401	76,2	<i>Lisans</i>	14	56
<i>Yüksek Lisans</i>	104	19,8	<i>Yüksek Lisans</i>	10	40
<i>Doktora</i>	21	4	<i>Doktora</i>	1	4
Yaş			Yaş		
<i>22-32 yaş</i>	128	24,3	<i>22-32 yaş</i>	-	-
<i>33-43 yaş</i>	217	41,3	<i>33-43 yaş</i>	12	48
<i>44 yaş ve üzeri</i>	181	34,4	<i>44 yaş ve üzeri</i>	13	52
Görev Alanı			Görev Alanı		
<i>Okul Müdürü</i>	339	64,4	<i>İlçe Müdürü</i>	10	40
<i>Müdür Baş yard.</i>	35	6,7	<i>İl Şube Müdürü</i>	5	20
<i>Müdür Yardımcısı</i>	152	28,9	<i>Şube Müdürü</i>	8	32
			<i>Eğitim Müfettişi</i>	2	8
Yöneticilik Kıdemi			Yöneticilik Kıdemi		
<i>1-4 yıl</i>	182	34,6	<i>1-6 yıl</i>	5	20
<i>5-8 yıl</i>	192	36,5	<i>7-12 yıl</i>	10	40

Covid-19 Sürecinde Eğitim Kurumlarında Risk Yönetimi
Çağla DİKEL, Canan ALBEZ

9-12 yıl	64	12,2	13-19 yıl	8	32
13 yıl ve üzeri	88	16,7	20 yıl ve üzeri	2	8
Okul Kademesi			Mesleki Kıdem		
İlkokul	276	52,5	10-15 yıl	7	28
Ortaokul	152	28,9	16-20 yıl	6	24
Lise	98	18,6	21 ve üzeri	12	48
TOPLAM	526	% 100	TOPLAM	25	% 100

3.3. Çalışmada Kullanılan Veri Toplama Araçları

Görmen ve Korkmaz (2017) tarafından geliştirilen Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Ölçeği, Kültür (13 madde), Süreç (12 madde) ve Kurumsal Yapı (6 madde) olmak üzere 3 alt boyuttan oluşmaktadır. 4'lü likert türünde geliştirilen ölçek KRY olgunluğunu dört seviye üzerinden değerlendirmektedir. Ölçek maddelerinin puanlaması eşit ağırlıkta olup cevapların puan değerleri 1-4 aralığında yer almaktadır. Verilen yanıtların genel ortalama değerine göre kurumların KRY olgunluk seviyeleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. KRY Olgunluk Seviyeleri

KRY Olgunluk Düzeyi	Düzy aralığı	Açıklama
Seviye 1	0-0.99	Kurum, risk yönetimine inanmıyor ve KRY sürecinin hiçbir gereğini yerine getirmemektedir.
Seviye 2	1-1.99	Kurumun risk yönetimine inancı orta düzeydedir.
Seviye 3	2-2.99	Risk yönetiminin sağlayacağı katkıya inanç ve farkındalık üst seviyededir.
Seviye 4	3-4	Risk yönetimi kritik başarı faktörü görülmekte ve çok üst düzeyde önemsenmektedir.

Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu, nitel veri toplama aracı olarak kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme formunun hazırlık aşamasında araştırmancının problemi doğrultusunda aday sorular ve taslak görüşme formu hazırlanmıştır. Sonrasında taslak görüşme formu için eğitim bilimlerinde uzman 6 akademisyenden alınan görüşler doğrultusunda 10 soruluk görüşme formu hazırlanmıştır. Görüşme soruları ise şu şekildedir:

1. Size göre, salgın döneminde okul yöneticileri ve eğitim yöneticileri ne tür risk durumlarıyla karşılaştılar?
2. Salgın döneminde risk yönetim sürecinde yapılan çalışmalar, alınan önlemler nelerdir?
3. Salgın döneminde risk yönetimiyle çözülen ve çözülemeyen sorunlara ilişkin görüşleriniz nelerdir?
4. Daha önce yaşanan risk durumlarının yönetiminde kazanılan deneyimlerin salgın dönemindeki çalışmalara katkısı hakkında görüşleriniz nelerdir?
5. Size göre, salgın döneminde eğitim kurumlarında karşılaşılan zorluklar nelerdir?
6. Size göre, salgın döneminde Türk Eğitim Sistemini tehdit eden faktörler nelerdir?
7. Size göre, salgın döneminin Türk Eğitim Sistemine sunduğu yeni fırsatlar nelerdir?
8. Size göre, salgın döneminde risk yönetimi sürecini ve yapılan çalışmaları izlemek ve değerlendirmek için ne tür çalışmalar yapıldı?
9. Salgın döneminde risk yönetiminden sorumlu eğitim ve okul yöneticilerinin etkililiği konusunda görüşleriniz nelerdir?
10. Gelecekteki benzer risk durumları için neler önerirsiniz?

3.4. Veri Toplama Süreci ve Analizi

Araştırmada kullanılacak veri toplama araçları için Atatürk Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'ndan (No: 10-21, 06.09.2022) ve MEB'den (Sayı: 59399734; 30.09.2022) izin alınmıştır. Araştırmancının nicel verileri Google forms platformu üzerinden çevrimiçi olarak İl Millî Eğitim Müdürlüğü'nün koordinasyonunda toplanmıştır. Ölçeklerin yanıtlanmasında tek yanıtla sınırlı seçeneği kullanılarak birden fazla katılımın önüne geçilmiştir. Nitel veriler için kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme formu, pandemiden bu yana aynı kurumda eğitim yöneticiliği yapıyor olmak, gönüllü olmak, ölçütlerini sağlayan çalışma grubu listesinde yer alan kişilere uygulanmıştır. Görüşme öncesinde yöneticilerden randevu talep edilmiştir. Yöneticilerle yapılan görüşmeler yaklaşık 25 dakika sürmüştür.

Araştırmancının nicel verileri parametrik testlerle analiz edilmiştir. Verilerin analizinde SPSS 20 ve AMOS programlarından yararlanılmıştır. Analiz öncesinde hatalı, kayıp veya eksik veri olmadığı doğrulanmıştır. Ölçek puanlarının normal

dağılıma uygunluğu için verilerin çarpıklık ve basıklık değerleri kontrol edilmiştir. Tespit edilen çarpıklık (-.329) ve basıklık (-1.237) değerlerinin -1.5 ile +1.5 arasında olduğu görülmüş ve verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir (George & Mallery, 2010). Araştırmanın nitel verileri analiz edilirken içerik analizinden yararlanılmıştır. İçerik analiziyle incelenen veri setinde betimsel analizde fark edilmeyen ilişkiler ve kavramsal yapı keşfedilir (Yıldırım & Şimşek, 2013). Word dosyası üzerinde kodlar halinde listelenen katılımcı görüşleri arasında benzer anlam örüntülerine sahip ifadeler kodlar, kategoriler ve temalar halinde gruplandırılmıştır. Yapılan içerik analizi neticesinde elde edilen tema ve kodlar tablolar halinde sunulmuştur. Katılımcı görüşleri, anonimliği sağlamak adına Eğitim Yöneticisi-1 (EY1), Eğitim Yöneticisi-2 (EY2) şeklinde şifrelenmiştir.

3.5. Geçerlik ve Güvenirlik

Araştırmada kullanılan nicel veri toplama aracının yapı geçerliği ikinci düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) ile kontrol edilmiştir. DFA neticesinde model uyum değerlerinin (CMIN/DF=3.33<5; RMSEA=.067<.08; SRMR=.025<.05; NFI=.93>.90; CFI=.95≥.95; p=0,00<.05) yeterli uyumu sağladığı tespit edilmiş (Çokluk vd., 2010) ve üç faktörlü yapının okulların kurumsal riski yönetimi olgunluk düzeyini ölçtüğü doğrulanmıştır. Kullanılan ölçeğin güvenirligi cronbach alfa yöntemi ile doğrulanmıştır. Ölçek alt boyutları α değerleri kültür=.975; süreç=.976; kurumsal yapı=.955 ve ölçek genel ortalaması α değeri=.989 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen katsayı değerinin 0.70'ten büyük olması bu araştırmada kullanılan ölçeğin yüksek güvenirlikte bir ölçek olduğunu gösterir (Tavşancıl, 2002).

Araştırmanın nitel boyutunda bulguların güvenirligini desteklemek için görüşme yapılan kişilerden katılımcı teyidi alınmıştır. Araştırmada veri doygunluğuna ulaşmaya dek görüşmelere devam edilmiş ve inandırıcılık desteklenmiştir. Görüşmeler yüz yüze, gönüllülük esaslı yapılmış ve toplanan verilerin gerçek durumu yansıtması sağlanmıştır. Katılımcılara araştırmaya ilişkin bütün basamaklar detaylı olarak ifade edilmiştir. Araştırmada katılımcıların görüşlerine doğrudan atıflar yapılarak aktarılabilirlik ölçütü desteklenmiştir. Araştırmada veri çeşitliliği artırmak, inandırıcılığı desteklemek için çalışma grubundaki katılımcılar çeşitlendirilmeye çalışılmış, böylece farklı düşünce ve deneyimlerin aktarılması amaçlanmıştır. Elde edilen veriler alan yazın bulgularıyla desteklenerek doğrulanabilirlik ölçütü desteklenmiştir. Veri analizinde araştırmacı dışında uzman desteği alınmıştır. Araştırmacı tarafından oluşturulan kodlar, kategoriler ve temalar 3 alan uzmanı tarafından gözden geçirilmiş ve kodlayıcılar arasında %85 oranında fikir birliği olduğu görülmüştür.

4. BULGULAR

4.1. Okulların Kurumsal Risk Yönetimi Olgunluk Seviyesine Yönelik Bulgular

Araştırmaya katılan okul yöneticilerinin algılarına göre okulların risk yönetim olgunluk düzeyine yönelik betimsel istatistikler Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğine İlişkin Betimsel İstatistikler

Ölçek Boyutları	n	Ortalama \bar{x}	Standart Sapma
Kültür	526	2,66	0,98
Süreç	526	2,64	1,01
Kurumsal Yapı	526	2,50	1,04
KRY Ölçeği Genel	526	2,62	0,98

KRY ölçeğine ilişkin betimsel istatistikler incelendiğinde kurumsal risk yönetimi olgunluk düzeyi 2.50 ile 2,67 arasında değişmektedir. Buna göre bu değerler okulların kurumsal risk yönetimi olgunluk seviyesinin 3. seviye olduğunu göstermektedir. Bu seviyede risk yönetiminin yararına farkındalık ve inanç üst sevededir. KRY ölçeğine ait madde ortalamaları arasında, kültür alt boyutunda çalışanların farkındalığı ve sürece katkısını ölçen ifadelerin en düşük puanı aldığı (\bar{x} = 2.50-2,59), yöneticilerin risk yönetimi sürecindeki sorumluluğuna ve desteğine atıf yapan maddenin en yüksek puanı aldığı tespit edilmiştir (\bar{x} =2,87). Ölçeğin süreç alt boyutunda kurumda risklerin belirlenme yöntemi (çalışan, paydaş ve üst yönetimin görüşlerini alma yöntemi) en yüksek ortalama değere (\bar{x} =2,75) sahipken kurumda belirlenen risklerin analizi ve güncelleme süresi en düşük puanı (\bar{x} =2,50) almıştır. Ölçeğin kurumsal yapı alt boyutunda kurumsal risk yönetimi komitesi ile risk yönetim bütçesinin varlığı en düşük ortalama puana sahipken (\bar{x} =2,39-2,50) risk yönetiminden sorumlu kişinin varlığına işaret eden ifade en yüksek değeri almıştır (\bar{x} =2,54).

4.2. Okul Kademesine Göre Okulların KRY Olgunluk Seviyesi

Aşağıda okul kademesine göre okulların KRY olgunluk seviyesine yönelik analiz bulguları sunulmuştur (Tablo 4).

Tablo 4. Kademe Türüne Göre ANOVA Analiz Sonuçları

Ölçek Boyutları	Eğitim Durumu	n	Ortalama	Standart Sapma	F	p	Scheffe
Kültür	1-İlkokul	276	2,50	1,03	12,798	,000	3>1-2
	2-Ortaokul	152	2,70	,96			
	3-Lise	98	3,07	,73			
	Toplam	526	2,66	,98			
Süreç	1-İlkokul	276	2,45	1,03	14,533	,000	3>1-2
	2-Ortaokul	152	2,71	,98			
	3-Lise	98	3,06	,81			
	Toplam	526	2,64	1,01			
Kurumsal Yapı	1-İlkokul	276	2,31	1,05	11,611	,000	3>1-2
	2-Ortaokul	152	2,60	1,03			
	3-Lise	98	2,87	,93			
	Toplam	526	2,50	1,04			
KRY Ölçeği Genel	1-İlkokul	276	2,44	1,01	13,871	,000	3>1-2
	2-Ortaokul	152	2,68	,95			
	3-Lise	98	3,03	,76			
	Toplam	526	2,62	,980			

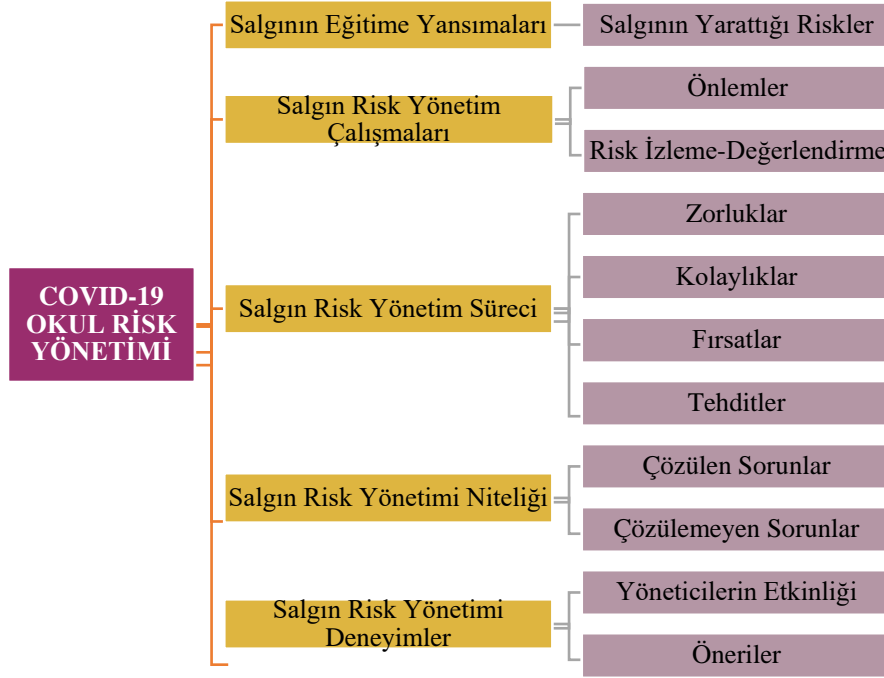
* $p < .05$

Tablo 4 incelediğinde kademe türü değişkenine göre katılımcıların görüşlerinde kültür, süreç, kurumsal yapı ve KRY boyutlarında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($p < 0.05$). Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için veri setinde varyanslar eşit ve homojen olduğu için Scheffe testi kullanılmıştır. Scheffe testi, karşılaştırılacak grup sayısının fazlalığı nedeniyle ve gruplardaki gözlem sayılarının eşit olması varsayımını dikkate almayan bir post hoc testi olduğu için tercih edilmiştir. Bu testin sonucuna göre lise kademesi lehine anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu bulgu, Türkiye’de MEB kararıyla yüz yüze eğitime kademeli geçiş sürecinde lise kademesine verilen önceliği hatırlatmaktadır (MEB, 2021). Ayrıca lise öğrencilerinin yaş aralığı ve gelişim dönemi dikkate alındığında kurumsal risk yönetiminin olgunluk kazanmasında bu kademenin etkili olduğu düşünülmektedir.

4.3. Eğitim Yöneticilerinin Pandemi Süreci Kurumsal Risk Yönetimi Görüşleri

Araştırmanın nitel boyutuna yönelik katılımcı görüşleri içerik analizi ile incelenmiştir. Yapılan analizde 5 tema (salgının eğitime yansımaları, salgın risk yönetim çalışmaları, salgın risk yönetim süreci, salgın risk yönetimi niteliği, salgın risk yönetimi deneyimleri) ve 11 kategori (salgının yarattığı riskler, önlemler, risk izleme-değerlendirme, zorluklar, kolaylıklar, fırsatlar, tehditler, çözülen sorunlar, çözülemeyen sorunlar, yöneticilerin etkinliği, öneriler) ortaya çıkmıştır. Araştırmada elde edilen tema ve kategoriler Şekil 1’de sunulmuştur.

Şekil 1. Analizde Ortaya Çıkan Tema ve Kategoriler



4.3.1. COVID-19 Sürecinde Okul ve Eğitim Yönetimine Yansıyan Riskler

Çalışma grubunun, “Size göre, salgın döneminde okul yöneticileri ve eğitim yöneticileri ne tür risk durumlarıyla karşılaştılar?” sorusuna verdiği yanıtlar salgının eğitime yansımaları teması altında toplanmıştır. Bu temaya ilişkin elde edilen görüşme bulguları salgının yarattığı riskler kategorisinde incelenmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmelerden elde edilen bulgular Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5. Salgın Sürecinde Eğitim Kurumlarına Yansıyan Riskler Konusunda Katılımcı Görüşleri

Kategoriler	Kodlar	Kodun Kaynağı	Görüşmelerden Alınan İfadeler
Salgının Yarattığı Riskler	Bulaş riski	EY1, EY2, EY5, EY7, EY8, EY11, EY13, EY14, EY15, EY17, EY18, EY20, EY21, EY22	EY2- “Her an hastalık bulaşma riski bulunuyordu. Çalışma ortamı, okullar, binalarımız her an hastalık riski altındaydı.” EY20- “Eğitim ortamında riskli öğrenci ve öğretmenlerle bir araya gelerek risk aldılar.” EY21- “Öğrencilerden kaynaklı bulaş riskiyle karşı karşıya kaldı.”
	Eğitimde kalite	EY3	EY3- “Eğitimin kalitesizliği”
	Mesafe	EY4	EY4- “Öğrencilerden uzak kalmak”
	Öğrenme kaybı	EY4, EY16, EY24, EY25	EY4- “Eğitime katkıda bulunamamak”
	Deneyimsizlik	EY6, EY10, EY22, EY23	EY6- “Önceden üzerinde bilgi sahibi olmadığımız bir durumla karşılaştığımızdan dolayı nasıl bir davranış sergileyeceğimizi ve nasıl tedbirler alacağımızı bilemedik.” EY22- “Ayrıca ilk defa böyle tehlikeli ve evrensel bir salgın hastalık olduğu için yöneticiler bocalama döneminden dolayı ne yapacaklarını tam olarak bilmemekte-dirler.”
	Devam problemi	EY9, EY19	EY9- “Öğrenci devamsızlığı”
	Tutarsızlık	EY12	EY12- “Tutarsızlık”

Tablo 5 incelendiğinde katılımcıların sıklıkla bulaş riskini dile getirdikleri anlaşılıyor. Katılımcıların belirttiği bu dış risk, okulun faaliyetlerini devam ettirmesine engel teşkil eden operasyonel riskler olarak değerlendirilebilir. Daha önce böyle bir süreç yaşanmamış olması, katılımcıların nasıl davranacağını ve nasıl önlemler alacağını bilmemesine yol açmıştır.

Katılımcıların mevcut riskleri yönetme konusunda belirttikleri deneyimsizlik ve tutarsız eylemler eğitim kurumlarında pandemi döneminde risk yönetimi sürecinde ortaya çıkan yeni riskler olarak nitelendirilebilir. Bu riskler, pandemi öncesindeki risk yönetimi çalışmalarının pandemi döneminin yarattığı riskler karşısında etkisiz kaldığına işaret ediyor olabilir. Öğrencilerin ve çalışanların aralarındaki ilişkilerine mesafe girmesi, eğitimin kalitesinde düşüş, öğrenme kaybı, öğrenci devamsızlığı katılımcıların belirttiği diğer risklerdir. Eğitim kalitesinin olumsuz yönde etkilenmesi, kurumların kısa ve uzun vadeli hedeflerini etkilediği için bu yapısal riskler stratejik riskler olarak değerlendirilebilir.

4.3.2. Salgın Dönemi Risk Yönetim Sürecinde Yapılan Çalışmalar

Katılımcılara salgın döneminde yapılan çalışmalar sorulmuş verilen yanıtlar salgın risk yönetimi çalışmaları temasında toplanmıştır. Salgın Risk Yönetimi sürecinde yapılan faaliyetler, alınan önlemler ve risk izleme-değerlendirme çalışmaları olmak üzere iki kategoride toplanmış, elde edilen kodlar Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. Salgın Risk Yönetim Çalışmalarına Yönelik Katılımcı Görüşleri

Kategoriler	Kodlar	Kodun Kaynağı	Görüşmelerden Alınan İfadeler
Önlemler	Zorunlu maske	EY1, EY7, EY9, EY11, EY14, EY18, EY19, EY20, EY21	EY1- "Maske kullanımının zorunlu olması." EY19- "Maske zorunluluğuna uyuldu." EY20- "Maske takılması"
	Sosyal mesafe	EY1, EY7, EY8, EY14, EY17, EY18, EY20, EY21, EY23	EY1- "Sosyal mesafe kurallarının uygulanması." EY8- "Sosyal mesafeye dikkat edilmesi." EY17- "Sosyal mesafe kurallarına uygun bir planlama yapılmıştır."
	Online eğitim	EY3, EY4, EY8, EY16, EY23, EY24, EY25	EY3- "Online eğitim yapıldı." EY8- "Uzaktan eğitim gibi önlemler düşünülebilir."
	Sınıf kapatma	EY2, EY15, EY19, EY23	EY2- "Hastalık riski görüldüğü an sınıf ve okul kapatma yöntemleri uygulandı." EY19- "Tehdit oluşabilecek durumlarda karantina uygulamasına alındı."
	Ateş ölçümü	EY1, EY2, EY22	EY1- "Günde iki kez ateş ölçümü yapıldı."
	Eğitim ve uzman desteği	EY5, EY16, EY23, EY24	EY23- "Risk yönetiminden uzman kişilerden destek alma."
	Hijyen	EY7, EY8, EY9, EY11, EY14, EY15, EY17, EY18, EY19, EY20, EY21, EY22	EY7- "Fiziksel alanların hijyeni sağlandı." EY14- "Hijyen kuralına dikkat etmek." EY22- "Okulda hijyen noktaları oluşturuldu."
	Uyarı ve tedbirleri dikkate alma	EY6, EY9, EY12, EY13, EY19, EY23	EY6- "Daha ziyade ulusal alanda salgınla mücadele edildiği için merkez teşkilattan ve il ve ilçe teşkilatlarından gelen uyarılar ve tedbirler dikkate alınarak tarafımızdan çalışmalar yapılmıştır."
	İnternet odaları oluşturma	EY10	EY10- "Çocukların internete erişimleri için okullarda internet odaları oluşturmak."
	Okulu ziyaretçi girişine kapatma	EY21, EY22	EY21- "Okula ziyaretçi kabul edilmemesi."
Risk İzleme ve Değerlendirme Çalışmaları	HES uygulaması	EY1	EY1- "Hayat Eve Sığar (HES) uygulaması ile riskli kişiler takip edildi."
	Anket ve değerlendirmeler	EY2, EY3, EY4, EY10, EY12, EY16, EY23	EY3- "İstatistiksel çalışmalar yapıldı." EY16- "Anket çalışmaları, uzaktan eğitim değerlendirme formları uyguladık."
	Eğitimler ve bilgilendirme	EY5, EY11, EY23	EY5- "Her türlü çevrim içi bilgilendirme teşvik ettik."
	Komite ve komisyon kurulması	EY6, EY13, EY24, EY25	EY13- "Kamu ve özel kurumlarda hemen inisiyatif ve risk ortamı komisyonları kurulması. Sivil Savunma mekanizmaları gibi."
	Kontroller ve takip	EY7, EY9	EY7- "Sürekli kontroller ve takipler yapıldı."
	Ailelerle diyalog	EY9, EY19	EY9- "Ailelerle görüşmek ve sürekli diyalog içerisinde olundu."
	Online yöntemler Yüz yüze eğitim	EY14, EY18, EY21 EY15, EY22	EY18- "Online yöntemler kullanılması." EY15- "Yüz yüze eğitime geçiş."

Tablo 6, pandemi döneminde salgından korunmak ve eğitim hizmetini sürdürmek için bir dizi önlem alındığını ve alınan önlemlerin sürekli izlenip değerlendirildiğini anlatıyor. Elde edilen bulgulara göre, mevcut risklere yönelik önlem alma çalışmaları eğitime mesafeli devam etme imkânı sağlamıştır. Ayrıca mevcut eşitsizliklerin ve kaygıların giderilmesi amacıyla ailelerle iletişime geçme, internet odalarının açılması, eğitim ve uzman desteğinin sağlanması yönünde çalışmalar yapıldığı anlaşılmıştır. Katılımcı görüşleri, MEB'in taşra teşkilatı birimleri ile üst sistem birimleri arasında dikey ve yatay yönde sürekli bir enformasyon sağlandığını göstermektedir. Ayrıca katılımcı görüşlerinden pandemi gibi çok sayıda ve çok yönlü riskleri barındıran süreçlerin risk yönetiminde enformasyon, uzman desteği, paydaş farkındalığını artırma, sürekli izleme verileri toplama gibi çalışmaların risk durumlarının yarattığı belirsizliği gidermek ve daha doğru kararlar alabilmek için önemli olduğu anlaşılmaktadır.

4.3.3. Salgın Dönemi Risk Yönetimi Sürecinde Karşılaşılan Kolaylıklar ve Zorluklar

Katılımcıların salgın dönemi risk yönetim sürecinde karşılaşılan zorluklar ve kolaylıklar konusunda görüşleri sorulmuş ve alınan yanıtlar salgın risk yönetim süreci temasında zorluklar ve kolaylıklar olmak üzere iki kategori etrafında toplanmıştır. Tablo 7'de içerik analizinden elde edilen bulgular yer almaktadır.

Tablo 7. Salgın Dönemi Risk Yönetimi Sürecine Yönelik Katılımcı Görüşleri

Kategoriler	Kodlar	Kodun Kaynağı	Görüşmelerden Alınan İfadeler
Kolaylıklar	Deneyim	EY1, EY2, EY4, EY5, EY6, EY7, EY8, EY9, EY10, EY13, EY14, EY15, EY16, EY18, EY21, EY22, EY23, EY24, EY25	EY2- "Kesinlikle kazanılan deneyimler kimi olumlu sonuçları gözle görülür şekildeydi."
	Temizlik alışkanlığı	EY17, EY20	EY20- "Daha önce bu tarz bir salgın olmadığı için sadece temizlik boyutunda katkı sağlamıştır."
	Teknoloji kullanımı	EY19	EY19- "Okul yönetimi ve öğretmenlerin teknoloji kullanımı uzaktan eğitime katkı sağladı."
Zorluklar	Okulun sosyal ortamı	EY1, EY2, EY6, EY7, EY8, EY20, EY22	EY2- "Kalabalık ortam olduğu için hastalık önleme çalışmaları sıkıntılı olabiliyordu. Öğrencilerin aynı ortam da bulunmaları hastalığın yayılmasını tetikliyordu."
	Öğrenciye erişim	EY3, EY10, EY12, EY16, EY24	EY3- "Öğrencilere ulaşamamak." EY24- "Mahrumiyet bölgesindeki öğrencilerin tamamına ulaşımın mümkün olmayışı."
	Ekonomik sorunlar	EY4, EY9, EY23, EY25	EY4- "Devletimizin bize verdiği ücreti hak etmedik. Vicdanlar rahat değildi."
	Okula erişim	EY5, EY11, EY15, EY16, EY21	EY16- "Öğretmen ve öğrenci devamsızlık durumu" EY21- "Salgın döneminde uzaktan eğitim yapılması nedeniyle öğrencilerin tamamı uzaktan eğitime katılamadı."
	Eğitimin aksamaması	EY6, EY10, EY14, EY16, EY18, EY25	EY14- "Eğitim öğretimin aksamaması en büyük zorluktu." EY18- "Yüz yüze eğitimin aksamaması."
	Korunma araçlarının yetersizliği	EY13, EY17	EY17- "Yeterli miktarda maske bulunamamış ve dezenfeksiyon ürünlerinin nasıl kullanılacağı ya da ne sıklıkla kullanılması konusunda zorluk yaşanmıştır."
	Teknik araç yetersizliği	EY19, EY23, EY24	EY19- "Uzaktan eğitim için teknolojik alt yapı yetersizliği."
	Psikolojik sıkıntılar	EY6, EY19, EY24	EY24- "Öğrencilerin motivasyon düşüklüğü."

Tablo 7'de sunulduğu gibi katılımcılar, pandemi döneminde kazanılan deneyimleri, edinilen temizlik alışkanlığını ve teknoloji kullanımını sürecin içindeki kolaylıklar olarak yorumlamıştır. Öte yandan okulun zayıflayan sosyal ortamı, öğrenciye ve okula erişim sorunları, ekonomik sorunlar, eğitimin aksamaması, korunma araçlarının yetersizliği, teknik araç yetersizlik ve psikolojik sıkıntılar karşılaşılan zorluklar olarak ortaya çıkmıştır.

4.3.4. Salgın Dönemi Risk Yönetimi Sürecinde Karşılaşılan Fırsatlar ve Tehditler

Katılımcıların salgın dönemi risk yönetim sürecinde karşılaşılan fırsatlar ve tehditler konusunda görüşleri sorulmuş ve alınan yanıtlar salgın risk yönetim süreci temasında fırsatlar ve tehditler olmak üzere iki kategori etrafında toplanmıştır. Tablo 8’de içerik analizinden elde edilen bulgular yer almaktadır.

Tablo 8. Salgın Dönemi Risk Yönetimi Sürecinde Ortaya Çıkan Fırsat ve Tehditler

Kategoriler	Kodlar	Kodun Kaynağı	Görüşmelerden Alınan İfadeler
Fırsatlar	Uzaktan eğitim	EY1, EY2, EY4, EY7, EY8, EY11, EY15, EY16, EY19, EY20	EY2- “Uzaktan eğitimin iyi olduğu yerlerde çok güzel örnekler görüldü.” EY20- “Uzaktan eğitim veren platformların artması.”
	Teknoloji kullanımı	EY3, EY5, EY6, EY12	EY3- “Teknoloji.” EY5- “Teknolojide öğretmenlerimiz mesafe katetti.”
	İnternet altyapısı	EY6	EY6- “Çevirim içi gibi uzaktan eğitim sistemleri ve bu sistemlerin sayesinde internet altyapı ağı geliştirildi.”
	Çözüm yolları	EY9, EY23	EY9- “Yeni çözüm yolları aramak ve bulmak.”
	Sürekli erişim	EY10	EY10- “Her daim erişime açıklık”
	Deneyimleyerek öğrenme	EY13, EY17, EY22, EY25	EY17- “Çevrimiçi eğitimler, online sınavlar ve çeşitli uygulamalar ile web-2.0 araçları kullanma konusunda tecrübe kazanılmıştır.”
	Öğretmen ve öğrenci gelişimi	EY20, EY21, EY24	EY21- “Öğretmenlerin kendilerini geliştirmesi konusunda fırsatlar sunmuştur.” EY24- “Öğrencilerin öz düzenleme ve öz yeterlilik becerilerinin gelişmesi.”
Tehditler	Kalabalık sınıflar	EY1	EY1- “Sınıfların kalabalık olması.”
	Temel eğitim ihtiyacı	EY2, EY3, EY6, EY7, EY8, EY10, EY11, EY12, EY13, EY14, EY17, EY18	EY2- “Özellikle ilk kademe de okula yeni başlayan öğrenciler, uzaktan eğitimin zor olduğu yerlerde gerekli eğitimi alamadılar.” EY11- “Okulların kapalı olması.” EY12- “Eğitimin göz ardı edilmesi.”
	Sosyal medyanın bilinçsiz kullanımı	EY4, EY5	EY4- “Öğrenciler kontrol edilemedi. Sosyal medyanın bilinçsiz kullanımı, bilişim köleliğinin artması.”
	Sosyalleşme	EY6	EY6- “Öğrencilerin sosyalleşme eksikliği.”
	Okul aidiyeti	EY9, EY24	EY9- “Okul aidiyet duygusu kaybı.”
	Hastalık	EY15	EY15- “Hastalık”
	Teknolojik yetersizlik	EY16, EY19, EY20, EY21, EY22	EY19- “Teknolojik alt yapıya sahip olmayan yerlerde uzaktan eğitim uygulanmaya başlanması.” EY22- “Uzaktan eğitim için özellikle kırsal bölgelerde yaşayan öğrencilerin internet ve tablet olanaklarının yetersiz olması.”
	Sürecin yönetilememesi	EY23, EY25	EY25- “Eğitim yöneticileri tarafından alınan kararların yanlış olma olasılığının oluşturacağı kaos ve belirsizlikler, sürecin sağlıklı yönetilmemesi kamu itibarını zedelemesi.”

Tablo 8, fırsatlar kategorisinde katılımcıların daha çok uzaktan eğitim görüşünü dile getirdiğini gösteriyor. Katılımcılara göre, uzaktan eğitim sayesinde geliştirilmeye çalışılan internet alt yapıları, öğretmen ve öğrencilerin gelişimi, dijital yeterliklerin deneyimle gelişmesi, uzaktan eğitim sürecini deneyimlemek, sürekli erişimin olması birer fırsattır. Öte yandan katılımcılar, sıklıkla süreçte yaşanan sorunların temel eğitim ihtiyacına yönelik bir tehdit oluşturduğunu vurgulamıştır. Bunun dışında sosyal mesafenin korunması adına kalabalık sınıflar, öğrencilerin sosyal gelişimi ve okul aidiyetleri adına eve kapanma ve sosyal medyanın bilinçsiz kullanımı tehdit oluşturmuştur. Teknolojik yetersizlikler de uzaktan eğitim sürecinde imkânı olmayan öğrencilerin eğitim haklarını tehdit etmektedir.

4.3.5. Salgın Dönemi Risk Yönetiminde Uygulanan Stratejilerin ve Eylemlerin İşlevselliği

Salgın döneminde sürdürülen risk yönetimi sürecinde uygulanan strateji ve eylemlerin ne kadar işe yaradığını anlayabilmek için katılımcılara risk yönetim sürecinde çözülen ve çözülmemeyen sorunlar ile bu süreçteki yöneticilerin

Covid-19 Sürecinde Eğitim Kurumlarında Risk Yönetimi
Çağla DİKEL, Canan ALBEZ

etkinliği hakkında görüşleri sorulmuştur. Alınan yanıtlar risk yönetim sürecinin niteliği teması altında toplanmıştır. Elde edilen bulgular Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9. Salgın Dönemi Risk Yönetimi Sürecinin Niteliğine Yönelik Yönetici Görüşleri

Kategoriler	Kodlar	Kodun Kaynağı	Görüşmelerden Alınan İfadeler
Çözülen Sorunlar	Hızlı yayılım	EY1, EY2, EY6, EY25	EY1- “Alınan önlemler ile salgının öğrenciler arasında yayılmasının önüne geçildi.” EY2- “Alınan özellikle kapatma tedbirleriyle hastalık yayılmadan önlendi.” EY25- “Teknolojik gelişmeler ile birlikte yayılım hızının artışı.”
	Velilerle diyalog	EY4	EY4- “Velilerle diyalog iyiydi.”
	Risk yönetimi	EY8, EY14, EY20	EY8- “Tahminim eğitim kurumları risk yönetimi konusunda başarılı idi.” EY14- “Sorunlar risk yönetimiyle çözüme kavuşturuldu.”
	Temizlik	EY9	EY9- “Temizlik tedbirleri başarılı oldu.”
	Tedbirlerin uygulanması	EY18, EY19, EY22	EY22- “Genel olarak öğrencilerin ateşleri ölçüldü. Problem olan öğrenciler sağlık kuruluşlarına yönlendirildi.”
	İnternet	EY24	EY24- “Öğrencilere verilen 8 GB internet çözülün sorunlardan”
	Çözilemeyen Sorunlar	Sosyal mesafe	EY1, EY21
Uzaktan eğitim sorunları		EY2, EY10, EY15, EY23, EY24	EY2- “Uzaktan eğitimin kendine has olumsuzlukları devam etti.”
Eğitimde devamsızlık		EY3	EY3- “Eğitimde devamlılık sağlanamadı.”
Öğrenci katılımı		EY4	EY4- “Öğrencilerin eğitim ortamına katkıları yok denecek kadar azdı.”
Bulaş riski		EY5, EY19	EY19- “Salgında özellikle kuluçka döneminde bulaş riskinin önüne geçilemedi”
Korku		EY9	EY9- “Korku duygusu çözülemedi.”
Önlemlerin genişletilmesi		EY11	EY11- “Daha geniş çaplı önlemler alınmalıydı.”
Ailelerin tepkisi		EY13	EY13- “Hastalıklı bireyleri tanımlama güçlük ve yetersizliklerinin yanında değişkenlik gösteren ailesel tepkiler.”
Tedbirlere uymama		EY17, EY23	EY17- “Toplumda ortak bir algı oluşmadığından aşı, maske ve temizlik kavramlarına tam anlamıyla riayet edilmemiştir.” EY23- “Ülkeler ve şehirlerarası hareketliliği engelleyememe”
Finansal yetersizlik		EY22	EY22- “Ödenek yetersizliğinden dolayı gerekli kadar dezenfektan çalışmaları yapılmadı.”
Yöneticilerin Etkinliği	Titiz çalışma	EY1	EY1- “Titizlikle çalışma yaptılar.”
	Güzel çalışma	EY2	EY2- “Gerekli eğitim almış yöneticilerimizin güzel çalışmalarına şahit olduk.”
	Fazla etkili olamama	EY3, EY4	EY4- “Risk yönetim şablonu oluşturulamadığı için yöneticilerin etkisi yok denecek kadar azdı.”
	Etkili olma	EY5, EY7, EY8, EY9, EY14, EY15, EY16, EY17, EY19, EY20, EY21, EY25	EY5- “Etkili oldular.” EY8- “Tüm kurumlar halk eğitim merkezleri üzerine düşeni fazlası ile yaptılar.” EY19- “Oldukça etkili olduklarını söyleyebilirim.”
	Salgını kontrol altına alma	EY6, EY18	EY18- “Salgını kontrol altında tutmak için gerekli her türlü önlem alınması konusunda çaba gösterilmiştir.”
	Deneyimden yararlanma	EY10, EY13, EY22, EY24	EY13- “Bu ve buna benzer durumlarda panik ortamını ortadan kaldırmak için tecrübeli fertlerden bilgi ve öneriler almak.”
	Yaptırım gücü	EY12	EY12- “Kısıtlı ve yaptırım gücü eksik.”
	Kaynak kullanımı	EY23	EY23- “Mevcut kaynakların etkin kullanımı sağladılar.”

Tablo 9’da sunulduğu gibi elde edilen verilerden salgın dönemi risk yönetiminde uygulanan strateji ve eylemlerin bazı sorunları çözmede işe yaradığı ancak bazı sorunların çözümünde etkisiz kaldığı anlaşılmıştır. Yöneticilerin salgın dönemi risk yönetimi sürecinde belirlenen strateji ve eylemlerin uygulanmasında kendilerinden beklenenleri yerine getirmek için çaba harcadıkları, yetki ve sorumluluklarını veya beceri setlerini aşan durumlarda zorlandıkları ortaya çıkan bulgular arasındadır. Çözülen sorunlar kategorisinde katılımcıların daha çok hızlı yayılım görüşünü dile getirdikleri görülmektedir. Hızlı yayılım sorununun önüne geçilmesi alınan önlemlerin bir faydası olarak değerlendirilebilir. Alınan önlemlerin işe yaramasında eğitim yöneticilerinin ve okul yöneticilerin rolü akla gelmektedir. Katılımcı görüşlerinden eğitim ve okul yöneticilerinin pandemi döneminde risk yönetimi çalışmalarında MEB’in belirlediği süreç protokolüne bağlı hareket ettikleri ve alınan önlemlerin hayata geçirilmesi için çalıştıkları anlaşılmaktadır. Çözülemeyen sorunlar kategorisinde, sosyal eşitsizliklerin ve bulaş korkusunun yarattığı uzaktan eğitim sorunları, öğrenci devamsızlığı, sosyal mesafe, tedbirlere riayet başlıkları ön plana çıkmıştır.

Yöneticilerin etkinliği kategorisinde katılımcıların daha çok etkili olma görüşünü dile getirdikleri görülmektedir. Ancak bir kesim okul yöneticisinin süreçte etkin olamadığı da görüşler arasında yer almaktadır. Katılımcılar salgını kontrol altına almak için çaba gösterildiğini, mevcut kaynakların etkin kullanıldığını, deneyimli olan kişilerin önerilerinin dikkate alındığını da ifade ederken yaptırım güçlerindeki eksikliğe dikkat çekmişlerdir. Bu görüşlerde MEB’in ulusal ve merkeziyetçi örgüt yapısı ile pandeminin küresel ve ulusal bir sorun olmasının etkili olduğu düşünülmektedir.

4.3.6. Salgın Risk Yönetimi Deneyimlerine Dayalı Yöneticilerin Önerileri

Araştırmada katılımcılara gelecekteki benzer risk durumları için önerileri sorulmuş ve verilen yanıtlar salgın risk yönetimi deneyimleri teması altında toplanmıştır. Yöneticilerin söylediği önerilere ilişkin kodlar aşağıdaki Tablo 10’da sunulmuştur.

Tablo 10. Katılımcıların Gelecekteki Benzer Risk Durumlarına Yönelik Önerileri

Kategori	Kodlar	Kodun Kaynağı	Görüşmelerden Alınan İfadeler	
Öneriler	Bilinçli yaklaşım	EY1	EY1- “Ön yargı ve bilinçsiz yaklaşımların önüne geçilmesi gerekmektedir.”	
	Hazırlıklı olma	EY2, EY6, EY8, EY12, EY14, EY17, EY18, EY19, EY20, EY21, EY23, EY24	EY2- “Her an yeni salgın olabileceği ihtimali göz önünde bulundurulmalı. Tedbirli olunmalıdır.” EY6- “Mevcut risk tecrübelerinden yararlanarak önceden hazırlıklı olunmalıdır. Riskini iyi yönetemeyen krizi yönetmek zorunda kalır.”	
		Eğitimde devamlılık esası	EY3, EY15	EY3- “Ne olursa olsun eğitimin devamlılığı sağlanmalı.”
		Eğitim kurulları	EY4	EY4- “Risk durumları için özel yasalar özellikle eğitimle ilgili kurulların oluşturulması gerekir.”
		Eğitim ve bilgilendirmeler yapılmalı	EY5, EY7, EY13, EY16, EY25	EY7- “Durum hızlı analiz edilmeli tedbirlerin yanında doğru bilgilendirmeler yapılmalı.”
	Temizliğin sürdürülmesi	EY9	EY9- “Temizlik ve hijyen bilgisinin rutin devam etmesi.”	
	Teknolojik problemler giderilmeli	EY10, EY11, EY16, EY22, EY25	EY11- “Online eğitim geliştirilmeli köylerdeki online eğitim sorunlarının üstüne düşülmeli.” EY22- “Öğrencilerin teknolojik donanım olarak yeterli seviyeye gelmesini sağlamak gerekmektedir.”	

Tablo 10’da yer alan kodların kaynağı incelendiğinde öneriler kategorisinde katılımcıların daha çok hazırlıklı olma görüşünü dile getirdikleri görülmektedir. Katılımcılar böyle durumlarda daha hızlı karar alabileceğinden dolayı eğitim kurullarının oluşturulmasını, öğrencilerin eğitimden eksik kalmaması için eğitimde devamlılığın sağlanması gerektiğini, bilinçli bir yaklaşım sergilenmesini ve sonradan sıkıntı yaşamamak adına her türlü yeni salgın vb. duruma hazırlıklı olunması gerektiğini ifade etmişlerdir. Tekrar problem yaşanmaması adına teknolojik eksiklikler ve problemlerin giderilmesi gerektiğini ifade ederlerken, sürekli eğitimler ve bilgilendirme seminerleri yaparak bilincin artırılması gerektiğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda yapılan temizlik uygulamalarından ve hijyenik ortamdaki memnuniyetlerini belirterek bunun sürdürülmesi gerektiğini de ifade etmişlerdir.

5. TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

COVID-19 sürecinde eğitim kurumlarında risk yönetimine yönelik okul ve eğitim yöneticilerinin görüşlerini inceleyen araştırmanın nicel aşamasında okulların KRY olgunluk seviyesinin 3. seviye olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Güven ve Korkmaz (2017), Korkmaz ve Görmen (2022) tarafından açıklanan KRY olgunluk seviyeleri dikkate alındığında KRY olgunluk seviyesi 3. düzeyde olan okullarda risk yönetiminin bütün pozitif yönlerinden yararlanılamasa da üst yönetim desteğinin ve organizasyon içinde risklerle ilgili bilgi paylaşımının yüksek düzeyde olduğu ortaya çıkmıştır. Çoğu kurumsal proje uygulamasında risk yönetiminden yararlanılırken, risk yönetim uygulamalarının örgütsel yapıyla sınırlı uygulamalar olduğu görülmektedir. Risk yönetimine ilişkin birtakım konularda eğitilmiş personel bulunmaktayken gereksinim duyulduğunda personel eğitilmektedir. Risk yönetimi ile diğer proje yönetimi görevlerinin etkileşimi orta düzeydedir ve bütün projelerin bütçesi ayrılmıştır. Risk belirleme süreci normal şartlarda çoğu proje başlangıcında uygulanmakta ve bu süreçte hem kalitatif hem de kantitatif ölçümler gerçekleştirilmektedir. Risklerle alakalı bilgi arşivi tutulmakta, riskler resmi şekilde çoğu proje için takip edilmekte ve raporlar düzenli bir şekilde oluşturulmaktadır.

Bu sonuçla birlikte okullardaki KRY olgunluk düzeyinin en üst seviye olan 4. seviyeden uzakta olduğu görülmektedir. Buna göre, niteliklerin kurumsallaştırılması ve uygulamalarının geliştirilmesinde, risk yönetiminin önemine ve değerine olan farkındalığın çok üst düzeyde olmasında ve risk yönetiminin kritik başarı unsuru şeklinde belirlenmesinde eksiklikler olduğu görülmektedir. Özellikle kurumsal risk yönetimiyle uyumlu kurumsal yapının geliştirilmesi gerektiği araştırma sonucunda ulaşılmıştır.

Okulların kurumsal risk olgunluk düzeyinin pandemi sonrasında 3. seviyede olmasında pandemi döneminde sürdürülen bakanlık odaklı risk yönetim çalışmalarının etkisinin olduğu düşünülmektedir. Bu dönemde yayımlanan yönerge ve genelgeler, broşür ve uygulama rehberleri, uygulanan sıkı önlemler, takip ve izleme çalışmaları, hazırlanan raporlar ve süreç yönetimi konusunda paydaşlara verilen eğitimler ve yapılan bilgilendirmeler kurum yöneticilerinin risk yönetimi beceri setlerinin gelişmesinde etkili olurken elde edilen deneyimlerin okulların kurumsal risk olgunluğunu desteklediği katılımcı görüşlerinden anlaşılmaktadır. Yapılan araştırmalarda pandemi sürecinin okul yöneticilerinin ve çalışanların kriz yönetimi konusunda deneyim kazanmasında katkısı olduğunu ortaya koymuştur (Demirdağ, 2021; Netolicky, 2020). Bu sonuçlar, gerçek risk veya kriz ortamlarında yöneticilerin ustalıklarını sergileme fırsatını bulduğunu göstermektedir.

Araştırmada kurumsal risk yönetiminin kültür, süreç, kurumsal yapı boyutlarında kademe türü değişkenine göre yönetici algılarında lise kademesi lehine anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu durum yüzyüze eğitime kademeli geçişte lise kademesine verilen öncelikten kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir. Lise öğrencilerinin yaş ve gelişim dönemi dikkate alındığında liselerdeki okul toplumu üyelerinin farkındalığı KRY olgunluğunun artmasında etkili olabilir. Araştırma sonuçlarına göre KRY olgunluk düzeyi ortalaması en düşük kademe ilkokuldur. Bilim insanları en zorlu zamanlarda aileler ve toplumla etkileşime geçmenin önemli olduğunu ifade etmektedir (Ahlström, Leo, Norqvist & Isling, 2020; Harris & Jones, 2022). Bu nedenle ilkokul kademesinde KRY olgunluk düzeyini artırmak için risk yönetimi anlayışı, okul kültürünün bir bileşeni haline getirilebilir ve okul toplumunun bu konudaki farkındalığı desteklenebilir.

Araştırmanın nitel sonuçlarına göre, pandemi döneminde okul ve eğitim yönetimine yansıyan riskler arasında çevresel riskin yol açtığı operasyonel riskler (bulaş, mesafe, devam problemi) ile stratejik risklerin (eğitimin kalitesi, öğrenme kaybı, deneyimsizlik, tutarsızlık) olduğu ortaya çıkmıştır. Operasyonel risklerin pandemi döneminde yaşanan öngörülemezlik ve belirsizlik nedeniyle okulun yapısından ve yönetiminden, izlenen politikalarından, personelden, temel bilgi sistemlerinden, okul süreçlerinden ve ailelerden kaynaklandığı söylenebilir. Okuldaki stratejik risklerin, okulun içinde bulunduğu çevresel şartlardan, yönetimden, paydaşlarla olan ilişkilerden kaynaklandığı söylenebilir.

Kells (2021) yaptığı araştırmada okulların ani kapanmasını, bir sağlık salgını veya çevrimiçi platformlarda eğitime devam edilmesi gibi konuları ele alan geçmiş uygulama veya politikaların eksikliğinin yöneticilerde belirsizlik duygusunu daha da artırdığını paylaşmıştır. Bu sonuç okul sistemlerinin işleyişine ilişkin geçmiş uygulamaların risk yönetiminde önemli olduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle kurumsal risk yönetim olgunluk düzeyi ile olağanüstü durumlarda kazanılan deneyimler, okulların belirsizlik dönemlerine yönelik risk yönetim sürecinde hazır bulunuşluğunu etkileyebilmektedir.

Araştırmada pandemi döneminin yarattığı bu risklere karşılık yapılan çalışmalar arasında eğitim-öğretim faaliyetlerini yeni koşullara göre okulda ve okul dışında sürdürme amaçlı bir dizi önlem alındığı ve bu önlemlere yönelik izleme-değerlendirme çalışmaları yapıldığı tespit edilmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre, pandemide kazanılan deneyim, edinilen temizlik alışkanlığı, mevcut teknoloji kullanımı yeni öğrenmeler, salgından korunmak ve uzaktan eğitim adına kolaylıklar sağlamıştır. Araştırmanın nicel boyutunda okulların pandemi sonrası kurumsal risk olgunluk düzeyinin 3. seviyesinde olduğu düşünüldüğünde bu durum, kurumların pandemi döneminde kazandığı risk yönetimi deneyimiyle

ilişkilendirilebilir. Başka bir deyişle elde edilen bulgular, pandeminin kurumsal öğrenmeye katkısı olarak değerlendirilebilir. Bu durum pandemi döneminde edinilen yeni alışkanlık ve becerilerden salgın sonrasında da yararlanıldığını akla getirmektedir. Öte yandan okulun zayıflayan sosyal ortamı, öğrenciye ve okula erişim sorunları, ekonomik sorunlar, eğitimin aksaması, korunma araçlarının yetersizliği, teknik araç yetersizlik ve psikolojik sıkıntılar karşılaşılan zorluklar olarak ortaya çıkmıştır. Elde edilen araştırma sonuçları, sürece hazırlıksız yakalanan eğitim sisteminin risklerle baş etme potansiyelinin anlaşılması açısından önemlidir. İster istemez yaşanan zorluklar, eğitim sistemindeki yetersizlikleri, ihtiyaçları pandemide daha görünür hale getirmiştir. Benzer şekilde Kara ve Bozkurt (2021) yaptıkları araştırmada pandemi döneminde okul yöneticilerinin ani ve sık karar değişimi, öğretmenlerin teknolojiyi kullanma yetersizliği, uzaktan eğitimde öğrenci erişimi ve katılımı, öğrenci ve öğretmen motivasyonunu sağlama ve paydaşlar arasında iletişimi sağlama konularında sorun yaşadıklarını ortaya çıkarmıştır.

Shah ve diğerleri (2020) salgın nedeniyle fiziksel sınıflardan uzaklaşmanın, öğrenme ortamında ani bir değişikliğin ve sınırlı sosyal etkileşimlerin öğrencilerin ve ailelerinin yaşamlarını önemli ölçüde bozduğunu ve çocukların zihinsel sağlığı için potansiyel bir risk oluşturduğunu, çocukların gelişen beyinleri için alışılmadık bir durum olduğunu vurgulamaktadır. Araştırmada pek çok ruh sağlığı bozukluğunun çocukluk çağında başladığı göz önüne alındığında, pandeminin çocuklar ve ergenler üzerinde yarattığı psikolojik etkinin üstesinden gelmede okul yöneticilerinin, öğretmenlerin ve velilerin duygusal ve sosyal destek sağlamaları gerektiği vurgulanmaktadır. Bu bağlamda Türkiye’de MEB, pandemi sürecinde ve pandemi sonrası normalleşme sürecinde salgından etkilenen, can kaybı, maddi kayıp veya öğrenme kaybı yaşayan öğrencilerin sosyal, duygusal ve akademik yönden okullarda desteklenmesi için rehberlik servislerini, öğretmenleri ve okul yönetimlerinin çalışma faaliyetlerine yön verecek politikalar, telafi programları geliştirmiştir (MEB, 2021).

Araştırma sonuçlarına göre, pandemi döneminde uzaktan eğitim, teknoloji kullanımı, internet altyapısı, problem çözme yolları, sürekli erişim, deneyimleyerek öğrenme, öğretmen ve öğrenci gelişimi gibi fırsatlar ortaya çıkmıştır. Öte yandan pandeminin kalabalık sınıflar, temel eğitim ihtiyacı, sosyal medyanın bilinçsiz kullanımı, sosyalleşme, okul aidiyeti, hastalık, teknolojik yetersizlik ve sürecin yönetilememesi adına tehdit yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu araştırma sonuçları, pandemi dönemi gibi yoğun risk dönemlerinde ortaya çıkan fırsatları değerlendirecek, tehditleri zayıflatacak başarılı risk yönetimi için liderlik vasıflarına sahip okul liderlerini akla getirmektedir. Okilwa ve Barnett (2021), pandemi sırasında lider okulların stratejileri ve uygulamalarını araştırdığı çalışmasında okul liderlerinin öğretmenlerin, öğrencilerin ve ebeveynlerin deneyimlediği zorlu koşulların son derece farkında olduklarını; duyarlı bir kültür ve destekleyici bir topluluk oluşturduklarını, okul ve topluluk bağlarını anladıklarını ve değişen koşullara hızla uyum sağladıklarını tespit etmiştir.

Araştırma sonucunda, pandemi döneminde uygulanan strateji ve eylemlerin neticesinde, hızlı yayılım, velilerle diyalog, risk yönetimi, temizlik, tedbirlerin uygulanması ve internet gibi sorunların çözüldüğü ortaya çıkmıştır. Ancak sosyal mesafe, uzaktan eğitim sorunları, eğitimde devamsızlık, öğrenci katılımı, bulaş riski, korku, önlemlerin genişletilmesi, ailelerin tepkisi, tedbirlere uymama ve finansal yetersizlik gibi sorunların ise çözülemediği tespit edilmiştir. Elde edilen bu sonuç ışığında, okul ve eğitim yöneticilerinin çözülemeyen sorunların ilerde neden olabileceği durumları ve çözülen sorunların sağladığı kurumsal getirileri kurumsal risk yönetimi sürecinde ele almaları gerektiği söylenebilir. Rebmann (2022), COVID-19 sonrası kültürün, COVID-19 öncesi geleneksel normlara meydan okuduğunu, COVID-19 krizinin getirdiği bazı değişikliklerin okul kültürünün temel bir parçası olan gelenekleri değiştirdiğini, pandemi sonrası kültürün etkilerinin, okul yöneticilerinin pandemi öncesi karar alma, iş birliği ve topluluk oluşturma konularını yeniden değerlendirmesine neden olduğunu ortaya koymuştur.

Araştırma sonuçlarına göre, pandemi döneminde yöneticiler, titiz çalışmalarla salgını kontrol altına alma, deneyimden yararlanma, yaptırım gücü ve kaynak kullanımında etkinliklerini ortaya koymuştur. Araştırmada yöneticilerin pandemi risk yönetimi sürecinde merkezi otoriteye bağlı kalarak üzerlerine düşen görev ve sorumlulukları yerine getirmek için çaba sarf ettikleri, etkili oldukları kadar yetkilerini aşan durumlarda kendilerini etkisiz hissettikleri tespit edilmiştir. Reid (2022), okul yöneticilerinin pandeminin başladığı andan itibaren artan düzeyde stres ve kaygı yaşadıklarını, yöneticilerin bu artan stres ve kaygıyı, öğrenciler, öğretmenler, ebeveynler ve toplum için cesur bir duruş sergileme çabasıyla bastırma, okul dışındaki etkinliklere ve kişilere (aile üyeleri/bölgedeki diğer müdürler) güvenme suretiyle yönetmeye çalıştıklarını tespit etmiştir.

Pandemi sürecinden yola çıkarak gelecekte benzer risklerle karşı karşıya kalmamak için okul yöneticilerinin bilinçli yaklaşım, hazırlıklı olma, eğitimde devamlılık esasını koruma, eğitim kurulları oluşturma, eğitim ve bilgilendirmeler yapma, temizliğin sürdürülmesi ve teknolojik problemleri giderme önerileri araştırma sonuçları arasında yer almaktadır. Yönetici önerilerinin pandemi gibi risk potansiyeli yüksek dönemlerde ortaya çıkacak stratejik ve operasyonel risklerle ilgili olduğu görülmektedir. Yönetici görüşlerinden hareketle pandemi, deprem gibi olağanüstü durumlar, mevcut eğitim

sisteminin gelişimi için önemli süreçler olarak değerlendirilebilir. Başka bir deyişle, mevcut eğitim sistemlerinin yaşamı, yeni, farklı veya zorlu süreçlerin ortaya çıkaracağı risklerle baş etme kapasitesine bağlıdır denilebilir.

Araştırma sonuçlarından hareketle, okulların pandemi döneminde kazandıkları deneyim kurumsal risk olgunluğunu geliştirmek için kullanılmalıdır. Kurumsal risk yönetimi uygulamalarını geliştirmek için paydaş katılımı, paydaş eğitimleri, paydaşlar arasında risk bildirimini kolaylaştıran çok yönlü iletişim ağı, risk belirleme ve analizi adına paydaş çalışmaları ön plana çıkarılabilir. Okulların kurumsal risk olgunluk düzeyini 4. seviyeye çıkarmak için gerekli ölçütler sağlanabilir. Buna göre, okulların risk olgunluk düzeyi belli aralıklarla tüm paydaşların katılımı sağlanarak ölçülmelidir. Özellikle nicel ve nitel yazılım destekli ölçümler yapılabilir, risklerle ilgili bilgi arşivi sürekli güncellenebilir ve risk yönetim raporları düzenli olarak hazırlanabilir. Okul içinde riskle ilgili bilgi tüm birimlerle ve çalışanlarla paylaşılabilir. Pandemi dönemi ortaya çıkan sorunların ileride yaratacağı riskler tanımlanarak kurumsal risk yönetimi sürecinde bu risklerin yönetimi için operasyonel süreçler geliştirilebilir. Araştırmada eğitim yöneticilerinin risk yönetiminde etkin bir rol oynadığı belirlendiğinden yetki ve sorumlulukları artırılabilir.

Pandemide ortaya çıkan yeni risk durumlarının, pandemi sonrası yönetim sürecinde yapılan iyileştirme ve geliştirme çalışmalarının sonuçlarının daha fazla araştırılmasına ihtiyaç vardır. Pandemi dışında asrın felaketi olarak tanımlanan Kahramanmaraş ve Hatay depremleri gibi diğer olağanüstü durumlarda da MEB'in izlediği politikalar, okulların risk yönetim süreçleri, sonuçları, yöneticilerin deneyimleri incelenebilir.

Kaynakça

- Adedoyin, O. B., & Soykan, E. (2023). Covid-19 pandemic and online learning: the challenges and opportunities. *Interactive learning environments*, 31(2), 863-875. <https://doi.org/10.1080/10494820.2020.1813180>
- Ahlström, B., Leo, U., Norqvist, L., & Isling, P. P. (2020). School leadership as (un) usual. Insights from principals in Sweden during a pandemic. *International studies in educational administration*, (Common wealth Council for Educational Administration & Management (CCEAM)), 48(2), 35-41.
- Anells, M. (2006). Triangulation of qualitative approaches: Hermeneutical phenomenology and grounded theory. *Journal of Advanced Nursing*, 56(1), 55-61. <https://doi.org/10.1111/j.1365-2648.2006.03979.x>
- Beauchamp, G., Hulme, M., Clarke, L., Hamilton, L., & Harvey, J. A. (2021). 'People miss people': A study of school leadership and management in the four nations of the United Kingdom in the early stage of the COVID-19 pandemic. *Educational Management Administration & Leadership*, 49(3), 375-392. <https://doi.org/10.1177/1741143220987>
- Bozkurt, B., & Aktaş, H. İ. (2022). "COVID-19 Pandemisi Sürecinde Okulu Yönetmek" Olgusuna İlişkin Okul Yöneticilerinin Metaforik Algıları. *Yaşadıkça Eğitim*, 36(1), 183-197. <https://doi.org/10.33308/26674874.2022361361>
- Constantia, C., Christos, P., Glykeria, R., Anastasia, A. R., & Aikaterini, V. (2023). The impact of COVID-19 on the educational process: the role of the school principal. *Journal of Education*, 203(3), 566-573. <https://doi.org/10.1177/002205742110325>
- Creswell, J. W. (2005). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research*. Pearson Education.
- Creswell, J. W. (2013). *Qualitative inquiry & resaerch design: Choosing among five approaches* (3rd edition). Sage.
- Daniel, S.J. (2020). Education and the COVID-19 pandemic. *Prospects*, 49, 91-96 <https://doi.org/10.1007/s11125-020-09464-3>
- Demirdağ, S. (2022). Okul Yöneticilerinin Covid-19 Pandemi Sürecine İlişkin Görüşleri. *Trakya Eğitim Dergisi*, 12(1), 273-291.
- Drane, C. F., Vernon, L., & O'Shea, S. (2021). Vulnerable learners in the age of COVID-19: A scoping review. *The Australian Educational Researcher*, 48(4), 585-604. <https://doi.org/10.1007/s13384-020-00409-5>
- Drew, S. A., Kelley, P. C., & Kendrick, T. (2006). CLASS: Five elements of corporate governance to manage strategic risk. *Business Horizons*, 49(2), 127-138. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2005.07.001>
- Feng, Z., Xu, D., & Zhao, H. (2007). Epidemiological models with non-exponentially distributed disease stages and applications to disease control. *Bulletin of Mathematical Biology*, 69(5), 1511-1536.

- Fotheringham, P., Harriott, T., Healy, G., Arengé, G., & Wilson, E. (2022). Pressures and influences on school leaders navigating policy development during the COVID-19 pandemic. *British Educational Research Journal*, 48(2), 201-227
- George, D. and Mallery, M. (2010), *Testing Normality Including Skewness and Kurtosis*, available at: <https://imaging.mrc-cbu.cam.ac.uk/statswiki/FAQ/Simon>
- Görmen, M. & Korkmaz, (2017). Kurumsal risk yönetimi (kry) olgunluk düzeyi. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (BUSBED)*, 7(14), 283-310.
- Hæck, C., & Lefebvre, P. (2020). Pandemic school closures may increase inequality in test scores. *Canadian Public Policy*, 46(1), 82-S87.
- Harris, A., & M. Jones. 2020. COVID 19 – School Leadership in Disruptive Times, COVID 19 – School Leadership in Disruptive Times. *School Leadership & Management* 40 (4), 243–247. <https://doi.org/10.1080/13632434.2020.1811479>.
- Huber, S. G., & Helm, C. (2020). COVID-19 and schooling: Evaluation, assessment and accountability in times of crises—reacting quickly to explore key issues for policy, practice and research with the school barometer. *Educational Assessment, Evaluation and Accountability*, 32(2), 237-270.
- Kalyoncu, D. (2013). *Risksiz Risk Yönetiminin Alternatif Yolları*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Kara, M. & Bozkurt, B. (2021). COVID-19 pandemisi sürecinde okul yöneticiliği: Karşılaşılan sorunlar ve çıkarılan dersler. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 19(2), 1076-1103.
- Kells, L. M. (2021). *Educational Administrators' Decision-Making Experiences during COVID-19 Pandemic: A Phenomenological Study* (Doctoral dissertation, University of La Verne).
- Korkmaz, G., & Görmen, M. (2022). Kamuda kurumsal yönetim (yönetişim) olgunluk seviyesinin ölçülmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 49, 191-211.
- Kuhfeld, M., Soland, J., Tarasawa, B., Johnson, A., Ruzek, E., & Liu, J. (2020). Projecting the potential impact of COVID-19 school closures on academic achievement. *Educational Researcher*, 49(8), 549-565.
- Lancker, W. V., & Parolin, Z. (2020). COVID-19, School closures, and child poverty: A social crisis in the making. *The Lancet Public Health*, 5(5). doi: [http://doi.org/10.1016/S2468-2667\(20\)30084-0](http://doi.org/10.1016/S2468-2667(20)30084-0)
- Maya, İ. (2016) Teknik lise müdürlerinin döner sermaye işlerinin yönetiminde karşılaştıkları riskler ve yönetme yöntemleri: Ankara örneği. *Educational Policy Analysis and Strategic Research*, 7(1), 93-109.
- Millî Eğitim Bakanlığı (2016). Risk Değerlendirme Rehberi. https://alasehir.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2019_01/31162907_Risk_DeYerlendirme_Rehberi.pdf
- MEB (Ekim, 2021). MEB'den son iki ayda öğrenci ve öğretmenlere kapsamlı psikososyal eğitim desteği (haberler). <https://www.meb.gov.tr/mebden-son-iki-ayda-ogrenci-ve-ogretmenlere-kapsamli-psikososyal-egitim-destegi/haber/24441/tr>
- Netolicky, D.M. (2020), School leadership during a pandemic: navigating tensions, *Journal of Professional Capital and Community*, 5, No. 3/4, pp. 391-395. <https://doi.org/10.1108/JPC-05-2020-0017>
- Nyoman Pujawan, I., & Geraldin, L. H. (2009). House of risk: a model for proactive supply chain risk management. *Business Process Management Journal*, 15(6), 953-967.
- Okilwa, N. S., & Barnett, B. G. (2021). Strategies and Practices of Leading Schools During the Current COVID-19 Crisis. *International Studies in Educational Administration (Commonwealth Council for Educational Administration & Management (CCEAM))*, 49(3), 61-81.
- Pokhrel, S., & Chhetri, R. (2021). A Literature Review on Impact of COVID-19 Pandemic on Teaching and Learning. *Higher Education for the Future*, 8(1), 133-141. <https://doi.org/10.1177/2347631120983481>
- Rausand, M. (2011). *Risk assessment: theory, methods, and applications* (Vol. 115). John Wiley & Sons.
- Rebmann, C. G. (2022). *School Administrator Decision-Making & Collaboration for the In-Person to Distance Learning Transition during COVID-19* (Doctoral dissertation, Columbia International University).
- Reid, D. B. (2022). Suppressing and sharing: How school principals manage stress and anxiety during COVID-19. *School Leadership & Management*, 42(1), 62-78.

- Shah K, Mann S, Singh R, et al. (August 26, 2020) Impact of COVID-19 on the Mental Health of Children and Adolescents. *Cureus* 12(8): e10051. <https://doi.org/10.7759/cureus.10051>
- Tavşancıl, E. (2002). *Tutumların ölçülmesi ve SPSS ile veri analizi* (1. baskı). Nobel Yayın Dağıtım.
- Thornton, K. (2021). Leading through COVID-19: New Zealand secondary principals describe their reality. *Educational Management Administration & Leadership*, 49(3), 393-409. <https://doi.org/10.1177/174114322098511>
- Trkman, P., Stemberger, M. I., & Jaklic, J. (2005). Information Transfer in Supply Chain Management. *Issues in Informing Science & Information Technology*, 2, 559-573.
- Vaidyanathan, K., & Howell, G. (2007, July). Construction supply chain maturity model–conceptual framework. In *Proceedings IGLC*, Vol. 15, pp. 170-180.
- WHO (30 Ocak, 2020). [https://www.who.int/news/item/30-01-2020-statement-on-the-second-meeting-of-the-international-health-regulations-\(2005\)-emergency-committee-regarding-the-outbreak-of-novel-coronavirus-\(2019-ncov\)](https://www.who.int/news/item/30-01-2020-statement-on-the-second-meeting-of-the-international-health-regulations-(2005)-emergency-committee-regarding-the-outbreak-of-novel-coronavirus-(2019-ncov))
- Wieczorek-Kosmala, M. (2014). Risk management practices from risk maturity models perspective. *Journal for East European Management Studies*, 19(2), 133-159. <https://www.jstor.org/stable/24330969>
- Yazıcıoğlu, Y., & Erdoğan, S. (2004). *SPSS applied scientific research methods*. Detay Publishing.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Seçkin.
- Yılmaz, S. (2022). Okullarda Risk Yönetimi: Risk Değerlendirmeye Yönelik Alternatif Bir Form Geliştirme Çalışması. *Eğitim Bilimleri Alanında Uluslararası Araştırmalar XIV*, 131.
- Zincirli, M. (2021). School administrators' views on distance education during the COVID-19 pandemic process. *Malaysian Online Journal of Educational Technology*, 9(2), 52-66. <https://doi.org/10.52380/mojet.2021.9.2.217>



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: 30, 117-129, 2024

Teorik Makale

EĞİTİMDE ÇAĞDAŞ DENETİM MODELLERİ:

SANATSAL, KLİNİK VE FARKLILAŞTIRILMIŞ DENETİM

(CONTEMPORARY EDUCATIONAL SUPERVISION MODELS:

ARTISTIC, CLINICAL AND DIFFERENTIATED SUPERVISION)

Aslı ARSLAN¹, Aysel ATEŞ²

ÖZ

İnsan ilişkilerini temel alan yaklaşımların yükselişiyle beraber, klasik denetim anlayışı denetimin temel unsuru olan örgütsel amaçlardan ne derece sapıldığını tespit etme ve etkili çözümler sunma konusunda eğitim örgütlerinde kendisinden beklenene cevap verememiştir. Klasik denetim yöntemleri ve sonuçları, denetime olumsuz bir algı oluşturmuş ve sadece mevcut durumu tespit etmekle sınırlı kalarak eğitimde etkili bir rol oynamamıştır. Sadece yapısal unsurlara odaklanan klasik denetim anlayışı süreç içinde yerini güvene, öz denetime ve demokratik değerlere dayanan çağdaş denetim modellerine bırakmıştır. Bu çağdaş denetim modelleri kuralların ve prosedürlerin takibinin ötesine geçerek, öğretmenlerin motivasyonunu, iş birliğini, mesleki gelişimini, kendi öğrenmelerinin sorumluluğunu almalarını ve dahası katılımlarını teşvik etmeyi amaçlamıştır. Eğitim örgütlerinde çağdaş denetim anlayışı, örgüt içindeki iletişimi kuvvetlendirmeye, öğretmenlerin sorumluluk hissini artırmaya ve böylece daha etkili bir denetim ve kontrol mekanizması oluşturmaya odaklanmaktadır. Bu yaklaşımın temelinde, öğretmenlerin bağlılık duygusuyla hareket etmeleri ve bireysel gelişimlerine olanak tanınması yatmaktadır. Bu nedenle, çağdaş denetim yaklaşımları, sadece kuralların uygulanmasını değil, aynı zamanda insan faktörünün güçlendirilmesini ve örgüt kültürünün desteklenmesini sağlamaktadır. Eğitim örgütlerinde çağdaş denetim yaklaşımları arasında öne çıkan modellerden olan klinik denetim, farklılaştırılmış denetim ve sanatsal denetim bu çalışmada incelenerek Türkiye'de eğitim örgütlerinde pratikte benimsenen ve uygulanan klasik denetim yaklaşımlarının yerini alabilecek alternatifler olarak ele alınmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Eğitim yönetimi, sanatsal denetim, klinik denetim, farklılaştırılmış denetim, eğitim.

Jel Kodları: I20, I26, I29

ABSTRACT

With the rise of approaches based on human relations, the classical concept of supervision could not meet the expectations of educational organizations in terms of detecting the extent to which deviations from organizational objectives, which are the basic elements of supervision, and providing effective solutions, were achieved. Classical models and their results created a negative perception of supervision and were limited to detecting the current situation and did not play an effective role in education. The classical approach, which focuses only on structural elements, has been replaced by contemporary supervision models based on trust, self-control and democratic values. These contemporary supervision models go beyond following rules and procedures and aim to encourage teachers' motivation, collaboration, professional development, taking responsibility for their own learning, and moreover their participation. The modern concept of supervision in educational organizations focuses on strengthening communication within the organization, increasing teachers' sense of responsibility, and thus creating a more effective supervision and control mechanism. The basis of this approach is that teachers act with a sense of commitment and allow for their individual development. For this reason, contemporary supervision approaches not only ensure the implementation of rules, but also strengthen the human factor and support organizational culture. Clinical supervision, differentiated supervision and artistic

¹ Yüksek lisans öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi, ORCID: 0009-0003-2247-4303, asliarslan@gmail.com

² Dr. Öğretim Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-7582-6243, ates.aysel@yahoo.com

supervision, which are among the prominent models of contemporary supervision approaches in educational organizations, were examined in this study and tried to be considered as alternatives that can replace the classical supervision approaches adopted and implemented in practice in educational organizations in Turkey.

Key words: Educational administration, artistic supervision, clinical supervision, differentiated supervision, education.

Jel Classification: I20, I26, I29

1. GİRİŞ

Eğitim uygulamalarının iyileştirilmesinde, örgütsel ve yönetsel bir gereklilik olan denetim, örgütsel faaliyetlerin belirlenen hedeflere ve tespit edilen ilke ve kurallara uygunluğunun değerlendirilme süreci olarak açıklanabilir. Bu çerçevede örgütsel süreç planlı ve programlı bir şekilde gözlemlenmekte ve zayıf noktalar belirlenip düzeltmeye yönelik adımlar atılabilmektedir. Denetim sistemi, örgütün belirlenen standartlardan sapma eğilimlerini, henüz bu sapsmalar ortaya çıkmadan önce tespit ederek, telafisi zor örgütsel kayıplar ortaya çıkmadan fark edip düzenlemeler yapmayı amaçlamaktadır. Bu nedenle denetim evrenseldir. Tüm örgütlerin amaçlarına, türüne veya kuruluşlarına bakılmaksızın denetim olmadan varlıklarını sürdürmeleri mümkün değildir. İnsanlar gibi örgütler de yaptıkları işleri yalnızca denetleyerek belirli bir amaca ulaşabilirler (Nolan & Hoover, 2018).

Denetim kavramı, 19. yüzyılda yönetim anlayışının yansıması olan katı ve bürokratik uygulamaların yansıması ışığında değerlendirilmekteydi (Sullivan & Glanz, 2000). Ancak 20. yüzyılı ilk yarısından sonra yaşanan hızlı değişimler denetimin otokratik yaklaşımdan demokratik yaklaşıma, merkezîyetçi katı yapıdan yerinden yönetime, dikeyden yatay örgütlenmeye, genelden stratejik planlamaya, sonuçtan çok performans ve süreç değerlendirmeye, sadece sorumluluğa değil hesap verme sorumluluğuna, uzak yerine yakın ve katılımcı denetime evrilmesine neden olmuştur (Arabacı, 2010; Yaman & Çinkır, 2021). Türkiye’de hem yaşanan bu değişimlerin hem de Avrupa Birliği müzakere ve uyum sürecinde kamu denetim ve yönetim sistemlerinde yeniden yapılmaya giderek yasal düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Bu yasal düzenlemelerden ilki 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu’dur. İlgili kanunun temel amacı kamunun bütün kaynaklarının (madde ve insan kaynağı) kalkınma program ve planları kapsamındaki hedef ve politikalar çerçevesinde ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde kullanılmasının sağlanmasıdır. 5018 sayılı kanun Sayıştaya dış denetim, örgüte ise iç denetim sorumluluğunu vermiştir (Maliye Bakanlığı [MB], 2005). Milli Eğitim Bakanlığı (MEB) bu kapsamda 27.12.2007 tarihli 2063 sayılı İç Denetim Başkanlığı yönergesini uygulamaya almıştır. MEB yönergesi kapsamında iç denetimin amacı, objektif ve bağımsız bir değerlendirme yaparak yönetimin çalışmalarını geliştirmek ve değer katabilmek için yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek, örgüt kaynaklarının ne düzeyde verimli ve etkili kullanıldığını tespit etmek, kurumsal etkililiği artırmak ve ihtiyaç duyulan alanlarda rehberlik faaliyetlerinde bulunmaktır (MEB, İç Denetim Yönergesi).

İç denetim mali, sistem, bilgi teknolojisi, uygunluk ve performans gibi farklı denetim türlerini kapsamakla birlikte uygulamada daha çok hukuki ve mali denetim şeklinde algılanmaktadır, (Arabacı, 2010) ancak eğitim sisteminin girdisi ve çıktısı öğrenci olduğu için bu denetim türlerinden belki de en önemlisi performans denetimidir. Çünkü performans denetimi, örgütün bütün birimlerinde (okul söz konusu olduğunda en küçük birim sınıftır) yani sınıflarda hayata geçirilen etkinliklerin planlanması, uygulanması ve kontrolü süreçlerinde bu etkinliklerin eğitimin ve okulun amaçları kapsamında etkililiğinin, etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Püsküllüoğlu vd., 2019). Elbette okullarda mali ve diğer işlemlerin denetlenmesi önemlidir ancak eğitim ve öğretim süreçlerinin denetlenmesi eğitimin ve okulun amaçları açısından hayati derecede önemlidir. Bu nedenle iç denetiminde işbaşında eğitim ve rehberlik prensibinden hareketle durum tespitinin yapılarak eğitimin amaçlarını gerçekleştirmede en önemli aktör olan öğretmene yardım sunulması gereklidir. Eğitim kurumlarının kendine özgü özelliklere sahip olması, okullarda uygulanacak denetim modelinin seçiminde etkilidir. Okullardaki denetim, bir fabrikadaki gibi ürün kontrolünden oldukça farklı bir yaklaşım gerektirmektedir. Okulların ana maddesi insan olmakla birlikte, öğrenci-öğretmen başarısını değerlendirmek de ciddi ve karmaşık bir süreçtir. Eğitim sisteminde farklı uygulamalar ve modeller, denetlenmek istenen alana ve amaçlara göre çeşitlilik göstermektedir (Köybaşı vd., 2017).

Öğretmenler, öğretim sürecini yürüttükleri için konum olarak önemli noktadadırlar ancak sürece üst yönetim açısından bakamayabilirler ve bu nedenle bazı unsurları gözden kaçırabilirler. Denetim, öğretmenlere etkin bir öğretim süreci konusunda dönüt sağlanarak mesleki gelişimlerinin desteklenmesine katkıda bulunmaktadır (Çakırer, 2010). Dolayısıyla eğitimin amacına ulaşabilmesi için, eğitim etkinliklerinin etkili bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir ve iç denetim modeli denetime getirdiği farklı bakış açısı ile eğitim denetimde çağdaş yaklaşımların kullanılmasında önemli rol oynamaktadır. Bu çalışmanın odak noktasını da değişen denetim anlayışı sonrası geliştirilen denetim yaklaşımlarından sanatsal denetim, klinik denetim ve farklılaştırılmış denetim yaklaşımları oluşturmaktadır. Çalışmada eğitim

kurumlarında olumsuz sonuçlar üreten geleneksel denetim anlayışının yerine konulabilecek alternatifler arasında öne çıkan sanatsal, klinik ve farklılaştırılmış denetim modelleri alanyazın bağlamında ilgili dokümanlar incelenerek bu modellerin öğretmen denetiminde nelere odaklandıkları ve süreçlerine değinilmiş ayrıca öğretmenin sınıftaki etkililiğine nasıl ve ne yönü ile katkı sundukları hem denetimi gerçekleştirenler hem de öğretmenler açısından vurgulanmak istenmiştir. Dolayısı ile burada amaç her hangi bir modeli öne çıkarmak değil aksine her üç modelinde güçlü ve gelişime açık yönlerine dikkat çekerek bu modellerin iç denetim modeli ile nasıl güçlendirilebileceğine katkı sunmaya çalışmaktır.

2. YÖNTEM

Bu araştırma nitel araştırma yöntemlerinden olan doküman analizi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Doküman analizi araştırılan konu(lar) ile ilgili basılı ve çevrimiçi kaynakların incelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım & Şimşek, 2013). Doküman analizi çoğunlukla kütüphanecilik, antropoloji ve tarih disiplinlerinde kullanılagelmiş olmakla birlikte sosyal bilimler için gözlem, anket ve görüşme yöntemlerine ek olarak öneminin anlaşılması sonucunda araştırma amacına bağlı olarak tercih edilmektedir. Bu çalışmada da araştırma amacından yola çıkılarak birincil araştırma kaynakları olan basılı veya çevrimiçi kaynaklar olan kitap, makale, tez ve raporlara ulaşılarak incelenmiş ve sanatsal, klinik ve farklılaştırılmış denetim ile ilgili detaylı bilgilere ulaşılmıştır. Bowen'e (2009) göre doküman analizinde kullanılan kaynaklar araştırmacının müdahalesi olmadan hazırlandığı veya kaydedildiği için veri güvenliği açısından oldukça değerli olan müdahalesiz verileri içermektedir. Çalışmada Merriam'ın (2009) önerdiği doküman analiz aşamaları olan uygun kaynakları bulma, kaynakların orijinalliğini kontrol etme, araştırma amacına bağlı olarak içerik analizi yapma aşamaları takip edilmiştir. Bu duruma ek olarak araştırmada kullanılan kaynakların güvenliğini artırmak için kullanılan kaynaklarda yayıncının, yazarın(ların) ve yayın yılının/tarihinin belirtilmiş olmasına özellikle dikkat edilmiştir.

3. SANATSAL DENETİM

Sınıf içi etkinlikleri geliştirmek ve öğretmenlerin etkililik düzeyini arttırmak, çağdaş denetim modellerinin ortaya çıkmasının başlıca nedenleri arasında gösterilmektedir. Bu denetim modellerinden biri de sanatsal denetim modelidir. Sanatsal denetim, Elliot W. Eisner tarafından 1982 yılında alana kazandırılmıştır (Dilekçi, 2012). Sanatsal denetimi savunan kesime göre, denetimin tarihinde öğretimin içeriği sanatsız algılanmaktaydı. Bilimsel yönetim prensiplerinin uygulanması sonucu önemli değişiklikler gözlemlenmiş ve öğretimin yalnızca teknik bir süreç olmadığı aynı zamanda bir sanat olduğu iddiasıyla bilimsel denetimin sanatsal boyutu öne çıkmıştır. Stanford üniversitesinin belirttiği gibi Eisner, sanat eğitimi, müfredat çalışmaları ve nitel araştırma alanlarıyla ilgilenmiş ve yaptığı çalışmalarda sıklıkla sanatsal eğitime vurgu yapmıştır. Eisner, akademik kariyeri boyunca eğitim uygulamalarının yanı sıra sanatın da öğrencilerin öğrenmesine fayda sağlayacağını savunmuştur. Sanatın çocuklar da düşünme becerilerinin geliştirilmesinde kritik öneme sahip olduğunu ve sanatın, öğretmenlere uygulamalarında hem güçlü bir rehber hem de eleştirel bir araç olabileceğini savunmuştur. Ona göre sanat, öğrencilere küçük farklılıkların büyük etkiler yaratabileceğini öğretir ve çoklu bakış açılarını geliştirmelerinde yardımcı rol oynayabilir (www.ed.stanford.edu, 2024).

Eisner (2002) sanatsal denetimi, sanatsal duyarlılığa ve sınıfta meydana gelen inceliklerin önemini fark edebilen denetimin bilgisine dayanan; okulda gözlemlenen olaylar üzerindeki kararlarda etkisi olan öğretmen ve diğer kişilere olayı şiirsel, mecazi dil kullanarak aktaran bir denetim yaklaşımı olarak tanımlamaktadır. Eisner' a göre öğretim de bir sanattır ve her zaman planlandığı gibi ilerlemez aksine koşullara bağlı olarak değişebilir. Öğretmenlere öğretim koşundaki kesin dayatmalar onları kitler bu sebeple denetimde estetik duyarlılık bir alternatif olarak ortaya çıkarmıştır (Hopkins & Moore, 1993). Pajak'a (1993) göre bir müzisyenin enstrüman çalarken nabzını tuttuğu bir tempo olduğu gibi, öğretmenin de ders sırasında nabzını tuttuğu bir sınıfı vardır. Dersin işlenişi de kendi içinde bir ritme sahiptir. Nasıl ki eğitimde tek tip geçerli öğretim ölçütü yoksa, öğretmenlerin farklı koşullarda uygulayacağı ölçütlerde değişiklik gösterebilir. Bu denetim modelinde, öğretmenlerin öğretim süreci boyunca sınıf içinde öğrenciler ile yaptıkları etkinliklerde sanatsal bir yön olduğu kabul edilmekte (Dilekçi, 2012), öğrenme anlamlı ve şiirsel görülmektedir. Öğrenme faaliyetlerini etkileyen faktörler bu denetim modelinde yakından incelenmektedir (Pasaribu vd., 2017: 35). Sanatsal denetim, katı ve değişmez kurallara sahip, rutin kontrole dayalı denetim uygulamalarının aksine, öğretmenlere anlayışlı ve nezaketli yaklaşımı benimseyerek öğretmeni özel kılan yönleri ve öğretmenin öğretim sürecindeki özel yönlerine odaklanılmaktadır (Uğurlu, 2013).

Sanatsal denetim uygulamaları kapsamında öğretmenin görevleri arasında öğrencilerinin fenomenleri estetik bakış açısı ile görmesini sağlamak, öğrencilerin yaratıcılıklarını kullanmaya teşvik etmek, bakış açılarını geliştirmelerini ve duyarlılıklarını arttırmak vardır (Erkol, 2022). Eisner, öğretimde sanatı kişinin rutininde olmayan yeni öğretim teknikleri ve koşullarına göre yeni yöntem yaratma yeteneği ve isteği olarak ele almaktadır. Öğretmen öğrenme sürecindeki en önemli unsurlardan biri olarak görülmektedir. Eğitim olanakları çok iyi olsa dahi öğretmen görevini yerine getirmezse

veya görevinde tam bilgiye ve yetkinliğe sahip değilse bu durumda öğrencilerin öğrenme sürecinden istenen sonuç alınamayacaktır. Her öğrenci benzersiz olduğundan, her birinin farklı ilgi alanı ve yeteneği, karakter ve zekası olduğundan öğretmenin öğrenci özelliklerinin çeşitliliğine uygun öğrenme modelleri, stratejisi veya yöntemleri tasarlama becerisine sahip olarak, öğrenme sürecini etkili bir biçimde yönetmesi beklenmektedir (Pasaribu vd., 2017: 35).

Sanatsal denetimin amacı öğretmenin, öğrencilerine kullanması gereken öğretim dili, hitap yeteneği, ders anlatım şekli ve yöntemi, sınıf içi yeterliliği, sınıfı doğru yönlendirmesi gibi gerekli becerileri edinmesine yardımcı olmaktır (Yılmaz, 2004). Başka bir ifade ile sanatsal denetimin ana amacı öğretmen-öğrenci için öğretimin kalitesini arttırmak ve gelişmesini sağlamaktır. Eisner eğitim sürecinde sanatı vazgeçilmez unsur olarak gördüğünden derste öğretmene sanatçı rolünü vermektedir ve öğretimin kalitesini arttıracak unsurlar arasında olan yaratıcılığın, etkili iletişimin ve empatinin öğretme sürecinde aktif kullanılması gerektiğini dile getirmektedir (Erkol, 2022). Eisner'a göre öğretim her zaman önceden tasarlandığı gibi kusursuz ilerleyemez çünkü öğretim sanattır ve öğretim süreci koşullara göre değişip şekillenebilmektedir. Sanatsal yaklaşım öğretimin niteliğini bütünsel ve öngörülemez olarak kabul etmektedir. Sistemin içerisinde öğretmenlere konulan kesin, katı ve değiştirilemez kuralların öğretmenlerin gelişimini ve ders içi aktifliğini kısıtladığı düşünülmektedir (Loughran & Brubaker, 2018).

Eisner, denetim kavramını bürolardaki ve fabrikalardaki hiyerarşik ilişkiler ile bağdaştırarak “denetim” kavramı yerine “danışman ilişkileri” kavramını kullanmayı uygun görmüştür. Denetim kavramı öğretmen ve denetici arasındaki bilgi alışverişini ortadan kaldıran ve sadece deneticinin düşüncelerine önem veren bir anlayış gibi görülmektedir. Oysa denetim süreci öğretmenlerinde kendilerini ifade etmekten çekinmedikleri, denetim sırasında söz sahibi oldukları ve deneticinin önerilerini kabul veya red etmek gibi inisiyatifler aldıkları bir süreç olmalıdır (Loughran & Brubaker, 2018). Denetmeden öğretmenin sorunlarını dinlemesi ve sınıftaki öğrenme sürecini dikkatle inceleyebilmesi, öğrenme sürecini gözlemlenmede daha özenli davranması, iyi iletişim kurabilme gibi becerilere sahip olması ve başkalarının duygularına empatik yaklaşması beklenmektedir. Sanatsal denetim öğretmenin isteklerini dinlenip anlamaya çalışan hatta uygulamaya koyan denetim modelidir. Denetmenlerin ve öğretmenlerin öğrenme süreci boyunca karşılaşılan sorunların üstesinden gelmede birbirleriyle uyumlu olmaları ve iş birliği içinde hareket etmeleri temel alınmaktadır (Pasaribu vd., 2017: 35). Denetimin sanatsal bakış açısıyla ele alınarak özellikle okullardaki bürokratik yapılar içerisinde uygulanması okullardaki insan ilişkilerinin sanatsal yanını daha görünür hale getirerek okulları daha yaşanılabilir bir yere dönüştürebilir (Uğurlu, 2013).

Hayatın hemen hemen her alanında sanattan yararlandığı gibi eğitimde de sanattan yararlanmak mümkündür ancak bununla birlikte öğretim ve öğretmenliğin sanat mı yoksa bilim mi olduğu konusunda görüş birlikteliği olduğu gibi görüş ayrılıkları da mevcuttur ve bu konu öğretim-öğretmenlik üzerine yapılan tartışmaların oldukça popüler bir konusu olagelmıştır. Bazıları için öğretim bilim, bazıları için ise sanattır. Bu her iki görüşün tersine öğretim sürecinin hem bilimi hem de sanatı içerdiği görüşünü savunanlar da vardır (Balcı & Aydın, 2016; Bozkurt, 2023). Öğretimin ve öğretmenliğin bilişsel yönü bilimselliğe atıfta bulunurken duyuşsal yönü ise sanata atıfta bulunmaktadır. Öğretmenin sınıfta aktaracağı konuya ilişkin araştırma yapması, konu hakkındaki son gelişmeleri araştırıp haberdar olması ve öğrencilere bu bilgileri aktarması, ölçme değerlendirme yapabilme yetisi öğretimin bilimsel yönüne bir örnek olurken, öğretmenin sınıfta ders ortamını bir gösteriye dönüştürerek öğretimi aktarması da sanatsal yönüne gönderme yapmaktadır. Örneğin; öğretmenin fen bilgisi dersinde deney sürecini nasıl işleteceğini ve deney düzeneğini nasıl yapacağını bilmesi, işleyiş sırasına hâkim olması ve konu ile ilgili son gelişmelerden öğrencileri haberdar etmesi bilimsel yönü, bu deneyi yaparken öğrencilerin en iyi biçimde öğrenmesini sağlayacak etkinliklerle dersi destekleyerek deney gibi bir uygulamayı yaparak teorinin dışına çıkması da sanatsal yönü temsil etmektedir (Yılmaz, 2004).

Denetmenlerin uzmanlığı yaptığı denetimin niteliği ve denetmenin gösterdiği tavır ile sınırlandırılmamalıdır. Eisner (2002); eğitimsel eleştirinin eğitim sürecinin gelişmesinde fayda sağlayacağını düşündüğü için denetmenleri eğitim eleştirmenleri olarak da tanımlamaktadır. Başka bir ifadeyle denetmen gözlem yaparak değerlendirmede bulunmalı, gördüklerinin altında yatan asıl sorunları anlamalı ve öğretmenlerle iş birliği içerisinde ilerleyerek, topladığı bilgileri öğretim sürecinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi için kullanılmalıdır (Erkol, 2022). Sanatsal denetim yalnızca görünen olaylar ile ilgilenmemektedir aynı zamanda o olayların altında yatan sebepleri aramaktadır. Bu nedenle değerlendirmenin yapılması için uzun bir zaman dilimi gerekmektedir. Bu zaman dilimi içerisinde denetmen ve öğrenmen arasında güven duygusu ve diyalog oluşmalıdır. Denetmenin durumları çoklu bakış açısı ile yorumlayabilmesi, o durumdan etkilenenleri anlayıp onların bakış açısıyla da bakabilmesi gerektiğinden üst düzey uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır (Yılmaz, 2004). Sanatsal denetim modelini oluşturan dört temel unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki denetmenlerin gözlemledikleri durumdaki anlık olayları fark ederek, ayrıntılı bir şekilde analiz edebilme yeteneğine sahip olmalarıdır. Devamında ise denetmenlerin gördükleri olayları aktarmada zorluk çekmemesi, konuyu öze indirgeyebilmesi ve karşı tarafa aktardıklarını sade, akıcı ve etkili bir dil ile ifade edebilmesi beklenmektedir. Denetmenlerin sınıfa özel uygun dinamikleri, denetim modellerine uygun kavram veya kuramlardan destek alarak akıcı şekilde açıklayabilmesi

gerekmektedir. Sanatsal denetim modelini oluşturan son unsur ise değerlendirmedir. Bu aşamada sürecin genel hatlarıyla incelenip değerlendirilmesi beklenmektedir (Ünsal, 2019).

Sanatsal yaklaşımda değerlendirme etkinlikleri arasında; olayların yalnızca görünen gerçek anlamları değil içerdikleri gizli anlamlarının da önemsenmesi, deneticinin güçlkle fark edilebilecek noktaları bile görebilme yeteneğine sahip üst düzeyde bir uzmanlığa sahip olması beklenmektedir. Bunlara ek olarak öğrencilerin öğrenme sürecindeki gelişimine yapılan genel katkıların dışında öğretmenin yaptığı katkının önemsenmesi ve takdir edilmesi düşüncesi benimsenmektedir. Sınıftaki olayların uzun ve belli bir zaman sürecinde tekrarlı gözlemlenmesi, denetici ve öğretmen arasında dostça ilişki sağlanması değerlendirmedeki bir diğer önemli etkidir. Son olarak deneticinin deneyimleri, duyarlılıkları ve yaşadığı güçlüklerin eğitsel durumları daha iyi algılamasında etkili araç olduğunun bilincinde olmasıdır (Daresh, 2001). Denetleme için en üst düzeyde eğitim uzmanlığı, nelerin uygun ve gerekli olduğunu görebilme yeteneğini gerektirmektedir. Bir öğretmenin katkıları kadar, öğrencilerin eğitim yönünden gelişmelerine yaptığı özel katkıları da değerlendirmektedir. Sınıftaki olayların önemini anlayabilmek için denetmenin öğretme-öğrenme sürecini uzun bir zaman dilimi içinde gözlenmesini gerektirmektedir (Seçkin, 1998; Sergiovanni & Starratt, 2018).

Sözlü ve sözsüz iletişim denetimde büyük bir öneme sahiptir. Denetmenler ilettikleri konuya hâkim olmalarının yanı sıra nasıl bir iletişim şeklinin gerekliliğinin de bilincinde olmalıdırlar. Çünkü öğrenmenin temeli iletişim ve aynı zamanda güvene dayanmaktadır. Öğretmenler kendisi ile iletişim kurmaya çalışan kişilerin bunu ne maksatla yapmak istediğini bilmek ve ona güvenmek isterler. İyi bir denetmen güvenilir bir duruş sergilemeli ve iyi bir dinleyici olmalıdır. Kendisine söylenenleri anlamalı ve aldığı bilgileri doğru ve anlaşılır şekilde düzenlemelidir. Öğretmenin görüşlerini rahatlıkla anlatabileceği bir konfor alanı gereklidir. Güven ortamı oluşturamayan bir denetmenle sağlıklı bir süreç yürütmek mümkün değildir. Her iki tarafta sorunları bulma, çözüme ve öğrenmede istekli olmalıdır. İkisi arasında oluşturulacak güven sağladıkları iletişimle doğrudan ilişkilidir. Sanatsal denetim modeli öğretmenlerin motivasyonunu arttırdığı gibi pedagojik yeterliklerinin gelişmesine de yardımcı olmaktadır (Sharp, 1990; Yılmaz 2004). Alternatif model yaklaşımlarının temel felsefesinin öğretmenleri buldukları durumdan daha üst bir noktaya taşımak ve mesleki gelişimlerine katkı sağlamak olduğu çıkarımı yapılabilir (İlğan, 2008b; 2014).

Sanatsal denetim eğitim örgütlerinde uygulanması kolay bir eğitim modeli görülmemektedir. Bunun nedenleri arasında eğitim kurumlarının var olan kültürel yapısı, denetim modellerinin yapısı, eğitim hiyerarşisi gibi etmenler sıralanabilmektedir. Østern ve Trondheim (2011), sanatsal denetimin özelliklerini ve okul gözetiminde uygulanabilirliğini oluşturdukları bir matrix üzerinde değerlendirmişlerdir. Bazı özelliklerin örtüştüğü bazı özelliklerin ise üzerinde çalışılması gereken idealler olabileceği, diğerlerinin ise eğitim denetiminde canlandırıcı unsurlar olarak ele alınabileceği söylenebilir (Østern & Trondheim (2011).

Østern ve Trondheim'in (2011) oluşturduğu Sanatsal denetimin uygulanabilirliği matrix'ine göre sanatsal denetim modeli davranış modeli oluşturma, öğrencilere ve öğretmenlere fikirlerini özgürce ifade edebilecekleri bir ortam sunma, öğrencilerin yaratıcılıklarının desteklenmesi ve güzel fikirlerin değerlendirilmesi gibi özellikleri sunması açısından okul gözlemlerinde ve öğretmenlerin eğitiminde uygulanabilir. Sanatsal denetimin, Türk eğitim sisteminde gerçekleştirilebilmesi çeşitli sınırlıklara sahiptir. Örneğin; öğretim programının öğretmen ve öğrenciler tarafından oluşturulması gerekmektedir ancak Türk Eğitim sistemi içerisinde öğretim programı Millî Eğitim Bakanlığı (MEB) tarafından hazırlanmaktadır ve programın belirlenen tarihlerde bitirilmesi beklenmektedir. Bu nedenle Türk eğitim sisteminde uygulanabilirliği tartışmaya açıktır (Erkol, 2022). Yaklaşım kesinlik içermediği için çok fazla eleştiri almaktadır. Bu eleştirileri tamamıyla görmezden gelmek mümkün gözükmemektedir. Kesin bir şekilde ortaya konan verilerin yorumlanması ve anlamlandırılması ile öğretmenlere daha sağlıklı değerlendirme yapılabileceği ve destek olunabileceği düşünülmektedir (Loughran & Brubaker, 2018; Sergiovanni & Starratt, 2018). Sanatsal denetim yaklaşımının okullardaki uygulanabilirliğini zorlaştıran diğer etmen ise iyi sonuçlar alabilmek için üst derecede iyi denetmenler tarafından seçilmiş çevrelerde, seçilmiş öğretmenler ile yürütülmesi ihtiyacıdır (Hopkins & Moore, 1993).

Sanatsal denetimin Türk eğitim sisteminde uygulanabilirliği zorlu görünmekle birlikte iç denetim modeli ile kullanılması çeşitli kazanımları da beraberinde getirebilir. İç denetim modelinin dikkate değer en önemli katkıları arasında stratejik planlama süreçlerini uygulaması vardır. Bu açıdan değerlendirildiğinde model, sanatsal denetim süreçlerinin planlanmasını hedef odaklı ve daha organize hale getirmek için kullanılabilir. Böylece sanatsal denetimde uygulanacak yöntemler, denetim hedefleri ve ölçüm kriterleri belirlenebilir ve süreçlerin etkililiği artırılabilir. Ayrıca iç denetim modelinin performans göstergelerinin belirlenmesi ve izlenmesi için önemli bir araç olduğu hatırlanacak olursa sanatsal denetimin etkililiğini artırmak için öğretmenlerin pedagojik ve sanatsal performanslarını değerlendirmek üzere çeşitli göstergeler oluşturulabilir. Bu göstergeler aracılığı ile sanatsal denetim süreçleri objektif olarak değerlendirilerek iyileştirmeler sağlanabilir. İç denetim aynı zamanda uyumluluk ve risk yönetimi süreçlerini de içerir. Sanatsal denetim süreçlerinde kurumun karşılaşılabileceği muhtemel riskler belirlenerek, bu risklerin yönetimleri için stratejiler

geliştirilebilir. Dahası sanatsal denetim süreçlerinin kurumun standartları ve genel hedefleri ile uyumu sağlanabilir. İç denetim modeli, iyileştirme süreçleri ve düzenli geri bildirim içerdiği için sanatsal denetim kapsamında öğretmenlere sunulan geri bildirimlerin yapılandırılmış ve daha sistematik olması, öğretmenlerin pedagojik yaklaşımlarını zenginleştirmelerine de yardımcı olabilir. İç denetim ile sağlanan geri bildirimler, öğretmenlerin performanslarının sürekli izlenerek iyileştirilmesi için kullanılabilir. Öğretmenlerin pedagojik ve sanatsal faaliyetleri için ihtiyaç duyabilecekleri destek ve materyallerin etkin bir şekilde sağlanması için iç denetim modelinden yararlanılabilir çünkü iç denetim modeli eğitim kurumlarının kaynaklarının verimli ve etkin kullanılmasını sağlamaktadır. Eğitim kurumları iç denetimin bu stratejilerini kullanarak sanatsal denetim süreçlerini daha verimli ve etkili şekilde kullanabilirler.

4. KLİNİK DENETİM

1950-1960 yılları arasında, "Klinik Denetim" terimi olarak ilk defa, Harvard Üniversitesi Eğitim Fakültesi öğretim üyeleri Cogan, Goldhammer ve Anderson tarafından kullanılmıştır. Goldhammer ve Cogan, denetim sürecinin uygulama becerisi ve uzmanlık bilgisi gerektirdiğini düşündükleri için tıbbi terim olan "kliniksel denetim" terimini kullanmayı tercih etmişlerdir. Klinik denetimin temel amacı, öğretmenin mesleki performansını geliştirmeye yardımcı olmaktır (Pajak, 2003). Sergiovanni ve Starrat (2018) ise klinik denetimi, öğretimin ilerletilmesi ve öğretmenlerin mesleki gelişimi için onlarla birebir iletişim kurmayı amaçlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Yoğun bir dikkat ve ayrıntılı gözlem isteyen bu yaklaşım modeli, öğretmen ile denetmen arasında etkin iletişim içeren klinik kavramını bütünsel olarak açıklamaktadır. Klinik denetimin ana odağı, denetmen ve öğretmen arasındaki ilişkiyi geliştirmek, yakınlaştırmak (Acheson & Gall, 1987; Loughran & Brubaker, 2018), öğretmen davranışlarını değiştirerek öğretimi geliştirmektir (Taymaz, 2013). Bu denetim modeli objektif geri bildirim sağlayarak öğretmenlere yönlendirme yapar ve öğretim sorunlarını tanımlayarak çözüm önerileri sunar (Kayıkçı vd., 2018). Öğretmenlere çeşitli eğitim stratejilerini kullanma becerisi kazandırmayı hedeflemektedir. Aslında klinik denetim hayat boyu öğrenmeye teşvik eden olumlu bir denetim modelidir (Erişmen, 2008).

Sullivan ve Jeffrey'e (2013) göre; klinik denetimin temel özellikleri şu şekildedir, öğretmenin öğretimin iyileştirilmesi için konuyla ilgili gerekli bilgi, birikim ve anlayışa sahip olması beklenmektedir. Öğretmenin öğrencilere içerikleri etkili bir şekilde iletebilmesi gerektiğini ve davranışsal becerileri öğrenmesi gerektiğini düşünmektedir. Bu davranışsal beceriler ise; sınıf yönetimi, öğrenci motivasyonunu artırma ve etkili iletişim gibi alanları içerebilir. Denetici, öğretmenin neyi nasıl öğreteceğini vurgular. Ancak burada amaç öğretmenin kişiliğinin değiştirilmesi değil, öğretimin iyileştirilmesidir. Geleneksel yaklaşımlar genellikle başarısızlıkları eleştirmeye ve olumsuzluklara odaklanabilirken, burada başarılı örnekler ve yapıcı analizler vurgulanmaktadır. Bütün değerlendirmeler değer yargılarına göre değil gözleme dayalı kanıtlar üzerinden yapılmaktadır. Süreç içerisinde planlama, gözlem ve analiz bir döngü halinde sürdürülmelidir. Denetim sürecinin sadece bir kontrol mekanizması değil aynı zamanda bir öğrenme süreci ve karşılıklı bilgi alışverişi sağlanarak ilerletilmesi gerektiğini belirtmektedir. İki taraflı eğitim anlayışı, denetmen ve öğretmenin birbirlerinden öğrenmeye açık oldukları bir yaklaşımı ifade eder. Klinik denetimde, denetim öğretimin kendi doğasına uygun analiz edilmeli ve geliştirilmelidir. Denetmen sadece öğretmenin öğretimini değil kendi denetim sürecini de analiz edip değerlendirebilmelidir. Denetçi-öğretmen arasında; karşılıklı güven vardır ve hiyerarşik bir düzen yoktur ikisi de eşittir ve iş birliğine dayalı çalışır. Yeni düşüncelere açıklık, denetimde değişmez olan bazı sınırların ortadan kaldırılması, eğitim sistemi içinde var olan sorunlar için klasik çözümleri dayatmak yerine duruma göre seçeneklerin sunulması en uygun olan çözümün iş birliğine dayalı bir yöntemle bulunması, yargılayıcı ifadelerden uzak durulması, öğretmenlerin kişiliklerine ve mesleki uygulamalarına saygı duyulması gibi unsurlar, bu yaklaşımın özellikleri arasındadır (Daresh, 2001; Loughran & Brubaker, 2018; McLean & Whalley, 2004).

Klinik denetimin genel amaçları arasında öğretiminin niteliği konusunda öğretmenlere geri bildirim sağlamak vardır. Bu denetim modelinin ilk aşamasında, gözlemin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi ve öğretmene destek sağlama amacı bulunmaktadır. Öğretmenlik genellikle yalnız bir meslek olarak nitelendirilir. Birçok öğretmen, sınıf içinde düşüncelerini paylaşabileceği meslektaşlarından yoksun hisseder. Öğretmenler diğer sınıftaki öğretmenleri ders anlatırken gözlemlene fırsatı pek bulamamaktadır. Dolayısıyla kendi öğretim performanslarını değerlendirirken bir kıyaslama yapma şansları yoktur. Farklı gözlem yöntemleri kullanılarak, öğretmenlere hedeflerin daha net belirlenmesini sağlama, gözlem verilerine dayalı bilgilerin toplanması ve çeşitli verilerin analiz edilerek kendi performansları hakkında dönüt alma imkânı sunmaktadır. Bu denetim modeli, öğretmenin bu önemli sosyal ihtiyacını karşılamak adına etkili bir araç olabilir diyebiliriz (Acheson & Gall, 1987). Klinik denetim döngüsel olarak üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar denetimin planlanması, gözlemin yapılması ve geri bildirimde bulunulmasıdır. Klinik denetimi diğer denetim modellerinden ayıran en önemli özellikleri doğrudan öğretmen-denetmen etkileşimini vurgulaması ve öğretmenin mesleki gelişimini amaçlamasıdır (Loughran & Brubaker, 2018).

Goldhammer vd. (1980) klinik denetim modelinin beş basamaklı bir süreç olduğunu savunmaktadır. Bu “Denetim Döngüsü” her aşamada gereken faaliyetler yerine getirildikten sonra bir sonraki aşamaya geçilmektedir. Elde edilen noktadan başlayarak döngü tekrar başlatılmaktadır. Böylelikle amaç hem denetimde süreklilik sağlanmak hem de niteliği arttırmaktır. Aşağıda bu basamaklar ele alınmaya çalışılmıştır (Glickman vd, 2020; Loughran & Brubaker, 2018; Yavuz, 1995):

1. Aşama: Öğretmen ile Gözlem Öncesi Görüşme:

Denetici ve öğretmen; gözlemin nedeni ve amaçları, gözlem sırasında odaklanılması gereken hususlar, kullanılacak gözlem yöntemi veya gözlem formu, gözlem zamanı ve gözlem sonrası gibi konuları bir araya gelerek belirlemektedir. Denetmen ve öğretmen neyi ortaya koymaları gerektiğini daha iyi anlayabilmeleri için bu etkenler gözlem yapılmadan önce kararlaştırılmalıdır.

2. Aşama Sınıftaki Öğretimin Gözlemlenmesi:

Gözlemin yapıma aşamasıdır. Gözlemci, tek bir yöntemi kullanabileceği gibi çeşitli gözlem yöntemlerini bir arada kullanabilir. Bu noktada, gözlemcinin unutmaması gereken en önemli faktör, 'tanımlama' ile 'yorumlama' arasındaki ayrımıdır. Tanımlama, ortaya çıkan ve kaydedilen gerçek olayları ifade ederken; yorumlama ise bu olaylardan çıkarılan anlamları içermektedir.

3. Aşama: Gözlemin Analizi ve Yorumlanması ile Görüşme Yaklaşımının Karşılaştırılması:

Gözlemin analizi ve yorumlanması ile görüşme stratejisinin belirlenmesi bu aşamada mümkündür. Denetçi, sınıftan kaydettiği verilerle ayrılır ve bu veriler üzerinde çalışmak üzere tek başına bir ofise veya köşeye geçer. Kullanılan araç, anket veya açık uçlu form ne olursa olsun, denetmen bu bilgilerden anlam çıkarır ve bir değerlendirme yapar. Denetmenin bu aşamada yapması gereken diğer önemli karar, gözlem sonrası öğretmenle birlikte kullanılacak yaklaşımı seçmektir. Denetmen, gözlemlerini, yorumlarını sunacaksa, öğretmenden girdi isteyecekse, bir hedef belirleyecek ve öğretmene hangi eylemleri yapması gerektiği ile ilgili konularda bilgi isteyecekse yönergeli (yönerge-kontrol) (directive-control) veya öğretmene aralarından seçim yapabileceği alternatifler sağlaması (yönerge-bilgilendirici) (directive-informational) gerekmektedir. Denetici, gözlemlerini öğretmenle paylaşmalı ve aynı zamanda öğretmene, yaptığı gözleme ilişkin yorumlarını bildirmesi için bir fırsat tanımalıdır. Öğretmenin gelişimi için her iki tarafın da ortak bir anlaşmaya varması önemlidir. Denetmen gözlemleri açıklayarak ve öğretmeni analiz etmeye, yorumlamaya ve kendi planını yapmaya teşvik ederek yönlendirici olmamalıdır. Bazı denetmenler, gözlem sonrası görüşmeden önce öğretmene gözlem verilerini ileterek, öğretmenin bu verileri incelemesine ve görüşmede kendi önceliklerini dile getirmesine olanak tanımaktadırlar.

4. Aşama Öğretmen ile Gözlem Sonrası Görüşmesi:

Gözlem formu, gözlemlerle ilgili analiz ve yorumlar tamamlandıktan ve gözlem sonrasında kullanılacak yaklaşım belirlendikten sonra denetici, öğretmenle gerçekleşecek gözlem sonrası görüşme için hazır hale gelir. Bu görüşme, gözlem analizinin detaylı bir şekilde tartışılmasını içerir ve gerekirse öğretmenin öğretimsel gelişimi için planlama sürecini içerir. Toplantının başında, gözlemlerde alınan notlar, kayıtlar ve izlenimler öğretmene iletilir. Bu sayede, öğretmene sınıfta gözlemlenenler aktarılır. Ardından denetici, hangi yaklaşımın seçildiğine bağlı olarak bunlar; yönlendirici-kontrol edici, yönlendirici-bilgiye dayalı, işbirlikçi veya yönlendirici olmayan yaklaşımdan hangisi seçildi ise bu yaklaşımı takip eder. Geleceğe dönük planların geliştirilmesi sorumluluğu denetmene verilebileceği gibi, eşit olarak paylaşılabilir ya da öğretmenin sorumluluğuna verilebilmektedir. Görüşme, bir geliştirme planı ile son ermektedir.

5. Aşama Önceki Dört Aşamaların Gözden Geçirilmesi:

Gözlem öncesi görüşmeden, gözlem sonrası görüşmeye kadar olan tüm aşamaların gözden geçirilmesi ve yeterli, etkili olup olmadığına karar verilmesi, eğer gerekli ise aşamaların tekrarlanması bu safhada belirlenir. Bu amaçla düzenlenecek toplantı, gözlem sonrası görüşmenin hemen ardından gerçekleşebileceği gibi, birkaç gün sonra ayrı bir toplantı olarak da planlanabilir. Bunun resmi bir içerikte olması gerekli görülmez. Kısa bir tartışma oturumunda şu sorulara yanıt aranmaktadır; Yapılan çalışmalardan en değerli kısımlar nelerdir? Ve Daha az önem taşıyan kısımlar hangileridir? Veya Hangi değişiklikler önerilebilir? Bu eleştiriler, simgesel ve işlevsel eleştirileri içerir. Bu şekilde hem denetici hem de denetlenen, gelişim çabalarına katılma fırsatı bulabilirler. Simgesel eleştiriler genellikle sembolik veya temsili değer taşır ve genellikle motivasyonu artırmaya veya olumlu bir ortamı teşvik etmeye yöneliktir. İşlevsel eleştiriler ise somut ve spesifik öneriler içerebilir, bu da doğrudan performansı geliştirmeye yönelik pratik adımları içerir. Bu tür bir yaklaşım, öğretmenin hem motivasyonunu hem de mesleki gelişimini destekleyebilir. Deneticinin öğretmene verdiği geri bildirimler, öğretmenin gelecekteki çalışmalarında hangi uygulamaların sürdürülmesi, gözden geçirilmesi ya da değiştirilmesi gerektiği gibi konularda karar vermesini kolaylaştırmaktadır. Bu aşama ile bütün aşamalar tamamlanmıştır. Öğretmen, bu aşamaların sonunda somut bir eylem planına sahiptir. Denetmen, gelecek gözlem öncesi görüşmesinde odaklanılacak noktaların belirlenmesi ve gözlem yöntemleriyle ilgili hazırlanan planı gözden geçirme veya yeniden oluşturma konusunda daha iyi hazırlanma fırsatına sahip olacaktır.

Klinik denetim, denetmen ve öğretmen arasında bir fikir paylaşımı oluşturarak öğretmenin öğretimsel becerilerini geliştirmek açısından büyük fayda sağlayabilir. Ancak, klinik denetim, tüm öğretmenler için uygun bir yaklaşım olmayabilir. Klinik denetim süreci hem öğretmen hem de denetmenin önemli ölçüde zaman ayırmayı gerektirebilir. Bu yaklaşımın aşırı sıklıkta kullanılması durumunda, sürecin tüm aşamalarının bir alışkanlık haline gelme riski de bulunmaktadır. Bu yaklaşımda, zaten başarılı olan ve yoğun bir denetime ihtiyaç duymayan bazı öğretmenlere gereksiz derecede aşırı denetim uygulanmış olabilir. Öğretmenlerin mizaçları ve ihtiyaçları, öğrenme stilleri kadar farklıdır. Bu sebeple klinik denetim, bazı öğretmenler için oldukça uygun olabilir ancak bazıları için hiç uygun olmayabilir (Sergiovanni & Starratt, 2018).

Klinik denetime yöneltilen başlıca eleştirilerden bazıları şu şekildedir; Klinik denetim, her okul, sınıf ve öğretmen için uygun olmayabilir; çünkü işini başarıyla yapan bir öğretmenin öğretim etkinliklerinde detaylı bir şekilde sorun aramak, öğretmeni sıkıp, çalışma motivasyonunu düşürebilmektedir. Denetimi standart formlar, anketler ve testler gibi ölçme araçlarına sığdırmaya çalışmanın faydadan çok zararı dokunabilmektedir. Fakat klinik denetim özellikle problem alanlarını tespit etmek ve çözüm önerilerini katılımcı bir anlayışla uygulama özelliği ile mesleğe yeni başlayan öğretmenlerin hem kişisel hem mesleki gelişimlerini gerçekleştirmelerine katkı sağlayacak etkili bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir (Çakırcı, 2010). Göksoy ve Öztürk'ün yaptığı çalışmada ise; öğretmenlerin bu yaklaşımla denetlenmesinin uygun olmayacağı gözlemlenmiştir. Bunun nedeni öğretmenlerin geçmişteki denetim tecrübelerinin klasik tarzda olması nedeniyle, oluşan izlenim veya denetime yaklaşımları bu yönde şekillenmiş ve başka bir denetim şekline yabancı kalmış olmalarından kaynaklanabilmektedir (Göksoy & Öztürk, 2018).

Klinik denetim, 1960'ların başlarından itibaren öğretmen eğitiminde desteklenirse de öğretmenlerin denetiminde pratik bir model olarak kabul görmemiştir. Bu durumun temel nedeni, üniversitelerin ilkelerini oluştururken öğretmen denetiminin maliyetli olacağı endişesidir. Üniversiteler, denetim faaliyetlerine karşı isteksizdir. Ayrıca, öğretmenlerin klinik denetim konusundaki isteksizliği de bazı sınırlılıkları ortaya koyar. Denetmenler, öğretmenlerin klinik denetimde birikimlerini kullanmalarına yönlendirmede yeterli yaratıcılık veya sabır sergileyemeyebilirler (Hopkins & Moore, 1993). Hyrkas (2005), klinik denetimin sınırlılıklarını üç ana kategoriye altında toplamıştır. İlk sınırlılık, klinik denetimin uygulanmasında ortaya çıkmıştır. Bürokratik ve sosyal zorluklar, klinik denetimin eğitim sistemine yerleştirilmesine olanak tanımamaktadır. Örgüt yapısı, klinik denetimin gözlem ve görüşme aşamalarına istenilen zamanı tanımamaktadır. Klinik denetmen sayısının yetersiz olması da ikinci bir sınırlılıktır. Son sınırlılık ise bu denetim modelinin öğretmenler tarafından bir cezalandırma sistemi gibi algılanmasından kaynaklanmaktadır (Hyrkas, 2005).

Klinik denetimin üniversiteler ve öğretmenler arasında beklenen kabulü görmemesinin yanı sıra iç denetim ile entegrasyonu eğitim kurumlarında öğretimin kalitesini artırabilir ve öğretmen mesleki gelişimini sağlayabilir. Örneğin, iç denetim, performans göstergelerinin belirlenmesi ve bu göstergelerin sürekli izlenmesi açısından önemli rol oynar. Öğretmenlerin sınıf yönetim yetkinlikleri, pedagojik becerileri ve öğrenci başarısı gibi performans göstergeleri iç denetim süreçleri ile belirlenebilir ve bu göstergelerden elde edilecek objektif veriler öğretim kalitesinin artırılması için kullanılabilir. Ayrıca klinik denetim süreçlerinin daha fazla veri temelli olması sağlanarak geri bildirimler ile öğretmenlerin mesleki gelişimleri desteklenebilir. Klinik denetim süreçlerinde karşılaşılabilecek olası riskler yine iç denetim ile belirlenerek risklerin yönetimi için stratejiler geliştirilebilir. Dahası iç denetim süreçleri kullanılarak klinik denetim süreçlerinin eğitim kurumlarının yasal gereksinimleri ve standartları ile uyumlu hale gelmesi sağlanabilir. Klinik denetim süreçlerinde öğretmenlere sağlanacak geri bildirimlerin daha sistematik ve yapılandırılmış olması için iç denetimin sürekli iyileştirme ve düzenli geri bildirim süreçlerinden yararlanılabilir. İç denetim ile sağlanan objektif öneri ve analizler aracılığı ile klinik denetim süreçleri etkili hale getirilebilir. Son olarak klinik denetim süreçlerinde eğitim kurumlarının ve öğretmenlerin ihtiyaç duyabilecekleri desteklerin, eğitim programlarının ve materyallerin sağlanmasında iç denetim işe koşulabilir çünkü iç denetim eğitim kurumlarının sahip oldukları kaynakların etkin kullanılmasına yardımcı olur.

5. FARKLI LAŞTIRILMIŞ DENETİM

Farklılaştırılmış denetim, çeşitli değerlendirme ve denetim işlemleri sırasında öğretmene alternatifler sunma yaklaşımını önceleyen bir model olarak tanımlanmaktadır. Model 1980'ler de Allan A. Glatthorn tarafından alanyazına kazandırılmıştır. Bu denetim modeli aday öğretmenlere ve meslek içinde sorunları olan öğretmenlere, gelişme fırsatı sunmaktadır (Loughran & Brubaker, 2018). DiPaola ve Hoy'a (2013) göre bu denetim modelinde, öğretmenler mesleki gelişimlerinden kendileri sorumludur. Farklılaştırılmış denetim öğretmen merkezli bir yaklaşımdır ve süreçte okul müdürlerinin veya denetmenlerin öğretmenlere uyguladığı denetimin odak noktası öğretmenlerin profesyonelliğidir. Yaklaşımın temel olarak öğretmen mesleki gelişimine odaklanarak, öğretmenin potansiyelini değerlendirip geliştirmeyi amaçlayarak öğrenci öğrenimini arttırmayı hedeflediği söylenebilir. Bu yaklaşımda öğretmenin özel ihtiyaçları da dikkate

alınmaktadır. Model özellikle akademik seviyeleri farklı olan öğretmenlerin akademik düzeylerine uygun çeşitli yaklaşımlarla denetlenmelerini sağlayarak, farklı seviyedeki öğretmenlerin mesleki gelişimlerine destek olmayı amaçlamaktadır (İlğan, 2007).

Farklılaştırılmış yaklaşımda denetimin etkili uygulanması; öğretmenlerin iş birliği yapmasını sağlamakta, öğretimin profesyonel seviyeye ulaşmasına katkıda bulunmakta, öğretmenlere kendi mesleki gelişimlerini yönlendirme konusunda seçenekler sunmakta. Glatthorn (1997), “Denetimi Uygulama Biçimi” başlığı altında, denetimi etkileyen faktörleri dört ana kategoride açıklamaktadır. Bu kategoriler; mesleki kültür, destekleyici çalışma koşulları, kolaylaştırıcı yapılar ve kapsamlı hizmetlerdir. İş birliğine dayalı mesleki kültür, mesleki çalışma şartlarının geliştirilmesi, eğitim kurumlarındaki takım çalışması ve öğretmenlerin yönetimle olan ilişkileri denetim sürecine önemli etki etmektedir (Bozkurt, 2023). Bütün bunların ötesinde yaklaşımın temel özelliği ve avantajı, öğretmeni geliştirme ve eğitim sorunlarını çözme konusunda öğretmene ve denetçiye çok çeşitli seçenekler sunmasıdır. Farklılaştırılmış yaklaşım öğretmenlere yoğunlaştırılmış geliştirme, iş birliğine dayalı geliştirme ve öz yönelimli geliştirme arasından bir seçim sunmaktadır (Jailall, 1998; Loughran & Brubaker, 2018). Glatthorn (1997) belirttiği dört evreye ek olarak üç gelişim ve iki değerlendirme seçeneği sunmuştur. Bu geliştirme seçeneklerini aşağıdaki gibi açıklamam mümkündür:

1.Yoğunlaştırılmış Geliştirme:

Denetmenin, öğretim yöntemleri yerine, öğrenme sonuçlarına yoğunlaştığı bir süreçtir. Aday öğretmenler ve öğretimsel zorluklar yaşayan öğretmenlerin de bu programa dahil olmaları beklenmektedir. Durum değerlendirme toplantısı, öğretmen ve denetmenin istedikleri bir zamanda bir araya gelerek mesleki konuları tartıştıkları ve başarılı noktaların ortaya konulduğu bir etkinliktir. Bu gelişim sekiz unsuru içermektedir. İlki durum değerlendirme toplantısıdır. Bu toplantı öğretmen ve denetmenin istedikleri bir zamanda bir araya gelerek mesleki konuları tartıştıkları ve başarılı noktaların ortaya konulduğu bir etkinliktir. Klinik denetim modelindeki gözlem öncesi görüşme, sınıf gözlemi, analiz ve gözlem sonrası görüşme aşamalarıyla paralel özelliklere sahip olan ikinci (gözlem öncesi), üçüncü (durum saptama için gözlem), dördüncü (gözlemin analizi), beşinci (analiz sonrası görüşme) unsurları içermektedir. Altıncı unsur ise rehberlik bölümü olarak adlandırılmaktadır (Pehlivan, 2007). Öğretmen ve denetmen gözlem sürecinde önem verilmesi gereken veya vurgulanacak becerileri belirlemektedir. Yedinci unsur gözleme dayanmaktadır ve öğretmenin bir yeteneği üstünde durularak öğretmenin bu yeteneği kullanımı hakkında bilgi toplamak için bir form kullanılmaktadır. Son unsur ise; gözlem sonrası görüşmedir. Öğretimsel lider ve öğretmene gözlem sonuçlarını analiz ve değerlendirme olanağı vermektedir. (Glatthorn, 1997; Loughran & Brubaker, 2018).

2.İşbirliğine dayalı geliştirme:

Öğretmenlerin profesyonel anlamda kendi gelişimlerini desteklemek amacıyla küçük gruplar halinde birbirlerine yardım ettikleri, karşılıklı bir uzlaşmaya vardıkları süreçtir. Mesleki etkileşimler, eylem araştırmaları gibi faaliyetler, birbirlerinin derslerini gözlemlemeleri ve görüşmeler düzenlenmesi bu bir araya gelişlere örnek gösterilebilir. Program ve öğretim materyallerinin geliştirilmesi bu stratejilerden sadece birkaçıdır (Glatthorn, 1997). Öğretmen, meslekaşısıyla birlikte gözlem sürecini gerçekleştiren takımın bir parçası haline gelerek birbirlerinin derslerini gözlemleyip, birbirlerinin öğretimleri hakkında dönütte bulunurlar. Denetmenin üzerinden yük alınır çünkü öğretmenler denetim sürecini yürütmektedir ve öğretimsel lider konumundaki denetmen, öğretmenler için bilgisine danışılacak bir kaynaktır. Model tecrübeli öğretmenlerle meslekaşlık ilişkilerine önem veren ya da faydalı gözlem deneyimlerine odaklanan bir yaklaşım olarak kullanılabilir (Pehlivan, 2007).

3.Öz yönelimli geliştirme:

Öğretmenlerin kendi başına gelişim sağlamalarıdır. Kendi öz denetimlerini gerçekleştirerek, bağımsız çalışmalarını güçlendirmeyi hedefleyen bir yaklaşımı benimsemektedir (Pehlivan, 2007). Okul yöneticileri öğretmenlere destek sunarken, öğretmenler kendi gelişim hedeflerini belirlerler ve bunun için bireysel planlar geliştirirler. Bu hedeflere ve planlara ulaşabilmek için de gerekli eylemleri belirleyip öğrencilerden dönüt alarak sürecin değerlendirmesini yaparlar. Bu geliştirme yaklaşımında, öğretmenler kendi gelişimlerini denetçi rehberliği olmaksızın kendileri yönlendirmeye çalışmaktadırlar (Glatthorn, 1997; Loughran & Brubaker, 2018). Özellikle tek başına çalışmayı benimseyen öğretmenler için tercih edilebilir.

Farklılaştırılmış denetim öğretmene mesleki gelişim seçenekleri sunduğu gibi iki değerlendirme seçeneği de sunmaktadır. Bunlar; yoğun ve standart değerlendirmedir.

1.Yoğun değerlendirme:

Bu değerlendirme ücret belirleme, görev süresinin uzatılması, sona erdirilmesi, terfi, sözleşme yenileme gibi üst düzey kararların alınmasında kullanılan bir değerlendirme sistemidir. Bu yapı özel araştırmalarla desteklenen kriterlere dayanan

bir dizi gözlem ve mülakat içermektedir. Öğretimsel olmayan işlevlerdeki performansın değerlendirilmesini amaçlar ve bu değerlendirmeler okul müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir (Glatthorn, 1997).

2. Standart Değerlendirme:

Öğretmenlerin mesleklerinde yeterliliklerini kanıtlamış oldukları durumlar için yürürlükteki yasal gereklilikleri karşılamaya odaklanan, asgari değerlendirme şartlarını yerine getirmeyi amaçlayan gözlemler ve görüşmeler standart değerlendirmeyi içermektedir (Glatthorn, 1997). Farklılaştırılmış denetim modelinde öğretmenlerin kişiliklerine önem verilir ve kendi gelişimlerini başlatma ve sürdürme konusunda inisiyatif almalarına olanak tanınır (Jailall, 1998). Öğretmenler, biyolojik, ruhsal ve bilişsel olarak farklı seviyelerde bulunmaktadır. Denetim modelinin uygulanmasıyla birlikte, denetim süreci öğretmenlerin bireysel ihtiyaçlarına daha uygun ve daha az zorlayıcı hale gelebilir. Bu model öğretmenlerin potansiyel yeteneklerini geliştirerek öğrenci öğrenimini artırır diyebiliriz (İlğan, 2008a).

Herkes için aynı şekilde tasarlanmış ve içerik bakımından standartlaştırılmış denetim uygulamalarının etkisiz olması çağdaş denetim modellerinden farklılaştırılmış denetim modelinin ortaya çıkışını sağlamış olmakla birlikte modelin iç denetim modelinin çeşitli süreçlerinden yararlanması modeli daha da güçlendirebilir. Söz gelimi iç denetimin sunmuş olduğu ölçülebilir ve objektif değerlendirme kriterleri okulların ve öğretmenlerin bireysel ihtiyaçları çerçevesinde özelleştirilerek farklılaştırılmış denetim süreçlerinde kullanılabilir. Böylece bu süreçlerin daha hedef odaklı ve etkili olması sağlanabilir. Farklılaştırılmış denetim süreçlerinde iç denetimin sağladığı yapılandırılmış ve düzenli geri bildirimler ile okullara ve öğretmenlere özelleştirilmiş, esnek ve gelişim ihtiyaçları ile daha uyumlu çözümler sunulabilir. Özellikle öğrenci ihtiyaçlarına yönelik değerlendirmelerde ortaya çıkabilecek risklerin tespiti iç denetimin objektif ve ölçülebilir kriterleri ile yapılabilir ve farklılaştırılmış denetim süreçlerinde bu risklerin yönetimi için stratejiler geliştirebilir. Farklılaştırılmış denetim süreçlerinin uyumu ve etkinliği, iç denetim standartları kapsamında düzenli olarak analiz edilip raporlanabilir.

6. SONUÇ

İnsanın doğasına yönelik olumsuz etkisi olan, çalışanları sürekli denetim altında tutulması gerektiğini savunan, aksi takdirde işten kaçacak varlıklar olarak gören ve sadece yasal yönle odaklanarak otoriteye dayanan uygulama ve politika oluşturma anlayışından uzaklaşan yönetim yaklaşımı ile birlikte, geleneksel denetim anlayışı da yerini insanı değerli bir varlık olarak gören, kendi sorumluluklarının bilincinde ve kendi kendini denetleyebilen, yetebilen varlıklar olarak gören çağdaş denetim yaklaşımlarına bırakmış ve denetmen ile denetlenen arasında karşılıklı pozitif iletişime dayanan, çalışanların desteklediği katılımcı uygulamalara geçilmiştir. MEB'de İç Denetim Yönergesiyle denetimde katı ve merkezi yapı yerine insani merkezîyetçi ve esnek uygulamaları benimsemiştir (Hoşgörür, 2016; MEB, 2021). İç Denetim Yönergesi denetimi klasik ve şekilci uygulamasından kurtararak işlevsel, sistem odaklı ve bütüncül bir yaklaşımla yapılmasına zemin hazırlamıştır. Okul, eğitim sistemimin alt üretim birimidir ve burada mali işlerden çok okulun asli işlevi olan eğitim-öğretim faaliyetlerinin denetlenmesi işlevseldir. MEB İç Denetim Yönergesi temelinde eğitimde işbaşında yetiştirmeyi ve rehberliği odağına alan, öğretmene doğrudan yardımı benimseyen denetim yaklaşımlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çalışmada ele alınan çağdaş denetim modelleri arasında olan sanatsal, klinik ve farklılaştırılmış denetim modellerinde de öğretmenler kendi sorumluluklarının bilincinde, geleneksel denetmen baskısı olmadan kendi kendilerini değerlendirecek nitelikte görülmektedirler. Çağdaş denetim modelleri denetim kavramını, sınıf içindeki durumun tespiti olarak değil, sürekli gelişim süreci olarak ele almaktadır (Loughran & Brubaker, 2018). Çağdaş denetim modelleri denetimi, öğretmenlerin meslek hayatları boyunca sürekli öğrenme ve kişisel gelişim çabalarını teşvik ve motive edecek bir araç olarak görmektedir. Bu çalışmada öğretmenlerin, hiçbir dış baskı olmadan kendi görev ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirecek mesleki olgunluk düzeyine ve sorumluluk bilincine ulaşmış olmalarını sağlayacak denetim modellerine ve nasıl uygulanacaklarına değinilmiştir çünkü nitelikli bir eğitim için çağdaş denetim modellerinin uygulanması beklenmektedir (Balcı & Apaydın, 2016; Sullivan & Glanz, 2000).

Bu çalışmada ele alınan çağdaş denetim modellerinden sanatsal denetim öğretmenin sanatsal ve benzersiz yönlerini ortaya çıkarmayı ve bu yetenekleri geliştirmeyi amaçlar (Glickman vd., 2020) bu nedenle de odağında öğretmenin sanatsal ifade yeteneği, sezgisi ve yaratıcılığı vardır. Sanatsal denetim modelinin amaç ve odağını gerçekleştirmek için denetmen öğretmenin sınıf içi performansını yaratıcı ve subjektif bir şekilde değerlendirirken öğretmenin stilini, bireysel yaklaşımlarını ve yöntemlerini takdir eder (Loughran & Brubaker, 2018). Denetmen bu modeli kullanırken değerlendirme için yapılandırılmamış gözlemler ve diğer nitel değerlendirme alternatiflerini kullanmaktadır. Diğer taraftan klinik denetim, öğretmenin profesyonel gelişimini desteklemek ve gelişim alanlarını belirlemeyi amaçladığı gibi öğretmenin öğretim yöntemlerini sistematik ve objektif şekilde değerlendirmeyi amaçlar (Göksoy & Öztürk, 2018). Bu nedenle de

odağında sistematik geri bildirim ve gözlem süreçleri vardır. Model bu süreçleri gerçekleştirmek üzere yöntemsel olarak ön görüşme, sınıf içi gözlemler ve takiben ayrıntılı geri bildirim oturumlarını kullanır. Değerlendirmede bulunmak üzere sanatsal denetim modelinin aksine yapılandırılmış gözlemler, çeşitli kriterlere dayalı değerlendirmelerle birlikte analitik geri bildirimleri (Nolan & Hoover, 2018) işe koşar. Farklılaştırılmış denetim modeli ise her bir öğretmenin bireysel gelişim ihtiyaçları ile uyumlu destek sağlamayı ve profesyonel gelişimi kişiselleştirmeyi amaçlar. Amacından kaynaklı olarak öğretmenlerin bireysel gelişim düzeylerini, deneyimlerini ve ihtiyaçlarını dikkate alan özelleştirilmiş denetim süreçlerini odağında tutar. Bireyselleştirilmiş bu yaklaşım, yöntemsel olarak göreve yeni başlayan öğretmenler için daha yoğun desteği, deneyimli öğretmenler içinse danışmanlık odaklı ve daha esnek yöntemleri uygulamaktadır (Sergiovanni & Starratt, 2018). Denetim süreçleri tamamen öğretmenin ihtiyaçlarına, kariyer aşamasına ve kişisel hedeflerine göre uyarlanmaktadır. Değerlendirme yöntemleri de yine öğretmenin ihtiyaçları ve deneyimi çerçevesinde değişiklik gösterebilmektedir. Aktarılmaya çalışıldığı üzere her üç model de öğretmenin mesleki gelişimini desteklemek üzere farklı yaklaşımlar benimsemektedir. Sanatsal model özgünlüğü ve yaratıcılığı öncelerken, klinik model yapılandırılmış ve sistematik bir değerlendirme sürecini benimsemektedir. Farklılaştırılmış model ise tamamen öğretmenin bireysel ihtiyacı temelinde özelleştirilmiş desteği sağlar. Bu sebeple eğitim kurumlarında denetim görevini yerine getirecek denetmenin hem kurumun hem de öğretmenin hedef(ler)ine uygun denetim modelini seçmesi önemli görünmektedir.

Sözü edilen denetim modelleri benimsedikleri amaç ve yöntemlerle birbirinden ayrıştığı gibi avantajları ve dezavantajları yönüyle de farklılık göstermektedirler. Örneğin sanatsal denetimin avantajları arasında öğretmenin bireysel yaratıcılığını ve özgünlüğünü teşvik etmek varken (Kayıkçı vd., 2018) değerlendirme sürecinin kişisel yargılara dayanması ve standartlaştırılmış ölçütlerden uzak subjektif olması dezavantajları arasında yer almaktadır (Pasaribu vd., 2017). Klinik denetimde ise öğretmenin mesleki gelişiminin belirlenmiş kriterlere göre desteklenmesi, objektif ve yapılandırılmış değerlendirme süreçlerini kullanması avantajları arasında görülmektedir. Öte taraftan bu süreçlerin zaman alıcı olması ve bazı öğretmenlerce fazlaca katı ve kuralcı görülmesi dezavantaj olarak değerlendirilmektedir (Nolan & Hoover, 2018). Son olarak farklılaştırılmış denetim modelinde öğretmenin bireysel gelişim ve ihtiyaçlarının dikkate alınarak kişiselleştirilmiş ve esnek desteğin sağlanması oldukça yararlı görülmele birlikte bütün bu süreçlerin kapsamlı uygulama ve plan gerektirmesi, denetmenin öğretmenin ihtiyaçlarını doğru değerlendirmesinin ve uygun desteği sağlamasının zorluğu ise modelin dezavantajları arasında yer almaktadır (Köybaşı vd., 2017).

Modellerin amaç, odak, avantaj ve dezavantajları göz önde bulundurulduğunda kullanımları aşamasında, genel olarak kurumsal uygunluğu ve etkinliği sağlamayı amaçlayan iç denetim süreçlerine öğretmenlerin mesleki gelişimi ve öğretim kalitesinin artırılması dahil edilerek hem bireysel hem de kurumsal amaçların bütünleştirilmesi önemli görünmektedir. Böylelikle öğretmenlerin mesleki gelişimi sağlanabileceği gibi kurumsal hedefler arasında yer alan eğitimin amaçları da gerçekleştirilebilir. Ayrıca iç denetim süreçlerine, klinik denetimin geri bildirim yöntemleri ve yapılandırılmış gözlemler entegre edilerek veriye dayalı sistematik değerlendirmeler yapılabilir. Sanatsal denetimin esnek ve yaratıcı değerlendirmeleri ile öğretmenin yaratıcı potansiyeli ve bireysel yetenekleri göz önünde bulundurulabilir. Farklılaştırılmış denetimden ise öğretmenin bireysel gelişim ihtiyaçlarına uyarlanmış değerlendirme yaklaşımı alınabilir. Modellerde kullanılan yöntemler bağlamında ise iç denetim süreçlerinde sanatsal denetimin yaratıcı geri bildirim yöntemleri, klinik denetimin analitik geri bildirim ve farklılaştırılmış denetimin bireysel geri bildirim yöntemleri iç denetim süreçleri ile birleştirilerek öğretmenlerin mesleki gelişim ihtiyaçlarına destek sağlanabilir.

Sonuç olarak eğitimde sanatsal, klinik ve farklılaştırılmış denetim modellerinin optimizasyonu, her bir modelin avantajlı yönleri düşünülerek gelişime açık yönleri iç denetim süreçleri ile desteklenerek uygulanabilir. Örneğin, sanatsal denetim bağlamında iç denetim süreçlerinde öğretmenin yaratıcı öğretim yöntemleri ve bireysel yetenekleri teşvik edilebilir veya okullarda düzenli olarak sanatsal atölyeler düzenlenebilir ve öğretmenlerin sanatsal bakış açıları zenginleştirilebilir. Klinik denetim modeli çerçevesinde ise öğretmenlerin dersleri sistematik olarak gözlemlenebilir ve gözlem sonrasında veri temelli geri bildirim sunulabilir veya farklılaştırılmış model bağlamında danışmanlık odaklı süreçler işletilebilir. Böylece denetim süreçleri hem bireysel hem de kurumsal hedeflere ulaşılmasına aracılık ederek öğretimin kalitesini ve öğretmenin mesleki gelişimini destekleyebilir. Daha etkili ve bütüncül denetim sisteminin oluşturulması öğretimin kalitesinin artırılmasına da katkı sunabilir.

Kaynakça

- Acheson, K. A. ve Gall, M. D. (1987). *Techniques in the clinical supervision of teachers: Preservice and inservice applications*. (2nd Edition). Wiley.
- Arabacı, İ. B. (2010). Yeniden yapılanma sürecinde eğitim denetimi ve kaotik durum: Yeni bir model önerisi. *Milli Eğitim Dergisi*, 40(187), 311-327.

- Balcı, A. & Apaydın, Ç. (2016). *Öğretim denetimi: Uygulama araçları ve kavramlar*. Pegem Akademi Yayıncılık.
- Bowen, G. A. (2009). Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40
- Bozkurt, H. C. (2023). *Tercih edilen ders denetim modelinin öğretmenlerin ve yöneticilerin benimsedikleri eğitim felsefelerine ve mesleki değişkenlere göre incelenmesi*. [Yayımlanmamış yüksek lisans tezi]. Ege Üniversitesi.
- Çakırer, İ. (2010). *Türkiye eğitim denetimi sistemi ile Finlandiya eğitim denetimi sisteminin karşılaştırılması*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Cumhuriyet Üniversitesi.
- Daresh, J. C. (2001). *Supervision as proactive leadership*. (3rd Edition). Waveland Press.
- DiPaola, M. F. & Hoy, W. K. (2013). *Principals improving instruction: Supervision evaluation, and Professional development*. Information Age Publishing.
- Dilekçi, Ü. (2012). *Sanatsal denetim modelinin kamu ilköğretim okullarında benimsenebilirliğinin analizi*. [Yüksek lisans tezi]. Abant İzzet Baysal Üniversitesi.
- Eisner, E. W. (1998). Does experience in the arts boost academic achievement. *Arts Education Policy Review*, 100(1), 32-40. Doi: 10.1080/10632919809599448.
- Eisner, E. W. (2002). *The arts and the creation of mind*. Yale University Press.
- Erişmen, H. (2008). *Ortaöğretimde klinik denetim modeline yönelik öğretmen görüşleri*. [Yayımlanmamış yüksek lisans tezi]. Yakın Doğu Üniversitesi.
- Erkol, H. (2022). Sanatsal denetim modeli ve Türk Eğitim Sisteminde uygulanabilirliği. *Anadolu Eğitim Liderliği ve Öğretim Dergisi*, 10(1), 1-14.
- Glatthorn, A. A. (1997). *Differentiated supervision*. Association for Supervision and Curriculum Development, Alexandria VA.
- Glickman, C. D., Gordon, S. P., & Ross-Gordon, J. M. (2020). *The Basic Guide to Supervision and Instructional Leadership* (4th Edition). Pearson.
- Goldhammer, R., Anderson, R. A. & Krajewski, R. (1980). *Clinical Supervision*. Holt Rinehart and Winston.
- Göksoy, S. & Öztürk, Z. (2018). Kliniksel denetim modelinin mesleki ve teknik anadolu lisesinde uygulanabilirliği ile ilgili yönetici ve öğretmen görüşleri. *İlköğretim Online*, 17(4), 1830-1846.
- Hopkins, W. S. & Moore, K. D. (1993). *Clinical Supervision*. Brown Benchmark Publishmark.
- Hoşgörür, V. (2016). Milli eğitimde iç denetim. *Journal of Teacher Education and Educators*, 5(1), 86-105.
- Hyrkas, K. (2005). Clinical supervision, burnout and job satisfaction among mental health and psychiatric nurses in Finland. *Issues in Mental Health Nursing*, 26(5), 531-556.
- İlğan, A. (2007). Carl Glickman'ın gelişimsel denetim modeli. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 14, 1-15.
- İlğan, A. (2008a). İlköğretim müfettişleri ve öğretmenlerinin farklılaştırılmış denetim modelini benimseme ve uygulanabilir bulma düzeyleri. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 55, 389-422.
- İlğan, A. (2008b). Klinik denetimden gelişimsel ve yansıtıcı denetime geçiş. *Selçuk Üniversitesi Ahmet Keleşoğlu Eğitim Fakültesi Dergisi*, 25, 263-282.
- İlğan, A. (2014). Okul müdürünün öğretimsel denetim davranışları ölçeğinin Geçerlik ve Güvenilirlik Çalışması. *Eğitim Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 1-23.
- Jailall, J. M. S. (1998). *Differentiated supervision revisited: towards the development of an effective supervisory model to promote teacher growth and instructional improvement*. [Unpublished Doctoral thesis]. East Carolina University.
- Kayıkcı K, Özdemir İ & Özyıldırım, G. (2018). Denetim anlayışı ve uygulamalarındaki değişimler hakkında okul müdürlerinin görüşleri. *İlköğretim Online*, 17(4), 2170-2187.
- Kayıkcı, K., Vantürk, G. & Yılmaz, O. (2014). Okul müdürlerinin kliniksel denetime ilişkin genel algı ve değerlendirmeleri. *Educational Administration: Theory and Practice*, 20(2), 217-249.
- Köybaşı, F., Uğurlu, C. T. & Demir, D. (2017). Çağdaş eğitim denetimi modeli olarak okullarda farklılaştırılmış denetim uygulamalarına ilişkin bir araştırma. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 15(1), 43-57.

- Loughran, J., & Brubaker, N. D. (2018). *Working with Teachers to Improve Instruction: A Leadership Framework*. Routledge.
- Maliye Bakanlığı (2005). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. Resmî Gazete (Sayı:26226). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=200610654&MevzuatTur=3&MevzuatTertip=5>
- McLean, B. & Whalley, J. (2004). No real tale has a beginning or an end...Exploring the relationship between co-supervision, reflective dialogue and psychotherapeutic work with mental health service users. *Reflective Practice*, 5(2), 225-238.
- MEB. (2021). İç Denetim Yönergesi. 26.04.2024 tarihinde https://icden.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2022_02/14142500_Meb_Yc_Denetim_Birimi_BaYkanYYY_Yonergesi.pdf adresinden erişilmiştir.
- Merriam, S. B. (2009). *Qualitative research: A guide to design and implementation*. Jossey-Bass.
- Nolan, J., & Hoover, L. A. (2018). *Teacher Supervision and Evaluation: Theory into Practice* (3rd Edition). John Wiley & Sons.
- Pajak, E. (1993). Change and continuity in supervision and leadership. G.Cawelti (Ed.), *Challenges and Achievements of American Education* (pp.158–186) içinde. ASCD.
- Pajak, E. (2003). *Honoring diverse teaching styles: A guide for supervisors*. Association For Supervision and Curriculum Development, Alexandria VA.
- Pasaribu, A., Purba, S. & Matondang, Z. (2017). Implementation of academic supervision of artistic model in improving in the role of English teacher as learning agent. *Journal of Research & Method in Education*, 7(6), 34-41.
- Pehlivan, F. (2007). *Türkiye, Fransa ve İngiltere eğitim sistemlerinde öğretimsel etkinliklerin denetiminin yapısal olarak karşılaştırılması*. [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. İnönü Üniversitesi.
- Püsküllüoğlu, E. I., Anasız, B. T., & Hoşgörür, V. (2019). Türk Milli Eğitim sisteminde iç denetim sorunsalı. *Eğitim Kuram ve Uygulama Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 266-275.
- Østern, A. L. & Thorndheim, NTNU (2011). *Artistic supervision in collaborative creative processes*. www.isci.ee/.../A%20L%20Østern%20Artistic%20guidance
- Seçkin, N. (1998). Denetime Yeni Bir Yaklaşım: Sanatsal Denetim. H. Taymaz ve M. Hesapçioğlu (Ed.) *Türkiye'de eğitim yönetimi, Prof. Dr. Ziya Bursalıoğlu'na Armağan* (1. Baskı, s.209-217) içinde. Kültür Koleji Eğitim Vakfı yayınları.
- Sergiovanni, T. J., Starratt, R. J., & Cho, V. (2018). *Supervision: A Redefinition* (9th Edition). McGraw-Hill Education.
- Sharp, C. (1990). Supervision of student teachers: The role of the collegesupervisors. *Education*, 111(1), 53-56.
- Sullivan, S. & Jeffrey, G. (2013). *Supervision that improves teaching: strategies and techniques*. Corwin Press.
- Sullivan, S. & Glanz, J. (2000). Alternative approaches to supervision: Cases from the field. *The Journal of Curriculum and Supervision*, 15(3), 212–235.
- Taymaz, H. (2013). *Eğitim sisteminde teftiş: kavramlar, ilkeler ve yöntemler*. (10. Baskı). PegemA Yayıncılık.
- Uğurlu, C.T. (2013). Sanatsal denetim ölçeği geçerlik ve güvenilirlik çalışması. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*, 19(1), 119-134.
- Yaman, A., & Çınkır, Ş. (2021). İç denetim modelinin Milli Eğitim Bakanlığı'nda benimsenme ve uygulanabilirlik düzeyinin değerlendirilmesi. *Kuram ve Uygulamada Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 196-212.
- Yavuz, Y. (1995). *Öğretmenlerin denetim etkinliklerini klinik denetim ilkeleri açısından değerlendirmeleri (İzmir örneği)*. [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2013). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, K. (2004). Sanatsal denetim. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*, 38, 292-311.

İnternet Kaynakları

- Stanford university. (2024). Elliot W. Eisner. www.ed.stanford.edu
- Ünsal, Y. (2019). *Denetim modelleri*. <https://www.slideshare.net/yaseminnsal/denetim-modellerii>



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: 30, 130-142, 2024

Araştırma Makalesi

KAMU KURUMLARINDA ÜST YÖNETİMİN İÇ DENETİMİ SAHİPLENMEMESİNİN NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ*

(THE REASONS FOR AND SOLUTIONS TO SENIOR MANAGEMENT'S LACK OF OWNERSHIP OF INTERNAL AUDITING IN PUBLIC INSTITUTIONS)

Mehtab Çelik¹ Ersin Korkmaz² Mehmet Güner³ Turgut Karabulut⁴

ÖZ

Bu çalışma ile kamu kurumlarında üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerinin tespit edilmesi, konuya yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesi ve belirlenen nedenlerin ve çözüm önerilerinin önem derecelerine göre sıralamasının yapılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak kamu iç denetçilerinden ve iç denetim alanında araştırmaları bulunan akademisyenlerden nitel ve nicel veriler toplanmıştır. Nitel veriler MAXQDA 2023 paket programı, nicel veriler ise SWARA yöntemi ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak, kamu kurumlarında iç denetimin üst yönetim tarafından sahiplenilmemesinde; “bilgi eksikliği, tehdit, yasal düzenlemeler, katma değer, iletişim, fayda maliyet, teftiş, iç denetim koordinasyon kurulu, önyargı, raporlama ve eğitim” olarak ifade edilen nedenlerin olduğu belirlenmiş, üst yönetimlerin iç denetimi sahiplenmeleri için “iletişim, eğitim, geribildirim/izleme, 5018 sayılı kanun, iç kontrol/kurumsal risk yönetimi, iç denetçi sayısı/ataması, hiyerarşi ve yaptırım” olarak kategorize edilen çözüm önerileri ortaya konmuştur. Kategorize edilen nedenlerden en önemli kriterin iç denetçiler “bilgi eksikliği”, akademisyenler “eğitim”; çözüm önerilerinden ise en önemli kriterin iç denetçiler “iletişim” akademisyenler “hiyerarşi” olduğunu ifade etmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Üst Yönetim, Kamu Kurumları, İç Denetim

Jel Kodları: M42, M48

ABSTRACT

This study aims to identify the reasons for the lack of ownership of internal auditing by senior management in public institutions, develop solution proposals for the issue, and rank the identified reasons and solution proposals according to their importance levels. For this purpose, qualitative and quantitative data were collected from internal auditors working in public institutions and academics conducting research in the field of internal auditing, using a semi-structured interview form. Qualitative data were analyzed using the MAXQDA 2023 package program and quantitative data were analyzed using the SWARA method. As a result, the reasons why senior management in public institutions do not embrace internal audit are listed as lack of information, threat, legal regulations, added value, communication, benefit and cost, inspection, Internal Audit Coordination Board, prejudice, reporting and training. Solution suggestions are categorized as communication, training, feedback/monitoring, Law No. 5018, internal control/enterprise risk management, number/appointment of internal auditors, hierarchy and sanctions. Among the categorized reasons, internal auditors stated that the most important criterion was lack of knowledge, and academicians stated that

* Bu makale, 1-4 Kasım 2023 tarihlerinde Trabzon'da düzenlenen VII. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumunda sunulan bildiri den türetilmiştir.

¹ Arş. Görv., Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fk., mehtab.celik@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8441-6278

² Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi -İİBF, ekorkmaz2429@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6787-5368

³ Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Finans ve Bankacılık Bölümü, mehmetguner@gmail.com, ORCID:0000-0002-9523-1519

⁴ Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fk, İşletme Bölümü, tkarabulut@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8434-3614

the most important criterion was education. Among the solution suggestions, they stated that the most important criterion is internal auditors, communication, academicians, hierarchy.

Keywords: Senior Management, Public Institutions, Internal Audit

Jel Codes: M42, M48

1. GİRİŞ

Kurum faaliyetlerinin belirlenen amaç ve hedefler çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesi amacıyla üst yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti veren fonksiyon iç denetimdir. Ayrıca iç denetim risklerin önceden tespit edilerek yönetilmesine, yönetsel süreçlerin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesine katkı sağlamaktadır (Korkmaz, 2007: 8). Bu doğrultuda kuruma değer katmak, üst yönetime yardımcı olmak, etik kurallar çerçevesinde kurumun hedeflerine ulaşmasında güvence sağlamak ve danışmanlık hizmeti vermek iç denetimin temel amaçlarını oluşturmaktadır (Akçay, 2013: 59). İç denetimden beklenen katma değerlerin tarafsız ve bağımsız bir şekilde elde edilmesinde, iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi önemli rol oynamaktadır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)'ne göre iç denetimde etkinlik, "belirlenmiş hedeflere ulaşılma derecesi", Shoommuangpak ve Ussahawanitchakit (2009)'a göre ise "genel kabul görmüş uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak iç denetçilerin denetledikleri sürece yönelik makul bir güvence verebilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak denetimin amacına ulaşması" olarak tanımlanmaktadır (Gökoğlan, 2022: 951).

İç denetim sisteminin etkinliğini belirleyen birçok faktör bulunmakla birlikte, bunlardan biri de üst yönetimin iç denetime karşı bakış açısıdır. Birçok çalışmada (Mihret ve Yismav, 2007; Cohen ve Sayag, 2010; Gökalp, 2013; Chevers vd., 2016; Dellai ve Omri, 2016; Endaya ve Hanefah, 2016; Lenz vd., 2017; Rudhani vd., 2017; İşçi, 2019) iç denetime, üst yönetim sağladığı desteğin iç denetimi pozitif yönde etkilediği ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere literatürde bu yönde tespitler olmasına rağmen Türkiye'de yapılan bazı araştırmalarda (Kaya, 2014; Karcıoğlu ve Kurnaz, 2017; Özer vd., 2018; Gökoğlan, 2022; Tosun ve Durmuş, 2022) üst yönetimin kamu idarelerinde iç denetimi sahiplenmediği veya yeterince destek olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği (AB) Türkiye İlerleme Raporlarında da bu durumu destekler nitelikte değerlendirmeler bulunmaktadır. Bu kapsamda, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yapılan bir çalışmada, kamu iç denetçilerinin %68 gibi önemli bir kısmı, kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinde etkinliğin sağlanmasında en önemli faktörün "kurum üst yöneticisinin desteği"nin olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir (İDKK, 2018: 23).

Literatürde yer alan araştırmalar değerlendirildiğinde, üst yönetimin kamu idarelerinde iç denetimi sahiplenmemesinin nedenleri ve çözüm önerilerinin derinlemesine araştırılmadığı söylenebilir. Bu kapsamda çalışmada, üst yönetimlerin kamu kurumlarında iç denetimi sahiplenmemelerinin veya yeterince destek olmamalarının nedenlerini tespit etmek ve konuya yönelik çözüm önerileri geliştirmek amaçlanmaktadır. Ayrıca belirlenen nedenlerin ve geliştirilen çözüm önerilerinin önem derecelerine göre sıralamasının yapılması hedeflenmektedir. Bu bağlamda, kamu iç denetçilerinden ve iç denetim alanında araştırmaları olan akademisyenlerden yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler toplanmıştır. Elde edilen veriler MAXQDA 2023 paket programı kullanılarak, üst yönetimlerin iç denetimi sahiplenmemelerinin nedenleri ve çözüm önerileri kategorize edilmiştir. Son olarak sınıflandırılan "nedenler" ve "çözüm önerileri" SWARA yöntemi ile önem derecelerine göre sıralanmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB)'ne adaylık süreci, 1999 yılında düzenlenen Helsinki Zirvesi'nde, resmen başlamıştır. Bu süreçte kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrol yapısının AB'nin benimsediği normlarla uyumlu hale getirilmesi için birçok düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamda değişimin ilk yasal adımı olarak değerlendirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 2006 yılında hazırlanarak uygulanmaya başlanmıştır (Kükre ve Kavak, 2020: 79).

5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce kamuda denetimin, daha çok merkezi otoriteyi önceliklendiren, proaktif olmaktan daha çok geçmiş verilere dönük olan ve mali verilerde mevzuata uygunluğu inceleyerek hata ve usulsüzlük aramaya dayalı bir yapıda olduğu dikkat çekmektedir (Kükre ve Kavak, 2020: 81). Daha sonra 5018 sayılı kanun ile bu anlayış yerini etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine dayalı bir yönetim ve denetim felsefesine bırakmıştır (Tekin, 2017: 206). 5018 sayılı kanunun uygulanmaya başlandığı günden bugüne kamu iç denetim süreçlerinin gelişimini farklı dönemlere ayırarak incelemek mümkündür. 2004-2009 yıllarını kapsayan "kuruluş ve yapılanma", 2009-2014 yılları arasında "uluslararası standartlara uyum" ve 2014-2018 yılları arasında ise "bilgisayar tabanlı otomasyon sistemlerine geçiş" dönemleri iç denetimin gelişimini açıklamak için kullanılabilir (Kükre ve Kavak, 2020: 81).

İç denetimin gelişim sürecindeki ilk dönem olan “kuruluş ve yapılanma” döneminde, yoğun bir şekilde kamu idarelerinde iç denetim sisteminin oluşturulması amacıyla ihtiyaç duyulan mevzuat düzenlemelerinin yapılması çalışmaları yürütülmüştür. Kurumlarda iç denetim süreçlerinde görev alacak denetçilerin eğitilmesi ve hem ulusal hem de uluslararası paydaşların katılımı ve görüşleri ile kamu iç denetimi hususunda ülke genelinde farkındalık yaratılması çalışmaları bu dönemin öne çıkan uygulamaları olmuştur (Kıral, 2014: 167). İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDDK) üyelerinin görevlendirilmesi, yönetmelik ve yönerge gibi ikincil ve üçüncül mevzuatların tesis edilmesi çalışmaları ve Kamu İç Denetimi Strateji Belgesinin ilk kez oluşturulması dönemin en önemli adımlarından bazılarıdır (Kürker ve Kavak, 2020: 85-86). Dönemin özellikleri ve nitelikli iç denetçilerin henüz yetişmemiş olması dolayısıyla kamu kurumlarında çoğunlukla teftiş kökenli müfettiş, denetmen ve kontrolörlerin görevlendirilmiş olması nedeniyle iç denetim faaliyetlerinde daha çok geleneksel teftiş usulünün takip edildiği görülmektedir. Bu nedenle, İDDK raporlarında geleneksel teftiş usullerinin terkedilerek iç denetim perspektifinin özümsemesi gerektiği ve bu amaçla personelin yeni anlayışa uyumunu kolaylaştıracak yasal düzenlemeler ve eğitimler yapılması gerektiği vurgulanmıştır (Kürker ve Kavak, 2020: 86; İDDK, 2009: 66-68).

İç denetim gelişim sürecinin ikinci aşaması, 2009-2014 yılları arasında kapsayan “uluslararası standartlara uyum” dönemi olmuştur. İlk dönemde yapılan çalışmaların birçoğu bu dönemde tamamlanmış veya ileriye taşınmıştır. İç denetim mesleği güncel ihtiyaçları ihtiva edecek şekilde gelişmiş ve uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde yürütülmesi için teknik ve idari kapasitenin geliştirilmesine yönelik çalışmalar hız kazanmıştır. Ayrıca, nitelikli personel yetiştirilerek iç denetçi ihtiyacının karşılanabilmesi için gereken insan kaynağının sağlanması anlamında önemli adımlar atılmıştır (Kıral, 2014: 167). Nitelikli iç denetçi yetiştirilmesi için sertifikasyon çalışmaları yapılmasının yanında kamu kurumlarında ihdas edilen kadroların artırılmasıyla iç denetim kapasitesi niceliksel olarak da yükseltilmeye başlanmıştır. Bu dönem çok sayıda mevzuat değişikliğinin de süratle yapıldığı bir dönem olmuştur. Uluslararası standartlarla uyumlu Kamu İç Denetim Standartlarının yayınlanması sonrasında yürürlüğe girmesi, mesleki standartlara uyumlu hale getirilerek denetçilerden beklenen çıktılar ve denetçilerin faaliyetlerindeki yeknesaklığın teşkil edilmesi için yayınlanan Kamu İç Denetim Rehberi önemli mevzuat çalışmalarının başında gelmektedir. Önceki dönemle kıyaslandığında ise, bu dönemde uygunluk denetimlerinin yoğun olarak yapıldığı, mali denetimlerde artış olduğu gözlenmiştir. Bir sonraki dönemin altyapısını oluşturan bilgisayar teknolojisine dayalı denetimlerin başlamış olduğunu ancak yeterli seviyede olmadığını söylemek mümkündür (Kürker ve Kavak, 2020: 88-89).

Günümüze kadar uzanan üçüncü dönem “bilgisayar teknolojilerine dayalı otomasyona geçiş” olarak ifade edilebilir. Bu dönemde kamu idarelerinin iç denetim birimleri, Kamu İç Denetim Yazılımını (İçDen) kullanmaya başlamıştır. Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi, otomasyon sisteminin kullanımını yaygınlaştırmış ve kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerin önemli bir kısmı yazılımı kullanmak suretiyle iç denetim faaliyetlerini yürütmeye başlamıştır (Uysal, 2014: 155; İDDK, 2015: 20). Dünyada bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin bilgi güvenliğini önemli hale getirmesi “bilgi teknolojileri denetimi” kavramının da önem kazanmasına neden olmuştur. Ülkemizde de bilgi sistemlerinin denetimi faaliyetlerinin önemi anlaşılmış ve 2014 yılında Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi yayınlanmıştır. Bu sayede, günümüze kadar gelen süreçte bilgi teknolojileri denetimlerinin sayısının da arttığı gözlenmiştir (Kıral, 2014: 170).

İç denetimin gelişim süreçlerine bakıldığında Türkiye’de, kamu idarelerinde iç denetim konusunda AB standartlarına uygun çalışmalar neticesinde çok önemli aşamalar kaydedildiği söylenebilir. Özellikle standartlaştırma, insan kaynakları ve teknolojik altyapı anlamında gelişimi büyük ölçüde tamamlanmış olan kamuda, iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi noktasında yasal düzenlemeler ile gerek iç denetçilere gerek üst yöneticilere çok önemli görev ve sorumlulukların verildiği görülmektedir. İç denetim faaliyetlerinden beklenen katma değer elde edilebilmesi için sürece dâhil olan tüm paydaşların tam anlamıyla destek olmaları önem taşımaktadır. Ancak hem AB Türkiye İlerleme Raporları hem de yapılan araştırmalar çerçevesinde kamu idarelerinde iç denetim süreçlerinde çeşitli aksaklıkların yaşandığı ve zaman zaman engellemelerle karşılaşıldığını söylemek mümkündür. Bu tür sorunların giderilmesi noktasında paydaşların iç denetime karşı bakış açılarının ve iç denetimin kamu kurumlarında etkinliğinin artırılması noktasında çözüm önerilerinin ortaya konulması önem arz etmektedir.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Kamu kurumlarında çalışan iç denetçiler ve iç denetim alanında araştırmaları olan akademisyenler araştırmanın çalışma grubunu oluşturmaktadır. Çalışma grubundan verilerin toplanmasında nitel ve nicel araştırma yöntemleri birlikte kullanılmıştır. Varlığı bilinen ancak detayları bilinmeyen olguların veya durumların incelendiği nitel araştırmalarda genellikle tercih edilen fenomenoloji (olgu bilim) deseni tercih edilmiştir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 69). Nitel verilerin toplanmasında kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme formunda “Üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmemelerinin nedenleri neler olabilir?” ve “Belirttiğiniz nedenler doğrultusunda üst yöneticilerin iç denetimi daha çok sahiplenmesi için ne gibi çözüm önerileri sunabilirsiniz?” olmak üzere 2 soruya yer verilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme formu katılımcılara yüz yüze ve online olarak uygulanmıştır. Nitel veriler toplanırken 50 kişilik çalışma grubundan 40 kişiden (akademisyen=7, iç denetçi=33) geri dönüş alınabilmiştir. Nitel yöntemlerle veri toplanan çalışmalarda örneklemin büyüklüğü ve temsil gücünden ziyade, verilerin doygunluğu ve tekrar etme sıklığı dikkate alınmakta ve veriler tekrar

etmeye başladığı anda veri toplama süreci bitirilmektedir (Creswell, 2013a: 86). Ayrıca, olgu bilim araştırmalarında geçerli geri dönüş sayısının “5-25” arasında olması literatürde kabul görmektedir (Creswell, 2013b: 81). Elde edilen geri dönüş sayıları değerlendirildiğinde, yeterli sayılara ulaşıldığı görülmektedir. Araştırmada görüşme yönteminin kullanılması tercih edildiği için “Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İnsan Araştırmaları Sosyal ve Beşerî Bilimler Etik Kurulu” nun 23/06/2023 tarihli ve 06/20 protokol nolu toplantısında etik kurul izin belgesi alınmıştır.

Araştırmada, MAXQDA 2023 paket programı yardımıyla katılımcıların iki soruya verdikleri yanıtlardan kelime bulutları oluşturulmuştur. Kelime bulutları ve katılımcıların kurdukları cümlelerin içerik analizi sonuçlarından yola çıkarak, kamu kurumlarında üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmemelerinin “nedenleri” ve “çözüm önerileri” kategorize edilmiştir. Kategorize edilen “nedenler” ve “çözüm önerileri” tekrar aynı çalışma grubuna gönderilerek katılımcılardan her bir kriteri önem derecesine göre puanlandırmaları istenmiş ve bu şekilde nicel veriler toplanmıştır. Bu kapsamda 42 (akademisyen=6, iç denetçi=36) katılımcıdan geri dönüş alınmıştır. Elde edilen verilerin sıralamasının yapılmasında çok kriterli karar verme tekniklerinden SWARA Yöntemi kullanılmıştır. Kersulienne, Zavadskas ve Turskis (2010) tarafından geliştirilen “Step wise Weigh Assessment Ratio Analysis” (SWARA) yöntemi literatürde bir ağırlıklandırma yöntemi olarak yer almaktadır. Türkçesi “Kademeli Ağırlık Değerlendirme Oran Analizi” olan bu yöntem diğer yöntemlere göre daha az sayıda ikili karşılaştırma gerektirmesi sebebiyle yaygın olarak kullanılmaktadır (Bardakçı, 2020, 4). Ayrıca, bu yöntemde Best Worst Yöntemi ve Analitik Hiyerarşi Prosesi gibi belirli bir ölçek kullanımı zorunluluğu bulunmamaktadır. Karar vericiler için daha kolay ve daha rahat değerlendirme yapabilme fırsatı bulunmaktadır (Stanujkic, Karabasevic ve Zavadskas, 2015, 181-182). SWARA yöntemi, subjektif yani uzman görüşlerine bağlı bir ağırlıklandırma yöntemidir (Aghdaie, Zolfani ve Zavadskas, 2013, 7). Farklı uzman görüşleri bulunduğu anda kriter ağırlıkları değişebilmektedir. Bu sebeple araştırma alanında bulunan uzman seçimi araştırmacılar için önem taşımaktadır. SWARA yönteminde öncelikle ele alınan problem veya çözüm önerileri ile ilgili kriterler belirlenmelidir. Bu yöntemde n adet kriter ve l adet karar verici bulunduğu durumda süreç aşağıdaki gibi ilerlemektedir (Bardakçı, 2020, 4-6).

1. Adım: Önem derecelerinin sıralanması

Karar vericilerin her biri kendi bilgi ve tecrübelerine dayanarak kriterleri değerlendirmektedir. En önemli kriterlere 1 puan verilerek, diğer kriterlere ise en önemli kriter dikkate alınarak puan verilmektedir. Bu puanlar 0-1 arasında ve beşin katları olarak verilmelidir. Kriterlere verilen puanlar; $p_j^k; j = 1, \dots, n; k = 1, \dots, l; 0 \leq p_j^k \leq 1$ olarak gösterilir.

2. Adım: Görelî ortalama önem puanının hesaplanması

Her bir kriter için görelî ortalama önem puanı (\bar{p}_j) (1)'deki gibi hesaplanır.

$$(\bar{p}_j) = \frac{\sum_{k=1}^l p_j^k}{l} \quad j = 1, 2, \dots, n \quad (1)$$

3. Adım: Karşılaştırmalı önem değerinin hesaplanması

Kriterler, görelî ortalama önem puanlarına göre büyükten küçüğe doğru sıralandıktan sonra ortalama önem puanlarının ardışık farkları alınarak (s_j) değerleri bulunur.

4. Adım: Katsayı değerlerinin hesaplanması

Her bir kriter için katsayı değerleri (c_j) (2)'deki gibi hesaplanmaktadır.

$$c_j = \begin{cases} 1, & j = 1 \\ s_j + 1, & j > 1 \end{cases} \quad , j = 1, 2, \dots, n \quad (2)$$

5. Adım: Düzeltilmiş ağırlıkların hesaplanması

Kriterlerin tamamı için düzeltilmiş ağırlıklar (s'_j) (3)'deki gibi hesaplanır.

$$s'_j = \begin{cases} 1, & j = 1 \\ \frac{s_{j-1}}{c_j}, & j > 1 \end{cases} \quad j = 1, 2, \dots \quad (3)$$

6. Adım: Nihai ağırlıkların hesaplanması

5. adımda hesaplanan düzeltilmiş ağırlık değerleri, düzeltilmiş ağırlık değerleri toplamına bölünerek her bir kriter için nihai ağırlıklar (w_j) (4)'deki gibi hesaplanır.

$$w_j = \frac{s'_j}{\sum_{j=1}^n s'_j} \quad , j = 1, 2, \dots, n \quad (4)$$

4. BULGULAR

4.1. Üst Yöneticilerin İç Denetimi Sahiplenmemelerinin Nedenlerine İlişkin Bulgular

İç denetimin, kamu kurumlarındaki üst yöneticiler tarafından sahiplenilmemesinin nedenlerine ilişkin verilen cevaplar doğrultusunda, Şekil 1’de görüleceği gibi sık sık tekrarlayan kelimelerin görsel olarak sunulabildiği bir kelime bulutu oluşturulmuştur.

Şekil 1. “Nedenler” Kelime Bulutu



Şekil 1’de yer alan ifadelerin geçtiği cümlelerin içerik analizleri yapılarak üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmemelerine ilişkin “nedenler” 11 başlık altında toplanmıştır. Bunlar:

- “Bilgi Eksikliği: Üst yöneticilerin iç denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmamasını ifade etmektedir.”
- “Tehdit: Üst yöneticilerin iç denetimi bir tehdit olarak algılamasını ifade etmektedir.”
- “Yasal Düzenlemeler: İç denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin yetersiz olduğuna vurgu yapılmıştır.”
- “Katma Değer: Üst yönetimin iç denetimin kuruma sağlayacağı katma değer farkında olmadığını ifade etmektedir.”
- “İletişim: Üst yöneticiler ile iç denetçiler arasındaki iletişim eksikliğini ifade etmektedir.”
- “Fayda Maliyet: Üst yöneticilerin iç denetimin sağlayacağı faydaların maliyetinin altında kaldığını düşünmesini ifade etmektedir.”
- “Teftiş: Üst yönetimin iç denetim faaliyetini bir teftiş olarak düşünmelerini ifade etmektedir.”
- “İDKK: Kurulun iç denetim ile ilgili eğitim ve tanıtımlar hususunda yetersiz kaldığını ifade etmektedir.”
- “Önyargı: Üst yöneticilerin iç denetim faaliyetlerini kendi açıklarını arıyormuş gibi algılamalarını ifade etmektedir.”
- “Raporlama: Üst yöneticilerin iç denetçiler tarafından hazırlanan raporların kuruma sağlayacağı katkısının düşük olacağını düşünmelerini ifade etmektedir.”
- “Eğitim: İç denetçilerin mesleki anlamda eğitim eksikliklerini, denetim faaliyetini nasıl ve ne şekilde yürütmeleri konusundaki yetersizliklerini ifade etmektedir.”

4.1.1 İç Denetçiler ve Akademisyenler Açısından Üst Yönetimin İç Denetimi Sahiplenmemesinin Nedenlerine İlişkin Kriterlerin Sıralanması

Araştırmanın bu kısmında, üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmemelerinin nedenlerine ilişkin kriterlerin, iç denetçiler ve akademisyenler açısından önem derecelerine göre sıralamaları, SWARA yöntemi adımları takip edilerek yapılmıştır.

1. Adım: Önem derecelerinin sıralanması

Üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesine ilişkin olarak tespit edilmiş olan 11 adet neden, 36 iç denetçi ve 6 akademisyen tarafından sıralanmış ve kriter derecelendirmesi yapılarak puanlandırılmıştır.

2. Adım: Görelî ortalama önem puanının hesaplanması

Tablo 1. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Görelî Ortalama Önem Puanları

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Görelî Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_j)	Kriterler	Görelî Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_j)
Bilgi Eksikliği	0,857	Bilgi Eksikliği	0,833
Tehdit	0,809	Tehdit	0,725
Yasal Düzenlemeler	0,726	Yasal Düzenlemeler	0,717
Katma Değer	0,806	Katma Değer	0,717
İletişim	0,799	İletişim	0,742
Fayda Maliyet	0,731	Fayda Maliyet	0,733
Teftiş	0,744	Teftiş	0,792
İDKK	0,711	İDKK	0,708
Önyargı	0,777	Önyargı	0,833
Raporlama	0,650	Raporlama	0,608
Eğitim	0,640	Eğitim	0,842

Tablo 1’de karar vericilerin üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin yanıtları ele alınarak hesaplanan görelî ortalama önem puanları yer almaktadır.

3. Adım: Karşılaştırmalı önem değerinin hesaplanması

Tablo 2. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Ortalama Önem Puanları ve Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değerleri

İç Denetçiler Açısından			Akademisyenler Açısından		
Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)	Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)
Bilgi Eksikliği	0,857		Eğitim	0,842	
Tehdit	0,809	0,049	Önyargı	0,833	0,008
Katma Değer	0,806	0,003	Bilgi Eksikliği	0,833	0,000
İletişim	0,799	0,007	Teftiş	0,792	0,042
Önyargı	0,777	0,021	İletişim	0,742	0,050
Teftiş	0,744	0,033	Fayda Maliyet	0,733	0,008
Fayda Maliyet	0,731	0,013	Tehdit	0,725	0,008
Yasal Düzenlemeler	0,726	0,006	Yasal Düzenlemeler	0,717	0,008
İDKK	0,711	0,014	Katma Değer	0,717	0,000
Raporlama	0,650	0,061	İDKK	0,708	0,008
Eğitim	0,640	0,010	Raporlama	0,608	0,100

Tablo 2’de üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin kriterlerin ortalama önem puanlarına göre büyükten küçüğe doğru sıralaması yapılmıştır. Daha sonra her bir kriter için bir önceki kriter ile arasındaki mutlak farklar alınarak ortalama değerın karşılaştırmalı önem değerleri belirlenmiştir.

4. Adım: Katsayı değerlerinin hesaplanması

Tablo 3. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Katsayı Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)	Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)
Bilgi Eksikliği	1,000	Eğitim	1,000
Tehdit	1,049	Önyargı	1,008
Katma Değer	1,003	Bilgi Eksikliği	1,000
İletişim	1,007	Teftiş	1,042
Önyargı	1,021	İletişim	1,050
Teftiş	1,033	Fayda Maliyet	1,008
Fayda Maliyet	1,013	Tehdit	1,008
Yasal Düzenlemeler	1,006	Yasal Düzenlemeler	1,008
İDKK	1,014	Katma Değer	1,000

Raporlama	1,061	İDKK	1,008
Eğitim	1,010	Raporlama	1,100

Tablo 3'te üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin ortalama değerlerin karşılaştırmalı önem değerine sahip kritere 1 katsayısı verilerek diğer kriterlerin katsayı değerleri belirtilmiştir.

5. Adım: Düzeltilmiş ağırlıkların hesaplanması

Tablo 4. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_i)	Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_i)
Bilgi Eksikliği	1,000	Eğitim	1,000
Tehdit	0,954	Önyargı	0,992
Katma Değer	0,951	Bilgi Eksikliği	0,992
İletişim	0,944	Teftiş	0,952
Önyargı	0,924	İletişim	0,907
Teftiş	0,895	Fayda Maliyet	0,899
Fayda Maliyet	0,884	Tehdit	0,892
Yasal Düzenlemeler	0,879	Yasal Düzenlemeler	0,884
İDKK	0,866	Katma Değer	0,884
Raporlama	0,816	İDKK	0,877
Eğitim	0,808	Raporlama	0,797

Tablo 4'te üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin kriterlerin düzeltilmiş ağırlık değerleri verilmiştir.

6. Adım: Nihai ağırlıkların hesaplanması

Tablo 5. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Nihai Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)	Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)
Bilgi Eksikliği	0,101	Eğitim	0,099
Tehdit	0,096	Önyargı	0,098
Katma Değer	0,096	Bilgi Eksikliği	0,098
İletişim	0,095	Teftiş	0,094
Önyargı	0,093	İletişim	0,090
Teftiş	0,090	Fayda Maliyet	0,089
Fayda Maliyet	0,089	Tehdit	0,089
Yasal Düzenlemeler	0,089	Yasal Düzenlemeler	0,088
İDKK	0,087	Katma Değer	0,088
Raporlama	0,082	İDKK	0,087
Eğitim	0,081	Raporlama	0,079

Tablo 5'te üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin kriterlerin nihai ağırlık değerleri verilmiştir. Bu bağlamda iç denetçiler açısından, en yüksek ağırlığa sahip kriterin *Bilgi Eksikliği* kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin ise *Eğitim* kriteri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru *Tehdit*, *Katma Değer*, *İletişim*, *Önyargı*, *Teftiş*, *Fayda Maliyet*, *Yasal Düzenlemeler*, *İDKK* ve *Raporlama* olarak sıralanmaktadır. Akademisyenlere açısından ise; en yüksek ağırlığa sahip kriterin *Eğitim* kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin *Raporlama* kriteri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru *Önyargı*, *Bilgi Eksikliği*, *Teftiş*, *İletişim*, *Fayda Maliyet*, *Tehdit*, *Yasal Düzenlemeler*, *Katma Değer* ve *İDKK* olarak sıralanmaktadır. İç denetçiler ile akademisyenlerin farklı nedenleri daha önemli olarak görmelerindeki en önemli etkenin tarafların sürece dair katılımlarının farklılığından kaynaklandığı düşünülmektedir. Zira, iç denetçiler sürecin uygulama kısmında, akademisyenler ise daha çok teorik ve araştırma kısmında etkindir. Bu çalışmada her iki kesimden de görüş alınmasının temel nedeni de uygulama ve teoriye ilişkin deneyimlerin bir araya getirilerek nedenlerin tespit edilmeye çalışılmasıdır.

4.2. Üst Yöneticilerin İç Denetimi Sahiplenmesi İçin Çözüm Önerilerine İlişkin Bulgular

İç denetimin üst yöneticiler tarafından sahiplenilmesi hususunda çözüm önerilerine verilen cevaplarda sık sık tekrarlayan kelimelerin görsel olarak sunulduğu kelime bulutu Şekil 2'de sunulmuştur.

Şekil 2. “Çözüm Önerileri” Kelime Bulutu



Şekil 2’de verilen kelime bulutundaki ifadelerin geçtiği cümlelerin içerik analizleri yapılarak önerilen çözümler 8 başlık altında toplanmıştır. Bunlar:

- “İletişim: İç denetçilerin gerekli desteği görebilmeleri için etkili iletişim tekniklerini kullanmalarını ifade etmektedir.”
- “Eğitim: Üst yöneticilere “iç denetim nedir? ve iç denetim ne değildir?” hususlarının düzenlenen eğitimlerle anlatılmasını ifade etmektedir.”
- “Geri Bildirim/İzleme: İç denetim raporlarında tespit edilen hususların takip edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.”
- “5018 Sayılı KMYKK: İç denetim ve iç denetçilerle ilgili yapısal/özlük hakları gibi konularda düzenlemelerin yapılması gerektiğini ifade etmektedir.”
- “İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi: Kurumların etkili çalışan bir iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin olması gerektiğini ifade etmektedir.”
- “İç Denetçi Sayısı/Ataması: İç denetçi sayısının yetersiz olduğunu ve atama koşullarının iyileştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.”
- “Yaptırım: İç denetim raporlarında tespit edilen hususların düzeltilmediği durumlarda kurum içinde çeşitli yaptırımların olması gerektiğini ifade etmektedir.”
- “Hiyerarşi: İç denetimden beklenen katma değer sağlanabilmesi için iç denetçilerin uygun şartlarda hiyerarşik adımları esnetmeleri gerektiğini ifade etmektedir.”

4.2.1 İç Denetçiler ve Akademisyenler Açısından Üst Yönetimin İç Denetimi Sahiplenmesi İçin Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Sıralanması

Araştırmanın bu kısmında, üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmeleri için geliştirilen çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin, iç denetçiler ve akademisyenler açısından önem derecelerine göre sıralamaları, SWARA yöntemi adımları takip edilerek yapılmıştır.

1. Adım: Önem derecelerinin sıralanması

36 iç denetçi ve 6 akademisyen, üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için sunulan 8 adet çözüm önerisini sıralandırmış ve kriter derecelendirmesi yaparak puanlandırmıştır.

2. Adım: Görelî ortalama önem puanının hesaplanması

Tablo 6. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Görelî Ortalama Önem Puanları

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Görelî Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_j)	Kriterler	Görelî Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_j)
İletişim	0,885	İletişim	0,825
Eğitim	0,838	Eğitim	0,842
Geri Bildirim/İzleme	0,840	Geri Bildirim/İzleme	0,833
5018 Sayılı KMYKK	0,972	5018 Sayılı KMYKK	0,808
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,803	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,858
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,786	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,817

Kamu Kurumlarında Üst Yönetimin İç Denetimi Sahiplenmemesinin Nedenleri ve Çözüm Önerileri
Mehtab Çelik, Ersin Korkmaz, Mehmet Güner, Turgut Karabulut

Yaptırım	0,838	Yaptırım	0,775
Hiyerarşi	0,785	Hiyerarşi	0,842

Tablo 6’da karar vericilerin üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin yanıtları ele alınarak hesaplanan göreceli ortalama önem puanları yer almaktadır.

3. Adım: Karşılaştırmalı önem değerinin hesaplanması

Tablo 7. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Ortalama Önem Puanları ve Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değerleri

İç Denetçiler Açısından			Akademisyenler Açısından		
Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)	Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)
İletişim	0,972		Hiyerarşi	0,938	
Eğitim	0,885	0,087	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,888	0,050
Geri Bildirim/İzleme	0,840	0,044	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,863	0,025
5018 Sayılı KMYKK	0,838	0,003	İletişim	0,825	0,038
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,838	0,000	5018 Sayılı KMYKK	0,813	0,013
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,803	0,035	Geri Bildirim/İzleme	0,813	0,000
Yaptırım	0,786	0,017	Eğitim	0,775	0,038
Hiyerarşi	0,785	0,001	Yaptırım	0,763	0,012

Tablo 7’de üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin ortalama önem puanlarına göre büyükten küçüğe doğru sıralaması yapılmıştır. Daha sonra her bir kriter için bir önceki kriter ile arasındaki mutlak farklar alınarak ortalama değer karşılaştırmalı önem değerleri belirlenmiştir.

4. Adım: Katsayı değerlerinin hesaplanması

Tablo 8. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Katsayı Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)	Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)
İletişim	1,000	Hiyerarşi	1,000
Eğitim	1,088	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	1,050
Geri Bildirim/İzleme	1,044	İç Denetçi Sayısı/Ataması	1,025
5018 Sayılı KMYKK	1,003	İletişim	1,038
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	1,000	5018 Sayılı KMYKK	1,013
İç Denetçi Sayısı/Ataması	1,035	Geri Bildirim/İzleme	1,000
Yaptırım	1,017	Eğitim	1,038
Hiyerarşi	1,001	Yaptırım	1,013

Tablo 8’de üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin ortalama değer karşılaştırmalı önem değerine sahip kritere 1 katsayısı verilerek diğer kriterlerin katsayı değerleri belirtilmiştir.

5. Adım: Düzeltilmiş ağırlıkların hesaplanması

Tablo 9. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_j)	Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_j)
İletişim	1,000	Hiyerarşi	1,000
Eğitim	0,920	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,952
Geri Bildirim/İzleme	0,880	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,929
5018 Sayılı KMYKK	0,878	İletişim	0,896
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,878	5018 Sayılı KMYKK	0,885
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,849	Geri Bildirim/İzleme	0,885
Yaptırım	0,835	Eğitim	0,853
Hiyerarşi	0,833	Yaptırım	0,842

Tablo 9'da üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin düzeltilmiş ağırlık değerleri verilmiştir.

6. Adım: Nihai ağırlıkların hesaplanması

Tablo 10. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Nihai Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)	Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)
İletişim	0,141	Hiyerarşi	0,138
Eğitim	0,130	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,132
Geri Bildirim/İzleme	0,124	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,128
5018 Sayılı KMYKK	0,124	İletişim	0,124
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,124	5018 Sayılı KMYKK	0,122
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,120	Geri Bildirim/İzleme	0,122
Yaptırım	0,118	Eğitim	0,118
Hiyerarşi	0,118	Yaptırım	0,116

Tablo 10'da üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin nihai ağırlık değerleri verilmiştir. Bu bağlamda iç denetçiler açısından, en yüksek ağırlığa sahip kriterin "İletişim" kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin "Yaptırım" ve "Hiyerarşi" kriterleri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru "Eğitim, Geri Bildirim/İzleme, 5018 Sayılı KMYKK, İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetçi Sayısı/Ataması" olarak sıralanmaktadır. Akademisyenler açısından ise; en yüksek ağırlığa sahip kriterin "Hiyerarşi" kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin "Yaptırım" kriteri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru "İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetçi Sayısı/Ataması, İletişim, 5018 Sayılı KMYKK, Geri Bildirim/İzleme ve Eğitim" olarak sıralanmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim, işletmelerin iş süreçlerine katma değer sağlayarak, faaliyetlerin belirlenen politika ve prosedürler çerçevesinde yürütülmesine ve yönetimin karar alma aşamalarına yardımcı olan bir fonksiyondur. Bağımsız ve tarafsız olarak iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, hata ve hile gibi istenmeyen olayların yaşanmasının önüne geçilmesinde, varlık ve kaynakların şeffaf, verimli ve ekonomik kullanımının sağlanmasında, risk yönetimi ve iç kontrol sistemine yönelik güvencenin verilmesinde stratejik bir öneme sahiptir. Dolayısıyla üst yönetim, iç denetimin kuruma sağlayacağı katkıların bilincinde olmalı, iç denetimi sahiplenerek desteklemeli ve yönetim felsefesinin temel bir parçası olduğunu tüm çalışanlarına aşılamalıdır. Bu adımların atılabilmesi için ilk önce üst yönetimlerin iç denetimin kurumun olmazsa olmaz bir parçası olduğunu ve teftiş gözüyle iç denetim süreçlerinin yürütülmediği gibi konularda ön yargıları

aşarak, iç denetime yönelik bakış açılarının olumlu olması gerekir. Ancak yapılan araştırmalar çerçevesinde, üst yönetimlerin iç denetime yönelik gerekli desteğin verilmemesini söylemek mümkündür. Bu kapsamda, iç denetim süreçlerinin başarılı bir şekilde yürütülmesinde doğrudan söz sahibi olan üst yönetimlerin kamu kurumlarında iç denetimi sahiplenmemelerinin nedenleri ve çözüm önerilerinin ortaya konulması ve bunların önem derecelerine göre sıralanmalarının yapılması önem taşımaktadır.

Üst yönetim karar alma, varlık ve kaynakların amacına uygun kullanımı gibi birçok konuda iç denetçiler tarafından verilen güvence ve danışmanlık hizmetlerinden destek alarak kurumunu yönetmelidir. Dolayısıyla, iç denetimin, üst yöneticinin alacağı kararlar için bir güvence unsuru olduğunu, diğer bir ifadeyle, tüm süreçler için sigorta işlevi gördüğü söylenebilir. Bu kapsamda üst yönetimin iç denetime destek olmamasının önündeki en önemli engellerden biri olan olumsuz bakış açısı veya ön yargının öncelikle değiştirilmesi gerekir. Bunun için etkili iletişim teknikleri kullanılarak, iç denetimin ne olup ne olmadığı, teftişten farkı ve proaktif bir bakış açısıyla alınacak kararların yönetilmesini önceliklendirdiği gibi konular en üst düzey yöneticiden en alttaki çalışana kadar anlatılmalıdır.

Türkiye’de kamu idareleri, 5018 sayılı kanunla yeni kamu mali yönetimi anlayışı kapsamında iç denetimle tanışmışlardır. Bu kanunun yürürlüğe girerek uygulanmaya başlamasıyla, iç denetimin etkinliği veya iç denetçiyi pasifize edecek sorunların ortaya çıktığı yapılan araştırmada görülmektedir. İç denetim ve iç denetçiler konusunda düzenleme, izleme ve koordinasyon görev ve yetkisini 5018 sayılı kanunla elinde bulunduran İDKK’nın görevini çeşitli sebeplerden dolayı tam olarak yerine getiremediği ifade edilmiştir. Bu kurulun amacına uygun ve verimli bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için yapısal olarak tekrar düzenlenmesi iç denetçilerin geleceği açısından önem taşımaktadır. Ayrıca iç denetçilerin merkezi bir sınav sistemi ile atanması, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olmaları ve özlük haklarının tekrar düzenlenmesi noktasında gerekli yasal düzenlemelerin yapılması, atılması gereken adımlar arasında yer almaktadır. Bu adımlar neticesinde, iç denetim faaliyetlerinde üst yönetimin desteğinin alınmasının daha hızlı olacağı söylenebilir. Ayrıca iç denetçilerin herhangi bir baskı altında kalmadan süreçleri tarafsız ve bağımsız bir şekilde denetleyebilmesine imkân vereceği düşünülmektedir.

İç denetçilerin başarılı bir şekilde çalışmasına zemin hazırlayan en önemli hususlar arasında, etkin ve verimli bir şekilde işleyen iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi sistemleridir. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılması için tüm faaliyetlerin yasa ve standartlaştırılmış süreçlere uygun bir şekilde yürütüldüğü yönünde üst yönetime güvence vermektedir. Bir kurumda iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin kurulup, uygulanmasından üst yönetim sorumludur. Ancak kurum çalışanlarını tanıyan, risklerin farkında olan, yönetimin risk iştahını ve riskleri yönetme tarzlarını en iyi bilen stratejik iç paydaşlardan biri olan iç denetçilerin bu sistemlerle ilgili yönetimin ihtiyaç duyduğu her türlü konuda danışmanlık hizmeti vermeleri önem arz etmektedir. Böylelikle hem iç denetim faaliyetlerinin niteliği artmış olacak hem de üst yöneticiler iç denetimi kuruma mali yük getiren bir birim olarak görmeyecektir. Bir başka ifadeyle, iç denetçilerin kuruma sağlayacakları faydalarının maliyetlerinden daha yüksek olduğu anlaşılacaktır. Bu durumun üst yöneticilerin bakış açılarını değiştirerek iç denetimin sahiplenilmesini veya desteklenmesini sağlayabilir. Ayrıca özellikle kurum bünyesinde 5018 sayılı kanun öncesinde teftiş kurulu veya iç denetim birimi bulunmayan kurumlarda göreve başlayan iç denetçilerin yatay ve dikey yönlü iletişime açık olmaları iç denetime karşı tüm çalışanların olumsuz değerlendirmelerinin değişmesinde önemli bir etken olduğu görülmektedir. Bazı durumlarda ise iç denetçiler inisiyatif alarak, hiyerarşik adımları takip etme noktasında yaşanabilecek sorunlar karşısında esnek olmaları, iç denetim faaliyetlerinin tıkanmaması ve üst yönetimin iç denetime karşı olumsuz direncinin kırılmasını sağlayabilir.

İç denetimin üst yönetimler tarafından sahiplenilmemesinin nedenleri ve bu doğrultuda çözüm önerileri belirlendikten sonra diğer bir önemli aşama ise hangi nedenin daha çok önemli olduğu ve öncelikli olarak çözüm amaçlı atılması gereken adımların neler olduğunun belirlenmesidir. Bu kapsamda iç denetçiler, üst yöneticilerin iç denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmamalarını, akademisyenler ise iç denetçilerin mesleki anlamda eğitim eksikliklerini, denetim faaliyetini nasıl ve ne şekilde yürütmeleri konusundaki yetersizliklerini en önemli nedenler olarak görmekteyler. İç denetçiler kaynak ve zaman tasarrufu sağlayarak sorunları çözmek için atılması gereken ilk adımın iç denetçilerin etkili iletişim tekniklerini kullanmaları olduğunu, akademisyenler ise iç denetçilerin uygun şartlarda hiyerarşik adımları esnetmeleri gerektiğini vurgulamışlardır. En önemli sorunun belirlenmesi ve buna yönelik çözümlerin geliştirilmesi, diğer birçok sorununda kendiliğinden çözüme kavuşmasını sağlayabilir. Benzer durumun çözüm önerileri içinde geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

Araştırma kapsamında ele alınan “nedenler” ve “çözüm önerileri” ne ilişkin kriterlerin belirlenmesi aşamasında iç denetçiler ile akademisyenlerin görüşleri arasında bir farklılık söz konusu değilken, bu kriterlerin önem derecelerine göre sıralanması ile ilgili görüşleri arasında bir farklılık olduğu dikkat çekmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, aktif olarak iç denetim faaliyetlerini yürütmekte olan iç denetçilerin tecrübelerinden ve gerçek uygulama örneklerinden hareketle değerlendirme yapmaları, sürecin daha çok teori kısmında yer alan akademisyenlerin ise yapılan araştırma sonuçlarından yola çıkarak değerlendirme yapmalarının etkili olduğu söylenebilir. Nitel ve nicel veriler birlikte kullanılarak belirlenen “nedenler” ve “çözüm önerileri”nin, kamu kurumlarında iç denetimin sahiplenilmesine, daha etkin bir şekilde uygulanabilmesine ve kurum kültürünün bir parçası olarak değerlendirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu

kapsamda tüm paydaşlara bilgilendirici, iletişimi güçlendiren ve ön yargıları kaldıracak şekilde eğitimler verilmeli, yapısal eksiklikler düzenlemeler yoluyla giderilmelidir.

Kaynakça

- Aghdaie, M. H., Zolfani, S. H., & Zavadskas, E. K. (2013). Decision making in machine tool selection: an integrated approach with SWARA and COPRAS-G methods, *Engineering Economics*, 24(1), 5-17.
- Akçay, S. (2013). Türkiye’de iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkinliği: belediyeler üzerine bir uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 57-77.
- Bardakçı, S. (2020). SWARA Yöntemi. *Çok Kriterli Karar Verme Problemlerinde Kriter Ağırlıklandırma Yöntemleri* (1. baskı), 1-18. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Chevers, D., Lawrence, D., Laidlaw, A. & Nicholson, D. (2016). The effectiveness of internal audit in Jamaican commercial banks, *Accounting and Management Information Systems*, 15(3), 522-541.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations, *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Creswell, J. W. (2013a). *Nitel araştırma yöntemleri: Beş yaklaşıma göre nitel araştırma ve araştırma deseni*. (Çev. Ed. M. Bütün, S.B. Demir), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Creswell, J. W. (2013b). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*. CA: Sage publications.
- Dellai, H. & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in tunisian organizations, *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-221.
- Endaya, K. A. & Hanefah, M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176.
- Gökalp, B. (2013). Kamu yönetiminde iç denetim etkinliğinin ölçülmesi (Basılmamış yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Gökoğlan, K. (2022). İç denetim etkinliğinin belirleyicileri üzerine bir araştırma, *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 949-966.
- İDKK (2018). Kamu iç denetim reform uygulamalarının derinleştirilmesi projesi kapsamlı değerlendirme raporu, Ankara: İDKK Yayınları.
- İşçi, V. (2019). İç denetim etkinliğinin performans açısından değerlendirilmesi: İç denetçilerin bakışıyla kamu üniversitelerinde nitel bir araştırma (Basılmamış yüksek lisans tezi). Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.
- Karçioğlu, R. & Kurnaz, E. (2017). Türkiye’de kamu sektöründe risk odaklı iç denetim yaklaşımı: kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 31(5), Ekim, 1104.
- Kaya, B. (2014). *Kamu idarelerinde daha etkili bir yönetim için nasıl bir iç denetim? konferansı*, TBMM Başkanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara: TBMM Basımevi.
- Keršulienė, V., Zavadskas, E. K., & Turskis, Z. (2010). Selection of rational dispute resolution method by applying new step-wise weight assessment ratio analysis (SWARA), *Journal of Business Economics and Management*, 11(2), 243-258.
- Kıral, H. (2014). Kamu idarelerinde iç denetimin 10 yıllık geçmişi ve özel sektör karşılaştırmalarıyla geleceğine ilişkin değerlendirmeler, *Kamu idarelerinde daha etkili bir yönetim için nasıl bir iç denetim? konferansı*, Ankara: TBMM Basımevi.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim (1), *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Kükreler, E. & Kavak, S. (2020). Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler. *İç denetim kuruma değer katmak* (2. baskı). (Ed: Kıral H.), Ankara: Seçkin Yayınları.
- Lenz, R. Sarens, G. & Hoos, F. (2017). Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management, *EDPACS*, 55(1), 1-17.
- Mihret, G. D. & Yismaw, W. A. (2007). Internal audit effectiveness: An ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.

- Özer, G. Günlük, M. & Okutan, K. (2018). İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 590-613.
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B. & Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91-108.
- Shoommuangpak, P., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit strategy of CPAs in Thailand: How does it affect audit effectiveness and Stakeholder acceptance?, *International Journal of Business Strategy*, 9(2), 136-157.
- Stanujkic, D., Karabasevic, D., & Zavadskas, E. K. (2015). A framework for the selection of a packaging design based on the SWARA method, *Engineering Economics*, 26(2), 181-187.
- Tekin, Ö. F. (2017). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yeni kamu yönetimi ilkeleri bağlamında incelenmesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 14, 199-218.
- Tosun, K. A. & Acar, D. (2022). Etkin iç denetim sisteminin işletme verimliliği üzerine etkisi: BIST kapsamındaki üretim işletmelerinde bir araştırma, *Verimlilik Dergisi*, (4), 677-692.
- Yıldırım, A. & Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.



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: 30, 143-158, 2024

Arastırma Makalesi

KALİTE YÖNETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA DENETİM ŞİRKETLERİ TARAFINDAN OLUŞTURULAN DAVRANIŞ KURALLARI (CODE OF CONDUCT CREATED BY AUDIT COMPANIES WITHIN THE SCOPE OF QUALITY MANAGEMENT STANDARDS)

H. Pınar KAYA¹, Şaban UZAY²

ÖZ

Davranış kuralları; bağımsız denetim şirketi çalışanlarının birbirlerine, müşterilerine ve topluma karşı olan sorumluluklarının ana hatlarını çizen ve şirket değerlerini net olarak yansıtan yazılı kurallardır. Çalışanların kişisel ve profesyonel davranışlarına rehberlik etmesi açısından denetim şirketleri tarafından oluşturulan davranış kuralları önemlidir. Kalite yönetim standartlarında, denetim şirketi personelinin kaliteye olan bağlılığını artırmak ve denetim şirketi içinde kalite kültürü oluşturmak için denetim şirketlerine davranış kuralları oluşturmaları önerilmiştir. Ayrıca şirketlerin davranış standartları oluşturma yaklaşımları, iç kontrol sisteminin etkinliği açısından şirketin etik değerlere bağlılığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Çalışmanın amacı küresel çapta birçok ülkede faaliyet gösteren ve denetim literatüründe dört büyükler olarak bilinen denetim şirketleri tarafından oluşturulan davranış kurallarının karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Çalışmada doküman analizi bilimsel araştırma yöntemi kullanılmış ve denetim şirketlerinin davranış kuralları içerik olarak analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; dürüst davranmak, fark yaratmak, önem vermek, birlikte çalışmak, mümkün olanı yeniden hayal etmek, müşterilere ayrıcalıklı hizmet vermek, yetenekli profesyonelleri teşvik etmek, topluma katkıda bulunmak, yasalara ve standartlara uymak, doğru müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak, kaliteye odaklanmak, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, yasa dışı veya etik olmayan davranışlara tolerans göstermemek, verileri, bilgileri ve entelektüel sermayeyi korumak, adil rekabet etmek, herkesin başarılı olabileceği kapsayıcı bir ortam oluşturmak, insanların müstesna olmasına yardımcı olmak, sorumluluk sahibi olmak ve kamu güvenini kazanmak denetim şirketleri tarafından benimsenen davranış kurallarıdır. Yapılan bu çalışma sonuçlarının Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası denetim ağına dahil olmayan bağımsız denetim şirketlerine davranış kuralları rehberi hazırlama aşamasında örnek teşkil etmesi ve katkı sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kalite Yönetim Standartları, Davranış Kuralları, Bağımsız Denetim Şirketleri

JEL Kodları: M42

ABSTRACT

Code of conduct; these are written rules that outline the responsibilities of independent audit company employees towards each other, their customers and society and clearly reflect the company values. Codes of conduct established by audit companies are important in guiding the personal and professional behavior of employees. In quality management standards, audit companies are recommended to establish codes of conduct to increase the commitment of audit company personnel to quality and to create a quality culture within the audit company. In addition, companies' approaches to establishing behavioral standards are considered as an indicator of the company's commitment to ethical values in terms of the effectiveness of the internal control system. The aim of the study is to comparatively examine the codes of conduct created by audit companies operating in many countries globally and known as the big four in the audit literature. In the study, the scientific research method of document analysis was used and the codes of conduct of auditing companies were analyzed in terms of content. According to the findings, acting honestly, making a difference, caring, working together, reimagining the possible, providing exceptional service to customers, encouraging talented

¹ Doç. Dr., Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Orcid Id: 0000-0002-8736-088X, pkaya@ahievran.edu.tr

² Prof. Dr., Erciyes Üniversitesi, Orcid Id: 0000-0003-0622-7962, suzay@erciyes.edu.tr

professionals, contributing to society, complying with laws and standards, working with the right customers and third parties, focusing on quality, maintaining objectivity and independence. To protect, not tolerate illegal or unethical behavior, to protect data, information and intellectual capital, to compete fairly, to create an inclusive environment where everyone can succeed, to help people be exceptional, to be responsible and to gain public trust are the rules of conduct adopted by audit companies. The results of this study are expected to set an example and contribute to the preparation of a code of conduct guide for independent audit companies operating in Turkey and not included in the international audit network.

Keywords: *Quality Management Standards, Code of Conduct, Independent Audit Companies*

JEL Classification: M42

1. GİRİŞ

Güvence sağlamak üzerine inşa edilen denetim mesleği, piyasalarda şeffaflığı artırma ve kamu yararına hizmet etme açısından kritik öneme sahiptir. Bu açıdan önemli sorumlulukları olan bağımsız denetçilerden ve bağlı oldukları denetim şirketlerinden her zaman doğru olanı, en doğru şekilde yapmaları beklenmektedir. Dünya her geçen gün hızla değiştikçe ve karmaşık hale geldikçe piyasada güveni korumak daha da zorlaşmaktadır. Değişime uyum sağlamak amacıyla denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisi ve sorumluluğu olan kurum ve kuruluşlar sürekli olarak yeni yaklaşımlar ortaya koymak için çalışmaktadır. Kalite yönetim standartlarının oluşturulması ve yayımlanması da özellikle Enron sonrası önemli finansal skandallara tepki olarak başlayan düzenlemelerin devamı niteliğinde olup, son yıllarda denetime yönelik yapılan yeni düzenlemelerden biridir.

Denetimde kaliteyi artırmak amacıyla KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından oluşturulan Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1'i 2013 yılında Türk mevzuatına kazandırmıştır. Ancak son yıllarda denetim sektöründe meydana gelen köklü değişiklikler ve teknolojiye yaşanan hızlı gelişmeler, denetim şirketlerinin kurumsal yapılarını, hesap verme yükümlülüklerini, liderlik yaklaşımlarını, denetim metodolojilerini ve müşteri kabul süreçlerini önemli ölçüde etkilemiştir. KGK tarafından yapılan gözetim ve incelemeler ile birlikte IAASB tarafından yürütülen "Kalite Yönetim Projesi" sonucu "Kalite Yönetim Standartları (KYS)" başlığında yeni bir yaklaşım ortaya çıkmıştır. KYS, denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerine yönelik kapsamlı bir çerçeve sunmakta ve bağımsız denetimin kalitesini etkilemesi beklenen risklerin daha proaktif bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır (KGK, 2022).

Rekabet üstünlüğünün elde edilmesi açısından vazgeçilmez bir unsur haline gelen kalite, piyasada faaliyet gösteren tüm şirketler için yönetilmesi gereken önemli bir konudur. Denetim şirketleri tarafından sağlanan hizmetlerin kalitesi ve kalitenin tutarlı bir şekilde sürdürülebilmesi, şirket içinde oluşturulan kalite yönetim sisteminin başarısına bağlıdır. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlerden herhangi birini yürüten denetim şirketleri tarafından KYS 1 kapsamında oluşturulması ve risk esaslı bir yaklaşım benimsenerek uygulanması gereken kalite yönetim sistemleri, denetim süreçlerinin tutarlı bir şekilde yürütülmesini ve denetimin kalitesinin etkin olarak yönetilmesini sağladığı için denetim şirketlerinin her müşterisine standart bir hizmet vermesi açısından önem taşımaktadır.

Denetim şirketlerine ve denetim şirketleri tarafından verilen hizmetlere güven duyulabilmesi, kalite yönetim sistemlerinin etkinliğine ve hem denetim şirketlerinin hem de denetçilerin kalite yönetim standartlarını uygulama düzeylerine bağlıdır. Kalite yönetim sisteminin etkinliğini ise denetim şirketinin kaliteye olan bağlılığı, denetçilerin mesleğinin gerektirdiği yüksek ahlaki değerler doğrultusunda hareket edip etmediğinin belirlenmesi ve şirket içinde denetim kültürünün oluşturulmasına yönelik önlemlerin alınıp alınmaması etkilemektedir. Bu kapsamda KYS 1 ilk uygulama rehberinde denetim şirketlerine davranış kuralları oluşturmaları önerilmiştir. Bunun yanısıra davranış kuralları oluşturmak denetim şirketlerinin iç kontrol sisteminin etkinliği açısından da önemlidir. İç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol ortamını düzenleyen ilkeler arasında yer alan ve şirketin etik değerlere bağlılığını gösteren yaklaşımlardan biri de davranış standartlarının oluşturulmasıdır (COSO Rehberi, 2016: 14).

Çalışmanın amacı; doküman analizi yöntemini kullanarak PwC (PricewaterhouseCoopers), Deloitte, KPMG ve EY (Ernst & Young) tarafından hazırlanan davranış kurallarını incelemek ve analiz etmektir. Söz konusu dört büyük uluslararası denetim şirketinin hazırladığı davranış kurallarına, denetim şirketlerinin üyesi bulunan tüm ülkelerdeki çalışanlar uymak zorundadır. Dört büyüklerin Türkiye'de faaliyet gösteren üye şirketleri de buna dahildir. KYS 1 gereğince, denetim ağına dahil olmayan ulusal denetim şirketlerinin de kısa süre içinde davranış kuralları oluşturmaları beklendiği için, çalışma sonuçlarının denetim şirketlerine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

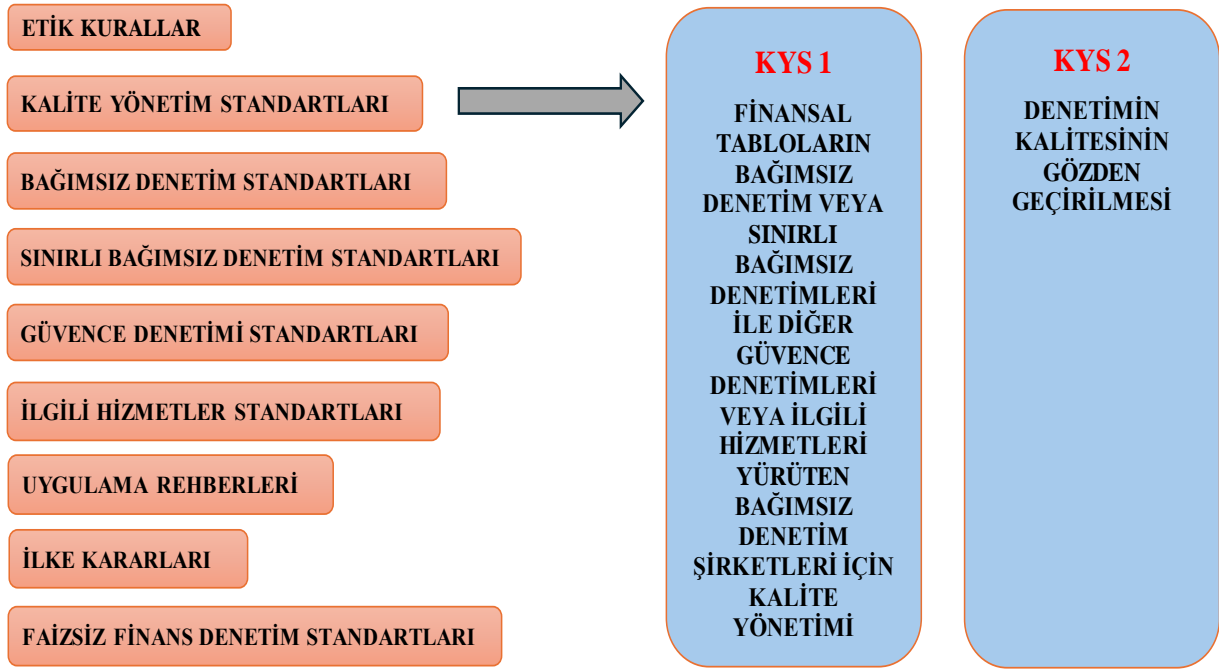
Çalışma kapsamında öncelikle Türkiye Denetim Standartları (TDS) seti hakkında genel bilgi verilmiş ve Kalite Yönetim Standartlarının denetim seti içindeki yeri açıklanmıştır. Devamında Kalite Kontrol Standartlarından Kalite Yönetim Standartlarına geçişin tarihsel gelişimi incelenmiştir. Bağımsız denetim şirketleri için Kalite Yönetim Standardı içerik olarak özetlendikten sonra kalite yönetim sisteminin "üst yönetim ve liderlik yapısı unsuru" kapsamında denetim şirketlerinin, çalışanların kaliteye bağlılığını sağlamak için atacağı adımlara değinilmiştir. Davranış kuralları oluşturmak

da bu adımlardan biri olduğundan çalışmanın izleyen bölümünde davranış kuralları genel olarak açıklanmıştır. Dört büyük denetim şirketi tarafından hazırlanmış olan davranış kurallarının incelenmesi ile çalışma tamamlanmış ve sonuç bölümünde genel değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KAPSAMI

Denetim, güvence ve kalite yönetimine ilişkin uluslararası standartlar belirleme görevini IAASB üstlenmiştir. IAASB tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartları küresel ölçekte denetim şirketlerinin ve denetçilerin bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, güvence denetimi ve ilgili hizmetleri yerine getirirken uyguladıkları hükümleri içermektedir. Türkiye’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesine göre uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları KGK tarafından yayımlanmaktadır. KGK’nın 2013 yılından itibaren uluslararası standartlarda meydana gelen değişikliklere ve yeniliklere göre her yıl güncelleme yaptığı ve düzenli olarak internet sayfasında yayımladığı 2024 yılı TDS seti Şekil 1’de özetlenmiştir.

Şekil 1. 2024 Yılı TDS Seti



Şekil 1’de yer alan Kalite Yönetim Standartları (KYS), denetim şirketlerinin vermiş oldukları çeşitli hizmetlerin belirli seviyede bir kaliteye sahip olabilmesi için denetim şirketleri tarafından tasarlanması, uygulanması ve gözden geçirilmesi gereken kalite yönetim sistemlerine ilişkin sorumluluklar içerir. KYS 1, denetim şirketlerinin denetim hizmetlerine ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlamaya, uygulamaya ve sistemin işleyişini sağlamaya yönelik sorumluluklarını düzenler. KYS 2 ise denetim şirketi adına denetimlerin kalitesini gözden geçiren kişinin atanmasına, liyakatine ve sorumluluklarına yönelik hükümler içerir. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, güvence denetimi ve ilgili hizmetlerin standartlara uygun şekilde yürütülmesi açısından kalite yönetim sistemlerine büyük ihtiyaç vardır. Denetim şirketlerinin otokontrolünü sağlayan bir mekanizma olan kalite yönetim sistemi, denetim hizmet kalitesinin yükseltilmesi ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından kritik öneme sahiptir.

3. KALİTE KONTROL/YÖNETİM STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1” ilk olarak 2013 yılının sonunda Resmî Gazete’de yayımlanarak mevzuatımıza kazandırılmış ve 1/1/2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Standartta zaman geçtikçe birtakım güncellemeler yapılmış olup, 2023 yılında yapılan son değişiklik ile Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), Kalite Yönetim Standardı 1 ve 2 (KYS 1/KYS 2) olmak üzere iki standart haline dönüştürülmüş, yayımlanmış ve uygulanmaya başlanmıştır. Standartın tarihsel gelişimine ilişkin özet bilgiler Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Kalite Kontrol/Yönetim Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Denetim Standardı	Yayımlanma Tarihi ve Yeri	Yürürlük Tarihi	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı” (KKS 1)	“02/10/2013 tarihli ve 28783 sayılı Resmî Gazete”	1/1/2013	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı” (KKS 1)	“6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmî Gazete”	1/1/2018	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı” (KKS 1)	“30/12/2020 tarihli ve 31350(2.M) sayılı Resmî Gazete”	1/1/2021	
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı” (KYS 1)	“Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı” (KYS 2)	“16/01/2023 tarihli ve 32075(1.M) sayılı Resmî Gazete”	31/12/2023
“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı” (KYS 1)	“Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı” (KYS 2)	“29/12/2023 tarihli ve 32414(1.M) sayılı Resmî Gazete”	31/12/2023

(Tablo resmî gazete bilgilerine dayanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 1’de görüldüğü gibi bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler için oluşturulan KKS 1, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve 2018 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Standardın söz konusu ilk sürümü, 2018 yılında yürürlükten kaldırılarak, güncellenen sürümü yayımlanmış ve 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde kullanılmaya başlanmıştır. KKS 1’in son sürümü ise 1/1/2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Üç sürümü bulunan KKS 1, “16/01/2023 tarihli ve 32075(1.M) sayılı Resmî Gazete” de yayımlanan KYS 1 ve KYS 2’in yürürlüğe girmesi ile TDS 2024 yılı setinden kaldırılmıştır. 31/12/2023 tarihinden itibaren KYS 1 ve KYS denetim şirketlerinin ve denetçilerin uyması ve uygulaması gereken güncel kalite yönetim standartlarıdır. KGK ayrıca KYS 1 ve KYS 2 için ayrı ayrı İlk Uygulama Rehberleri, Örnek Risk Matrisi ile Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetim aracı yayımlamıştır.

4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ İÇİN KALİTE YÖNETİMİ STANDARDI

KYS 1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı”; giriş, yürürlük tarihi, amaç, tanımlar, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama olmak üzere toplam altı ana bölümden oluşmaktadır. Standardın güncel sürümünde yer alan ana ve alt bölümlere ilişkin hükümler aşağıda özetlenmiştir.

Giriş bölümünde standardın kapsamına, kalite yönetim sistemine ve uygulama alanına ilişkin hükümler yer almaktadır. Standardın kapsamını; bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimi veya ilgili hizmetlerden herhangi birini yürüten denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumlulukları oluşturmaktadır. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin bir parçasıdır. Denetim şirketinin, denetimlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını KYS 1, denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin atanmasına, liyakatine, gözden geçirmenin yürütülmesine ve belgelendirilmesine ilişkin hususları ise KYS 2 düzenlemektedir.

Sürekli ve yinelenen bir şekilde işleyen kalite yönetim sistemi; denetim şirketinin risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetimin yürütülmesi, kaynaklar, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci olmak üzere sekiz unsurdan oluşmaktadır. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi unsurlarının tasarımında, uygulanmasında ve işleyişinde risk esaslı bir yaklaşım benimsemesi, denetimin kalitesini proaktif bir şekilde yönetebilmesine imkân sağlamaktadır. Denetim şirketi adına kalite yönetim sisteminden sorumlu olan kişi/kişiler tarafından kalite yönetim sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmeli ve sistemin denetim şirketine makul güvence sağlayıp sağlamadığı konusunda bir sonuca varılmalıdır.

Standardın yürürlük tarihi 31/12/2023 olarak belirlenmiştir. Kalite yönetim sistemlerinin denetim şirketleri tarafından 31/12/2023 tarihi itibarıyla tasarlanması ve uygulanması gereklidir. Standart erken uygulamayı teşvik etmektedir. Ayrıca denetim şirketleri kalite yönetim sistemi değerlendirmelerini 31/12/2023 tarihinden itibaren bir yıl içinde gerçekleştirmelidir.

Standardın amaç bölümünde denetim şirketinin müşterilerine sağladığı hizmetlere ilişkin amacının; denetim sürecinin tüm aşamalarının denetim şirketi ve personeli tarafından mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi hususlarında denetim şirketine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve sistemin işleyişini sağlamak olduğu belirtilmiştir. Kalite yönetim sistemi, denetim şirketlerinin kaliteli denetimleri tutarlı bir şekilde yürütmesine imkân sağlayarak, kamu yararına hizmet etmektedir.

Standardın tanımlar bölümünde, standartta kullanılan terimlerin açıklamalarına yer verilmiştir. Bu kapsamda sırasıyla; kalite yönetim sistemindeki eksikliklerin ortaya çıkma durumları, çalışma kâğıtları, sorumlu denetçi, kalitenin gözden geçirilmesi, kaliteyi gözden geçiren kişi, denetim ekibi, dış teftiş, kalite yönetim sistemine ilişkin bulgular, denetim şirketi, borsada işlem gören işletme, denetim ağına dâhil şirket, denetim ağı, yöneticiler, personel, mesleki muhakeme, mesleki standartlar, kalite hedefleri, kalite riski, makul güvence, etik hükümler, risklere karşı yapılacak işler, hizmet sağlayıcı, çalışanlar ve kalite yönetim sistemi tanımlanmıştır.

Standardın ana hükümler bölümü, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin işleyişinden ve nihai değerlendirmesinden sorumlu olan kişi/kişilerin yerine getirmesi gereken hususları içermektedir. Ana hükümlerin uygun şekilde yerine getirilebilmesi için standardın açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü ile birlikte dikkate alınması gerekir. KYS 1, denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluğunu düzenlemektedir. Denetim şirketinin söz konusu bu sorumluluğunun çerçevesini, kalite yönetim sisteminin “üst yönetim ve liderlik yapısı” unsuru oluşturmaktadır. Üst yönetim ve liderlik yapısı da dahil kalite yönetim sistemini oluşturan tüm unsurlar çerçevesinde denetim şirketlerinin sorumlulukları standart kapsamında belirlenmiştir.

5. KALİTE YÖNETİM SİSTEMİNİN ÜST YÖNETİM VE LİDERLİK YAPISI UNSURU VE DENETİM ŞİRKETİNİN KALİTEYE BAĞLILIĞI SAĞLAMAK İÇİN ATACAĞI ADIMLAR

Denetim şirketlerinin üst yönetim ve liderlik yapısı, kalite yönetimi açısından kritik öneme sahiptir ve KYS’yi destekleyen bir şirket ortamı oluşturmak, bu yapının en temel görevidir. Denetim şirketinin üst yönetim olarak kaliteye olan bağlılığı şirket içindeki çalışanların kaliteye yönelik tutumları üzerinde büyük etkiye sahiptir. “Liderlik yapısının denetim şirketinin kültürünü yansıtmayan eylem ve davranışları, denetim şirketinin kaliteye olan bağlılığı temsil eden bir kültüre sahip olma hedefine ulaşma kabiliyetini ciddi şekilde etkileyebilir” (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi, 97). Bu sebeple denetim şirketi içinde kalite kültürünün oluşması için şirket üst yönetiminin kaliteye olan yaklaşımı ve şirket çalışanlarının kaliteye bağlılığını sağlamaya yönelik atacağı adımlar kritik önem taşımaktadır.

Bir denetim şirketinin çalışanlarını; “yöneticiler dışında kalan, denetim şirketi tarafından istihdam edilmiş bağımsız denetçiler, denetçi yardımcıları, teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer profesyoneller” oluşturmaktadır (KYS 1, paragraf 16/w). Denetim şirketindeki yönetici ve çalışanlar ise denetim şirketinin personeli olarak adlandırılmaktadır (KYS 1, paragraf 16/n). Denetim şirketleri kaliteye olan bağlılıklarını göstermek için şirket içinde kalite yönetim sistemini destekleyen bir çerçeve oluşturmalıdır. Bu kapsamda öncelikle gerçekleştirilen denetimlerin kalitesinin ve tutarlı bir şekilde yürütülmesinin kamu yararına hizmet etmeye yönelik olduğu ve denetim şirketlerinin bu konuda etkin rol oynadığı tüm şirket üst yönetimi ve çalışanları tarafından iyi bilinmelidir. Denetim şirketlerinin mesleki etik, değer ve tutumlar çerçevesinde ve KYS sistemi kapsamında denetimlerini yürütmeleri, denetim şirketinde çalışanların tamamının kaliteye ilişkin sorumluluklarını bilmesine ve denetim şirketinin bu hususta çalışanlarından beklediği davranışları açık bir şekilde ortaya koymasına bağlıdır (KYS 1, paragraf 28/a).

Denetim şirketinin kültürü, çalışanların davranışını etkilemede önemli bir faktör olarak görülmektedir. Denetim şirketinin tüm personelinin kaliteye bağlılığını gösteren mesleki değer ve tutumlar; “dakiklik, kibarlık, saygı, hesap verebilirlik, olaylara müdahale edebilme ve güvenilirlik gibi mesleki tavırlar, ekip çalışmasına bağlılık, mesleki ortamda yeni fikirlere veya farklı bakış açılarına karşı açık fikirli olmak, mükemmelin peşinde olmak, sürekli gelişime bağlılık ve sosyal sorumluluk” niteliklerini içermektedir (KYS 1, paragraf A55). Tüm denetim şirketi personelinin kaliteye bağlılığını sağlamak için denetim şirketleri tarafından atılabilecek adımlar arasında; “davranış kuralları oluşturmak, kalitenin nasıl ölçüleceğini tanımlamak ve kaliteyle ilgili ölçümleri, ücret ve terfi üzerindeki etkileriyle birlikte personel değerlendirmelerine dâhil etmek ve kaliteyi pekiştiren personel için gelişim fırsatları oluşturmak” örnek olarak belirtilmiştir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi, 34).

Denetim şirketi tarafından kaliteye bağlılığa ilişkin adımlar atıldıktan sonra çalışanların kaliteye olan bağlılığının objektif şekilde değerlendirilmesi, kaliteye bağlılığı olanların takdir edilmesi, kaliteye bağlılık göstermeyen ve kaliteyi olumsuz yönde etkileyen eylem ve davranış sergileyen çalışanların ise hesap vermesine yönelik bir sistem oluşturulmalıdır.

Çalışanların şirket içinde sergilediği olumlu eylem veya davranışlar; ödüllendirme, terfi veya diğer teşvikler gibi çeşitli şekillerde takdir edilebilir. Tam tersi davranış gösteren çalışanlara yönelik ise teorik ve uygulamalı eğitim veya başka bir mesleki gelişim planlanabilir ya da disiplin cezası uygulanabilir (KYS 1, paragraf A91-A93). Denetim şirketinde kaliteye bağlılık göstermeyen ve şirketin kaliteye olan bağlılığını desteklemeyen yönde hareket eden veya davranış sergileyen kişilerin belirlenmesi ve bu kişilere yönelik uygun adımların atılması denetim şirketinde kalite kültürünün oluşması açısından kritik öneme sahiptir.

6. DAVRANIŞ KURALLARI KAVRAMI

Davranış kuralları, kurumsal şirketlerin çalışanlarına yönelik beklentilerini açık bir şekilde ortaya koyan ve şirket çalışanlarının tamamının uyması gereken yazılı bir rehber niteliği taşımaktadır. Şirket çalışanlarının toplu ve bireysel olarak nasıl çalıştıklarını, birbirlerine nasıl davrandıklarını, müşterilerle ve diğer ilgili taraflarla ne şekilde iş yaptıklarını, şirket tarafından çalışanların sorunlarının ve endişelerinin ciddiye alınıp alınmadığını ortaya koymak ve sorunlara çözüm üretmek açısından kritik önem taşımaktadır. Davranış kuralları şirketin kurumsal değerlerine ve şirketin faaliyetleriyle ilgili yasal düzenlemelere dayanarak hazırlanmaktadır. Şirket çalışanlarının günlük faaliyetlerinde karşılımlarına çıkabilecek olası etik veya mevzuat ile ilgili sorunları tanımak ve çözmek konusunda çalışanların eylemlerine rehberlik etmek üzere tasarlanmıştır.

Kurumsal davranış kuralları, “çalışanların davranışlarını yönetmek ve sosyal açıdan sorumlu bir organizasyon kültürü oluşturmak için yaygın olarak kullanılan pratik bir kurumsal sosyal sorumluluk aracı” olarak tanımlanmaktadır (Erwin, 2011: 535). Özellikle son yıllarda özel sektörde faaliyet gösteren bazı kurumsal şirketlerin (Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş., Bunge Global S.A., Total, S.A., Eczacıbaşı, Stryker, Amgen Inc.) çalışanlarına yönelik davranış kuralları rehberi hazırladıkları dikkat çekmektedir.

Denetim şirketleri tarafından da özellikle etik kurallara uyumu ve denetim şirketi çalışanlarının kaliteye olan bağlılığını artırmak amacı ile kalite yönetim standartları çerçevesinde davranış kuralları oluşturulmaktadır. Davranış kurallarının temelinde denetçilerin uyması gereken etik kurallar vardır. Etik, “bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür” (Demir, 2015: 341). Etik kurallar, bir denetçiden beklenen davranış standartlarını oluşturan temel etik ilkeler (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış) ile bağımsızlık standartlarını düzenler (KYS 1, paragraf A62). Temel etik ilkeler, her denetçinin uyması gereken standart davranışlardır. Etik kurallar KGK tarafından yayımlanan TDS setinde “Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)” olarak yer almaktadır. Denetçilerden uymaları beklenen temel etik ilkeleri özetleyen ve söz konusu ilkelerin nasıl eyleme dönüşmesi gerektiğini gösteren davranış kuralları şirket çalışanlarını her zaman daha iyiye ulaştırmayı amaçlamaktadır.

Davranış kuralları denetim şirketlerinin yönetim ekipleri de dahil mevcut ve potansiyel tüm çalışanları tarafından kullanılmak üzere hazırlanır ve mesleki standartlar, kanunlar ve düzenlemeler çerçevesinde şirketin iş yapma şeklini ortaya koyar. Şirketin sahip olduğu değerler; davranış kurallarına, davranış kuralları ise şirket çalışanlarının eylemlerine yön vermektedir. Davranış kuralları denetim şirketlerinde etik kültür ortamının oluşturulması için şirket çalışanlarına yol göstermektedir. Şirket çalışanlarının birbiri ve müşterileri ile arasındaki davranışlara rehberlik etmek için oluşturulan davranış kuralları, çalışanların kendilerini güvende hissetmeleri ve gerektiğinde endişelerini açıkça konuşabilmeleri için güven ortamı sunmaktadır. Davranış kurallarının amacı, şirket içinde “Yapılacak doğru şey nedir?” sorusunun cevabını her duruma özel olarak vermek değil; şirket çalışanlarının zor sorular hakkında düşünmesine yardımcı olmak, istişareyi ve endişeleri güven ortamında ifade etmeyi teşvik eden ilkeye dayalı bir rehberlik sağlamaktır (PwC, 2023: 6). Davranış kurallarını bilmek, anlamak ve kurallara uygun hareket etmek tüm denetim şirketi çalışanlarının sorumluluğundadır. Davranış kurallarına uyulmaması, işten çıkarma da dahil olmak üzere birçok ciddi sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.

7. ULUSLARARASI DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ TARAFINDAN OLUŞTURULAN DAVRANIŞ KURALLARININ ANALİZİ

Bu kısımda dört büyük denetim şirketinin web sitelerinde yayımlanmış oldukları davranış kurallarının analizine ilişkin bilgiler verilecektir.

7.1. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın temel amacı, kalite yönetim standartları kapsamında denetim şirketi personelinin kaliteye olan bağlılığını artırmak ve denetim şirketi içinde kalite kültürü oluşturmak için denetim şirketlerine hazırlamaları önerilen davranış kurallarının önemini ortaya koymaktır. Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası denetim ağına dahil olmayan denetim şirketleri tarafından hazırlanan davranış kuralları rehberine rastlanmamış olmasına rağmen küresel çapta dört büyük denetim şirketi (big four) olarak adlandırılan PwC, Deloitte, KPMG ve EY’nin küresel davranış kurallarını hazırlamış olması araştırmanın çıkış noktasını oluşturmuştur. Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de PwC, Deloitte, KPMG ve EY’nin üyesi olan denetim şirketleri vardır. PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim

Şirketi, DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. ve Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. küresel ölçekte faaliyet gösteren dört büyük denetim şirketinin Türkiye üyesidir.

Araştırma kapsamında PwC, Deloitte, KPMG ve EY tarafından hazırlanan ve çeşitli ülkelerdeki tüm üye şirketlerde çalışan personelin uyması beklenen davranış kurallarının karşılaştırmalı bir biçimde incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmada doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi, “araştırma verilerinin birincil kaynağı olarak çeşitli dokümanların toplanması, gözden geçirilmesi, sorgulanması ve analizi olarak tanımlanabilen bilimsel bir araştırma yöntemidir” (Sak vd. 2021: 228). Araştırmanın birincil verilerini oluşturan Davranış Kuralları, dört büyük denetim şirketinin resmi internet sitelerinden elde edilmiştir. İngilizce olarak yayınlanan davranış kuralları önce Türkçe’ye çevrilmiş, daha sonra karşılaştırmalı olarak içerik analizine tabi tutulmuştur. Yapılan bu araştırmanın sonuçlarının küresel denetim ağına dahil olmayan ulusal denetim şirketleri tarafından da hazırlanması beklenen davranış kurallarının oluşturulmasında denetim şirketlerine katkı sağlaması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

7.2. Literatür İncelemesi

Yapılan literatür incelemesinde Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası denetim ağına dahil olmayan denetim şirketleri tarafından hazırlanan davranış kurallarına rastlanmamıştır. Bu sebeple ulusal literatürde denetim şirketlerinin davranış kurallarını içerik olarak analiz eden ve çalışmamız ile doğrudan ilgili bir çalışmayla karşılaşmamıştır. Uluslararası literatürde ise özel şirketler tarafından belirlenen kurumsal davranış kurallarının şirket performansı üzerindeki etkisini araştıran bir çalışma dikkatimizi çekmiştir. Bunun yanı sıra literatürde yer alan ve aşağıda kronolojik olarak özetlenen çalışmaların; denetimde kalite ve kalite kontrolün önemini ortaya koymaya, kalite kontrol standartlarının denetim şirketlerine ve denetim kalitesine etkisini değerlendirmeye, farklı ülkelerin kalite kontrol politika ve prosedürlerini karşılaştırmaya, bağımsız denetim şirketlerinde oluşturulan kalite kontrol sisteminin etkinliğini incelemeye, kalite kontrol standartlarından kalite yönetim standartlarına geçişi değerlendirmeye, bağımsız denetçilerin mesleki davranış kurallarına uygun hareket etmelerinin vergi kaçakçılığının azaltılması üzerindeki etkisini ölçmeye, bağımsız denetçilerin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyini etkileyen faktörleri incelemeye ve denetçi niteliklerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolünü araştırmaya yönelik olduğu ifade edilebilir.

Erwin (2011), 15 farklı özel sektörden 392 uluslararası şirketin kurumsal davranış kurallarının analizini gerçekleştirdiği çalışmada, davranış kurallarının içeriğinin ve kalitesinin etik performans üzerindeki etkisini araştırmıştır. Davranış kurallarının kurumsal sosyal sorumluluk aracı olarak değerlendirildiği çalışmanın sonuçlarına göre; yüksek kaliteli davranış kurallarına sahip olan şirketlerin kurumsal vatandaşlık, sürdürülebilirlik, etik davranış ve kamuoyu algısı açısından en üst düzey kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) derecelendirme sistemleri arasında temsil edildiğini ortaya koymuştur. Davranış kurallarının kalitesi ile KSS performansı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Yüksek kaliteli davranış kurallarının, çalışanların davranışlarını yönlendirmede ve sosyal açıdan daha sorumlu bir organizasyon kültürü oluşturmada etkili olduğu ileri sürülmüştür.

Saha ve Roy (2016), finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol çerçevesini ABD, İngiltere ve Hindistan'daki kalite kontrol politika ve prosedürleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak analiz ettikleri çalışmalarında; her üç ülkedeki kalite kontrol ve denetim standartlarının, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC-1) ile uyumlu olarak tasarlandığı sonucuna varmışlardır. Ülkelerde uygulanan kalite kontrol politika ve prosedürlerinin birkaç küçük farklılık dışında karşılaştırılabilir nitelikte olduğu belirtilen çalışmada “etik gereklilikler” ve “belgelendirme” açısından İngiltere ve Hindistan’ın kalite kontrol politikalarının ABD’ye göre daha katı olduğu ileri sürülmüştür.

Şeker ve Dinç (2016), bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standardının (KKS 1) uygulama etkinliğini tespit etmek amacı ile yaptıkları çalışmada 57 bağımsız denetçiye anket uygulamışlardır. Araştırma sonuçları; bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin etkinliğinin yeterli düzeyde olduğunu ancak liderlik sorumluluğunun yerine getirilmesinde sorunlar yaşandığını ortaya koymuştur. Bunun gerekçesi olarak da denetim şirketlerinde kalite kültürünün oluşmaması gösterilmiştir.

Bozkurt Yazar vd. (2018), bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol sisteminin etkinliğini inceledikleri çalışmalarında, 47 bağımsız denetçiye anket uygulamışlardır. Elde edilen verilerin analizi sonucunda denetçilerin kalite kontrol standardının ana unsurlarına uygun hareket etmeye çalıştıkları ve bu unsurların denetim kalitesini önemli ölçüde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinde liderlik hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanmasının denetimin kalitesini artırdığı belirlenmiştir. Çalışmada denetim şirketi yöneticileri tarafından kalitenin kurumsal bir kültür haline getirilmesi ve çalışanların bu yönde bilinçlendirilmesi gibi hususların denetimde kaliteyi artıracığı ileri sürülmüştür.

Hatunoğlu ve Koca (2020a), İstanbul, İzmir ve Ankara’da bağımsız denetim şirketlerinde çalışan 344 bağımsız denetçiye anket uygulayarak, denetim şirketinin faaliyet alanına göre bağımsız denetçilerin “mesleki bağlılık” ve “denetimde kalite”

algı düzeyinde bir farklılık olup olmadığını araştırmışlardır. Araştırma sonuçları ulusal denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin normatif bağlılığının (mesleği sürdürmenin bir zorunluluk olması hissi); uluslararası şirketlerde çalışan denetçilere göre ve uluslararası şirketlerde çalışan denetçilerin denetimde kalite algısının ulusal şirketlerde çalışan denetçilere göre daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur.

Hatunoğlu ve Koca (2020b), İstanbul, Ankara ve İzmir’de bağımsız denetim şirketlerinde çalışan 355 denetçiye yaptıkları anket ile bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerine ve mesleki tecrübelerine göre “mesleki bağlılık” ve “denetimde kalite” algı düzeyinin değişip değişmediğini analiz etmişlerdir. Analiz sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi denetçinin eğitim seviyesine ve mesleki tecrübesine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık oluşturmuştur.

Özdoğan ve İzmirli Ata (2021), kalite kontrol standartlarından kalite yönetim standartlarına geçişi ve bu geçişin etkilerini değerlendirmeye yönelik yaptıkları çalışmada; kalite yönetim standartlarının denetim şirketlerinin güncel uygulamalarıyla paralel bir kalite yaklaşım izlemelerine imkan tanıdığını, liderliğin denetim kalitesi üzerindeki önemini daha net ortaya koyduğunu ve değişiklik yapılmadan önce uygulanan kalite çerçevesinde meydana gelen değişikliklerin önemli bir yeniden yapılandırma gerektireceğini ileri sürmüşlerdir.

Kestane (2022), Hatay ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin niteliklerinin denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yaptığı çalışmada 120 denetçiye anket uygulamıştır. Elde edilen verilerin analizi sonucu, denetçilerin mesleki yeterlilik, etik anlayış ve deneyim sürelerinin denetim kalitesi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki oluşturduğu belirlenmiştir.

Hamza vd. (2023), Ürdün’de bağımsız denetçilerin mesleki davranış kurallarının (bağımsızlık, mesleki gizlilik, dürüstlük ve mesleki yeterlik) vergi kaçakçılığının azaltılması üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla 167 bağımsız denetçiye 37 ifadeden oluşan bir anket uygulamışlardır. Araştırma sonuçları; bağımsız denetçilerin yüksek seviyede mesleki davranış kurallarına sahip olduğunu ve Ürdün’de vergi kaçakçılığının yüksek seviyede olmasına rağmen bağımsız denetçilerin mesleki davranış kurallarının vergi kaçakçılığının azaltılmasında önemli bir etkisinin bulunduğunu göstermiştir. Çalışmada Ürdün’de bağımsız denetçilerin sahip olması gereken mesleki davranış kuralları için yazılı bir kılavuzun bulunmasının gerektiği öneri olarak sunulmuştur.

Yıldız (2023), bağımsız denetim kalitesi ve kalite yönetim standartları konusunu teorik olarak ele aldığı çalışmasında denetim kalitesini, denetim kalitesinin önemini, kaliteyi etkileyen faktörleri, kalite yönetim sistemlerini ve bağımsız denetim standartlarında meydana gelen değişiklikleri açıklamıştır. Çalışma sonucunda kalite prosedürlerinin ve uygulama rehberlerinin standart hale gelmesi sonucu kalite faaliyetlerinin ölçülebilmesinin ve Türkiye’de denetim kalitesi göstergelerinin kullanılmasının mümkün hale geleceği, böylece denetim raporlarının ve faaliyetlerinin karşılaştırılabilir olacağı belirtilmiştir.

7.3. Araştırmanın Bulguları

PwC, Deloitte, KPMG ve EY tarafından hazırlanan ve çeşitli ülkelerdeki tüm üye şirketlerde çalışan personelin tamamının uyması beklenen davranış kuralları rehberleri incelenmiş ve rehberlerde yer alan bilgilerin içerik analizi sonucunda ulaşılan tespitler/bulgular ayrı başlıklar halinde sunulmuştur.

7.3.1. PwC Davranış Kuralları

PwC denetim şirketinin amaç ve değerleri doğrultusunda benimsediği davranış kuralları Şekil 2’de sunulmuştur (PwC, 2023: 7-30).

Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

Şekil 2. PwC Davranış Kuralları



(PwC, 2023: 5)

Açıkça konuşmak ve doğru olanı dürüst bir şekilde ifade etmek PwC denetim şirketinin etik kültürünün temelini oluşturmaktadır. Güvenilir, dürüst ve adil olmak, doğru olanı yapmak anlamına gelmektedir. Denetim şirketi içinde çalışanların fikirlerini, endişelerini ve doğru gitmeyen işleri açıkça ve profesyonel bir şekilde söylemeleri hem işlerine verdikleri önemi göstermekte hem de suistimallerin önlenmesine yardımcı olmaktadır. Şirket içinde açıkça konuşma kültürünü desteklemek amacıyla "PwC Etik Yardım Hattı" kurulmuştur. Bu hat sayesinde çalışanlar, müşteriler ve diğer üçüncü taraflar korkmadan sorularını veya endişelerini dile getirebilmektedir. Bunun yanısıra çalışanların etik ve iş ahlakından sorumlu yöneticiler dahil insan kaynakları, risk yönetimi veya hukuk müşavirliği yöneticilerine de başvurabileceği belirtilmiştir.

Denetim şirketinde kuralları, politikaları ve prosedürleri ihlal eden herkesin sorumlu tutulacağı ve bu kişilere yönelik objektif soruşturmalar yürütülmekte kararlı olduğu belirtilmektedir. İhlalleri yönlendiren veya onaylayan ya da ihlaller hakkında bilgisi olan ve bunları derhal bildirmeyen herkesin sorumlu olacağı, soruşturma sürecinde herkesin iş birliği yapma, soruları doğru, eksiksiz ve dürüst bir şekilde yanıtlama yükümlülüğü olduğu açıkça vurgulanmaktadır. İlave olarak ihlalleri iyi niyetle bildiren veya soruşturma sürecine destek veren kişilere yönelik yapılacak her türlü misillemeye tolerans gösterilmeyeceği ve PwC denetim şirketinin çalışanlarını misillemeye karşı korumada kararlı olduğu ileri sürülmektedir.

PwC denetim şirketinin sürdürülebilir performansının, şirketin iş yapma biçimine tesis edilen güvene bağlı olduğu belirtilmiştir. Şirkette çalışanların tümü Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA) tarafından belirlenenler de dahil olmak üzere geçerli mesleki standartlar çerçevesinde yönlendirilmektedir. PwC tarafından oluşturulan davranış kuralları; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel etik ilkelerine dayanmaktadır. PwC sunduğu hizmetler için belirlediği ücretlendirme esaslarını açıklama konusundaki şeffaflığını, rakipleri ile adil rekabet etmekte kararlı olduğunu ve rakipleri ile fiyat belirleme, müşteri, pazar, kişi veya hizmet tahsis etme konularında yasadışı herhangi bir anlaşma yapma girişiminde bulunmadığını açıkça ortaya koymaktadır. Doğrudan veya dolaylı olarak üçüncü taraflar aracılığıyla asla rüşvet veya yolsuzluk uygulamalarına girilmeyeceği ve rüşvet veya yolsuzluk algısı yaratacak eylemler sayılarak bu eylemlerden kaçınıldığı belirtilmektedir.

PwC tarafından bakış açılarının çeşitliliğinin inovasyon için kritik önem taşıdığı, şirket çalışanlarının birbirine güvenmelerinin esas olduğu belirtilmektedir. PwC'de çalışanların güvenliğini korumak için uygun önlemler alınmaya ve çalışanlara taciz edici, şiddet içeren, tehdit edici veya diğer rahatsız edici davranışlardan uzak, güvenli bir çalışma ortamı sağlanmaya özen gösterildiği ileri sürülmektedir. Tacize, ayrımcılığa, (yaş, cinsiyet, medeni durum, siyasi görüş, din, dil, ırk gibi) misillemeye, korkutmaya, zorbalığa veya saygısız davranışlara tolerans gösterilmediği belirtilmektedir. Birbirini dinlemenin, iş birliği içinde çalışmanın, konuları saygıyla tartışmanın, görüşleri ve kolektif bilgileri bir araya getirmenin başarıya ulaşmanın temeli olduğu vurgulanmaktadır. Yeniliğe, profesyonel büyümeye, kariyer gelişimine, sürekli öğrenmeye, işyeri esnekliğine ve iş/yaşam dengesine önem veren ve bunları destekleyen bir kültür teşvik edilmektedir.

Sürekli öğrenmek ve açık fikirli olmak, yenilik yapma ve önemli sorunları çözme yeteneğinin anahtarı olarak görülmektedir.

PwC'nin kurumsal sorumluluk stratejisi, profesyonel hizmet şirketlerinden oluşan bir ağ olarak belirli güçlü yönlerine ve fırsatlarına göre şekillendirilmiştir. PwC topluluklarından oluşan bir denetim ağı olarak uzun vadeli iş yapma, toplumsal değer yaratma ve sürdürülebilir ve kapsayıcı bir küresel ekonomiyi geliştirmek için faaliyet gösterdiği ülkelerin gelenek ve göreneklerine saygı duymaya ve topluluklarında güven inşa etmeyi esas almaya dikkat edildiğini vurgulamaktadır. PwC tarafından yasal düzenlemelerin kamu çıkarımı ve şirket amaçlarını koruyacak şekilde şekillendirilmesi ve düzenleyici kurumlarla ilişkilerde hukukun üstünlüğü desteklenmektedir. Hükümet yetkilileri ile saygılı ve açık sözlü bir şekilde çalışmanın esas alındığı ve yetkililerle olan temasların genellikle PwC adına belirlenen ortaklar ve personel tarafından yürütüldüğü belirtilmektedir.

PwC tarafından davranış kuralları rehberinde, uluslararası düzeyde ilan edilmiş insan haklarına önem verildiği, saygı duyulduğu, desteklendiği ve insan hakları ihlallerinde suç ortaklığına karşı önlem almak için çalışıldığı belirtilmiştir. Sözlü olarak, kâğıt üzerinde, e-posta ile ya da başka bir biçimde alınıp alınmadığına bakılmaksızın gizli bilgilerin kullanılma ve korunma anlayışının, PwC'nin birlikte iş yaptığı kişilerin güvenini sürdürmesi açısından kritik öneme sahip olduğu vurgulanmıştır. Her türlü kişisel ve diğer gizli bilgilerin korunduğu ve müşterilerin, çalışanların ve birlikte iş yapılan diğer kişilerin bilgilerinin gizliliğine saygı duyulduğu ileri sürülmüştür. Bilgilerin gizliliği yükümlülüğünün PwC çalışanlarının şirketten ayrılmaları durumunda da devam ettiği bilgisi paylaşılmıştır. Bilgilerin güvenliğinin sağlanması için PwC tarafından çalışmalarda sadece onaylı teknolojiye uygun sistem ve uygulamalar kullanıldığı belirtilmiştir. Sosyal medya kullanımı da dahil olmak üzere, gizli bilgilerin uygunsuz bir şekilde ifşa edilmeyeceği ifade edilmiştir.

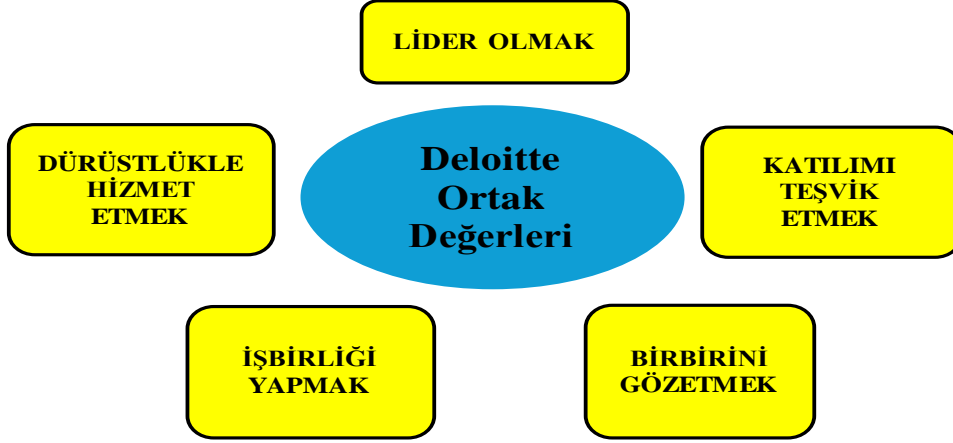
PwC denetim şirketinin davranış kuralları rehberinde çalışanlara yönelik belirlenen davranış kuralları ve kuralların açıklamalarının yanısıra örnek durumlara yer verilmiş olması da dikkat çekmiştir. PwC, çalışanların günlük iş ve iş dışı ortamlarda karşılaşmaları muhtemel olayları örnek sorular ve cevapları ile rehberde ayrıntılı açıklamıştır. Rehberde yer alan sorular özetle şunlardır (PwC, 2023: 8-30):

Öğle yemeğinde sohbet esnasında bir denetçinin, başka bir denetçi hakkında saldırgan nitelikte yorum yaptığına şahit olan bir şirket çalışanı nasıl davranabilir? Bir meslektaşının uygunsuz davranışını iyi niyetle şirkete bildiren ve bildirdiği sorunu çözmek için şirket tarafından gerekli adımların atıldığını gören bir şirket çalışanı iş arkadaşının kendisine karşı davranışlarının değiştiğini ve bazen iş için ihtiyaç duyduğu önemli bilgileri kendisinden sakladığını fark etmesi durumunda nasıl davranmalıdır? PwC'de yeni çalışmaya başlayan bir denetçi, uyması gereken bağımsızlık kuralları doğrultusunda özel bir şirkete yatırım yapmasına izin verilip verilmediğini nasıl tespit edebilir? Yakın zaman önce düzenleyici kurumda çalışan ve sonrasında PwC'de çalışmaya başlayan bir denetçinin şirket ile paylaşmak istediği yararlı bilgiler olması durumunda ne yapması uygundur? Bütçelenen saatlerden daha fazla çalışan ve yöneticisi tarafından zaman çizelgesine kaydettiği saat sayısının azaltılması gerektiği ifade edilen bir denetçi ne yapmalıdır? Teknik muhasebe konularını tartışmak üzere bir toplantıya katılan denetçiye toplantı sonrasında rakiplerden biri, uygulamaya başladıkları yeni fiyatlandırma yapısından heyecan duyduklarını ve diğer şirketlerin aynı yapıyı benimsemesinden şüphe duyduklarını ifade ederek, denetçiden bağlı olduğu şirketin fiyatlandırma yapısını paylaşması halinde ona kendi şirketlerinin fiyatlandırma yapısını açıklayacağını teklif ederse denetçi ne yapmalıdır? İşten sonra, çalışma arkadaşları ile bir etkinlikte bir araya gelen denetçiye yöneticilerinden birinin hoş olmayan bir teklifte bulunması durumunda denetçi ne yapmalıdır? Yöneticisine her soru sorduğunda, herkesin önünde kendisiyle dalga geçilen ve nitelikleri sorgulanan bir denetçi ne yapmalıdır? Bir ekip toplantısında yaşlı meslektaşının yeni bir teknoloji projesi üzerinde çalışmaya ilgi duyduğunu ifade etmesi üzerine proje yöneticisinin yaşlı çalışana teknolojiyi anlayıp projeye ayak uydurup uyduramayacağını sormasına üzerine rahatsız olan bir başka şirket çalışanı ne yapmalıdır? İşinde kendisine yardımcı olabilecek ve çalışma ekibine önemli ölçüde zaman kazandırabilecek yeni bir teknoloji keşfeden denetçi, bu teknolojiyi kullanabilir mi? Bir PwC ofis asansöründe iki kişinin üzerinde çalıştıkları bir birleşme ve satın alma hakkında konuştuklarını duyan bir denetçinin, şirketlerden birine yatırım yapması uygun mudur? İnternette meslektaşları ve müşterileri ile paylaşmak istediği faydalı bir araştırma makalesi bulan denetçinin bunu yapması doğru mudur? Ülkesindeki siyasi durum hakkında görüşleri olan bir denetçi, kişisel siyasi eğilimlerini veya görüşlerini sosyal medya aracılığıyla ifade edebilir mi? Sosyal medyada bir meslektaşısı hakkında varsayımlara dayalı olumsuz yorumlara rastlayan bir denetçi ne yapmalıdır?

7.3.2. Deloitte Davranış Kuralları

Deloitte davranış kuralları, şirket çalışanlarının her birinin yerine getirdiği taahhütlerin ana hatlarını oluşturan Deloitte Küresel İş Ahlakı ilkelerini kapsamakta ve şirketin ortak değerlerine dayanmaktadır. Deloitte denetim şirketinin ortak değerleri Şekil 3'te sunulmuştur.

Şekil 3. Deloitte Ortak Değerleri



(Deloitte, 2023: 4)

Deloitte tarafından müşterilere ayrıcalıklı hizmet vermek, yetenekli profesyonelleri teşvik etmek ve olumlu değişim için bir rol model olarak topluma katkıda bulunmak taahhüt edilmiştir. Bu taahhütlerin yerine getirilmesinde Deloitte denetim şirketinin benimsediği davranış kuralları ve kuralların açıklaması aşağıda yer almaktadır (Deloitte, 2023: 4-9).

Şekil 4. Deloitte Davranış Kuralları



(Deloitte, 2023: 4)

Deloitte tarafından mesleki görüşlerde ve iş ilişkilerinde açık ve dürüst davranmak esas alınmıştır. Sunulan hizmetlerde, sahip olunan bilgi ve edinilen deneyimler konusunda dürüst olduğu ileri sürülmüştür. Deloitte müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılamak, sorunlarını çözmelerine yardımcı olmak ve önemli etki yaratacak çıktılar elde etmek için tüm kaynaklarını bir araya getirerek kaliteli hizmetler sunmakta kararlı olduğunu davranış kuralları rehberinde vurgulamaktadır. Yürürlükteki mesleki standartlara, kanunlara ve düzenlemelere uyulduğu ve itibarını zedeleyecek eylemlerden kaçınılmaya çalışıldığı belirtilmektedir. Uygun mesleki şüphecilik ve kişisel hesap verebilirlik kültürü teşvik edilmektedir. Sunulan hizmetlerin toplum, çalışanlar ve müşteriler üzerinde yarattığı önemli etkinin anlaşılmasına çalışıldığı, bu çıkarların göz önünde bulundurularak iş yapmaya özen gösterildiği vurgulanmaktadır. Deloitte tarafından halkın güveni kazanmada ve bu güveni sürdürmede kararlı olduğu belirtilmektedir.

Mesleki görüş ve tavsiyeler oluşturulurken objektif davranıldığı ileri sürülmektedir. Önyargının, çıkar çatışmasının veya bireylerin, kuruluşların, teknolojinin veya diğer faktörlerin uygunsuz etkisine veya bunlara aşırı güvenmenin mesleki yargıya ve sorumlulukları geçersiz kılmasına izin verilmediği belirtilmektedir. İş kararlarını uygunsuz bir şekilde etkilemeye veya tarafsızlığa zarar vermeye yönelik herhangi bir hediye veya ağırlama teklif edilmediği, tekliflerin kabul veya talep edilmediği ifade edilmektedir. Müşterinin ihtiyaçlarını, görevleri için gerekli yetkinliğe sahip olan uygulayıcılarla eşleştirmek için gereken özen gösterilmektedir. Verilen hizmetlerin değerini yükseltmek için inovasyon

ve yeni fikirler teşvik edilmektedir. Rakiplere saygı duyulduğu, adil iş uygulamalarına bağlı olduğu, müşterilerden sağlanan hizmetlerin ve üstlenilen sorumlulukların değerini yansıtan ücretler talep edildiği vurgulanmaktadır.

Deloitte tarafından gizli ve kişisel bilgilerin korunmasına ve bu konuda gerekli önlemlerin alınmasına özen gösterilmektedir. Bilgilerin yasalara, mesleki yükümlülüklere ve kendi veri yönetimi politikalarına ve uygulamalarına uygun olarak toplanmasına ve kullanılmasına dikkat edilmektedir. Şirkete emanet edilen gizli ve kişisel bilgilerin, izin verilmedikçe veya ifşa etmeye yönelik yasal veya mesleki bir hak veya görev bulunmadıkça ifşa edilmesinin yasak olduğu belirtilmektedir. Şirket içinde bilgi güvenliği farkındalığı kültürü oluşturulmasına ve buna bağlı kalınmasına dikkat edildiği, bu konuda eğitimler düzenlenerek bilgilendirmeler yapıldığı vurgulanmaktadır. Bilgi güvenliği yönetim sistemlerinin geliştirilmeye çalışıldığı ve sistemin sürekli iyileştirilmesine odaklanıldığı belirtilmektedir.

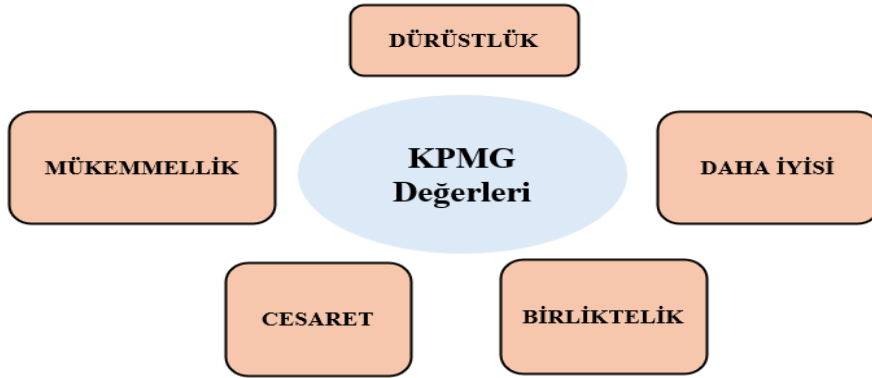
Deloitte tarafından yetenekli profesyonel çalışanların teşvik edilmesi için çalışanların birbirlerine saygılı, nazik ve adil davrandığı, herkes için fırsat eşitliğini teşvik eden bir kültür oluşturulmaya ve çalışma ortamı sağlanmaya özen gösterilmektedir. Farklı bakış açısı, yetenek ve deneyim karışımı teşvik edilmektedir. Sadece bireysel ihtiyaçlara hitap eden değil, aynı zamanda çalışanların benzersiz güçlerini kullanmalarına da olanak tanıyan kapsayıcı çalışma ortamları yaratılmaktadır. Çalışma ortamlarının hiçbirinde cinsiyet, ırk, din, yaş, engel durumu, cinsel yönelim veya yerel yasalarla korunan kategorilere dayalı tacize veya ayrımcılığa tolerans gösterilmemektedir. Görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için gerekli mesleki bilgi ve becerileri geliştirmek üzere çalışanlara yatırım yapılmakta, onlara güvenli bir çalışma ortamı sağlamaya özen gösterilmektedir.

Rol model olarak topluma katkıda bulunmayı taahhüt eden Deloitte yolsuzluğa ve rüşvete karşı olduğunu, yolsuzluğun ve mali suçların ortadan kaldırılmasına yönelik çabaları desteklediğini ileri sürmektedir. Bağlı olduğu ve birlikte iş yaptığı tüm tarafların yasa dışı veya etik olmayan davranışlarını tasvip etmediğini belirtmektedir. Yerel, ulusal veya küresel zorluklar üzerinde olumlu bir etki yaratmak için kâr amacı gütmeyen kuruluşlarla, hükümetlerle ve diğer işletmelerle etkileşim kurarak topluma ve topluluklara katkıda bulunmayı taahhüt etmektedir. Deloitte tarafından sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etme çabalarının desteklediği ve insan hakları standartlarına saygılı olduğu belirtilmektedir. Ticari faaliyetlerin ve hizmet sunumunun zaman zaman çevreyi etkileyebileceğinin farkında olduğu ve bunların yaratabileceği zararlı etkilerin azaltılması için çalışıldığı ileri sürülmektedir.

7.3.3. KPMG Davranış Kuralları

KPMG'nin dünya çapındaki etik davranış standartlarını özetleyen ve şirket değerleri temeli üzerine inşa edilen KPMG Küresel Davranış Kuralları, tüm KPMG çalışanları için etik davranış beklentilerini ortaya koymaktadır. KPMG'nin iş yapma şeklinin merkezinde yer alan, davranışlarını yönlendiren, kararlarına rehberlik eden ve karakterini şekillendirerek zorluklara karşı şirketi dirençli hale getiren ve kamu çıkarlarını koruma yönündeki temel sorumluluğunu yerine getirmesini sağlayan bir kültürün temelini oluşturan temel değerleri Şekil 5'te sunulmuştur.

Şekil 5. KPMG Değerleri



(KPMG, 2020: 4)

Doğru olanı dürüst bir şekilde yapmak, öğrenmeyi ve gelişmeyi asla bırakmamak, cesurca düşünmek ve hareket etmek, birbirine saygı duymak, farklılıklarından güç almak ve daha iyiye ulaşmak için en önemli olanı yapmak için uğraşmak KPMG'nin değerlerini oluşturmaktadır. KPMG tarafından yasalara, etik kurallara ve kamu çıkarına uygun şekilde hareket etme konusunda büyük bir kararlılığa sahip olunduğu taahhüt edilmektedir. "Kanun, yönetmelik ve standartlara uymak" ve "doğru müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak" KPMG'nin ortak taahhüdüdür. Bu doğrultuda KPMG yürürlükteki tüm yasa, yönetmelik ve mesleki standartlara tam olarak uyulduğunu, temel etik standartlarına uymayan müşterilerle

Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

çalışılmayacağını veya üçüncü taraflarla iş ilişkisine girilmeyeceğini açıkça taahhüt etmektedir. Bu taahhütlerini yerine getirirken KPMG'nin benimsediği davranış kuralları Şekil 6'da yer almaktadır (KPMG, 2020: 5-6).

Şekil 6. KPMG Davranış Kuralları



(KPMG, 2020: 6-7)

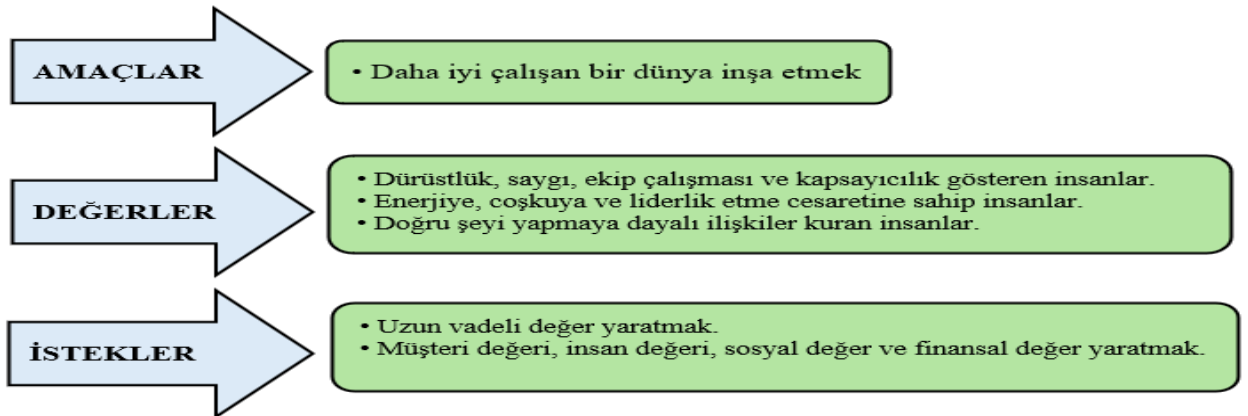
Şekil 6'da belirtilen davranış kuralları doğrultusunda KPMG çalışanlarının sahip olması gereken bireysel sorumluluklar ve liderlik sorumlulukları belirlenmiştir. Yasalar, düzenlemeler, mesleki standartlar ve KPMG politikaları hakkında bilgi sahibi olmak, hedeflere ulaşma baskısına veya uygunsuz bir şekilde davranmaya karşı sağlam durmak, bireysel sorunları davranış kurallarına uygun şekilde yürütmek, doğru gitmeyen şeyleri açıkça konuşma cesaretine sahip olmak ve şüpheli durumları danışmak bireysel sorumluluklar; davranışlarıyla örnek olmak, takımını desteklemek ve geliştirmek, örnek niteliğindeki standartları korumak, iyi niyetle soru soranlara ve endişelerini dile getirenlere düşünceli ve dikkatli bir şekilde yanıt vermek ve hesap verebilir olmak ise liderlik sorumlulukları arasında sayılmıştır (KPMG, 2020: 9).

Karmaşık durumlarda KPMG çalışanlarının yardım alacakları ve onlara rehberlik edebilecek çeşitli yollar (yöneticiler, ortaklar, hukuk müşaviri, yardım hatları gibi) olduğu da belirtilmiştir (KPMG, 2020: 10). KPMG'de herkesin küresel davranış kurallarına uyması, rahatsız olduğu bir şey görmesi durumunda cesaretle hareket etmesi ve açıkça konuşması beklenmektedir. İyi niyetle bildirimde bulunan kişilerin herhangi bir zarara maruz kalmayacakları belirtilmiştir. Misillemenin ciddi bir kural ihlali olduğu ve KPMG'de çalışanlar tarafından misilleme yapılması durumunda disiplin cezası ile karşı karşıya kalınacağı ileri sürülmüştür (KPMG, 2020: 12).

7.3.4. EY Davranış Kuralları

EY'de tüm profesyonellerin kalite ve güven konusundaki sorumluluklarını ve hesap verebilirliklerini vurgulayan bir kültür oluşturulması için çaba gösterildiği belirtilmektedir. Davranış kuralları her bir çalışana, özellikle de karmaşık ve zorlayıcı seçimlerle karşı karşıya kalındığında rehberlik edecek bir etik çerçeve sağlamaktadır (EY, 2022: 5). EY Küresel Davranış Kuralları, şirket çalışanlarının davranışları için etik bir çerçeve sağlamakta, şirketin sahip olduğu ortak değerlerden ve amaçlardan yararlanmaktadır. EY'nin amaç, değer ve istekleri Şekil 7'de sunulmuştur.

Şekil 7. EY Amaç, Değer ve İstekleri

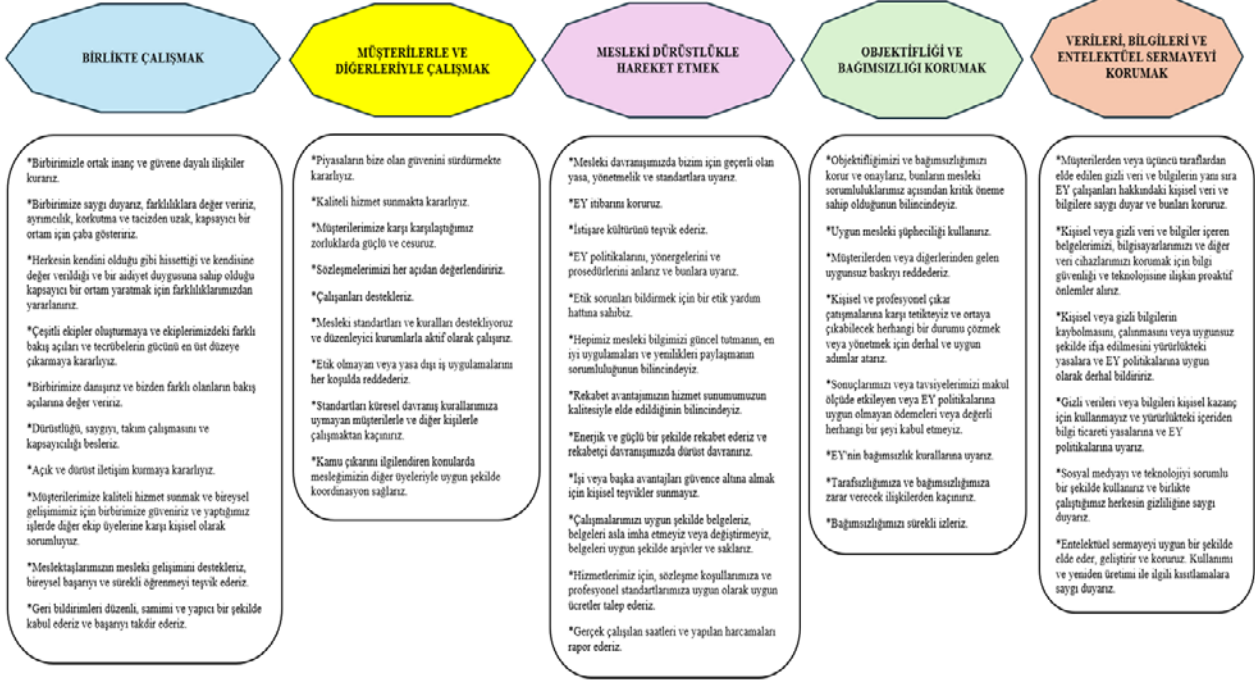


Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

(EY, 2022: 3)

EY Küresel Davranış Kuralları, faaliyetlere yönelik davranışlara rehberlik etmek üzere EY içindeki herkes tarafından izlenmesi gereken yol gösterici ilkeleri içeren beş kategori halinde düzenlenmiştir ve Şekil 8'de özetlenmiştir.

Şekil 8. EY Davranış Kuralları



(EY, 2022: 8-18)

EY Küresel Davranış Kuralları, denetim şirketinde çalışan herkes için geçerlidir. EY'de dünya çapındaki ekonomilerde güven ve itimat inşa etmeye yardımcı olmak için yapılan her şeyde kaliteyi sağlamak amaçlanmaktadır. EY tarafından davranış kuralları teşvik edilmekte, desteklenmekte ve kurallarda yer alan ilkelere göre davranılmaktadır. Kuralların uygulanmasına yardımcı olmak için mevcut kaynaklara danışılması ve uygun şekilde tavsiye alınması belirtilmektedir. Kurallardan sapmaların veya kuralların ihlalinin kabul edilemez olduğu ve bu tür davranışların farkına varıldığında bunun açıkça dile getirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. EY'de, yasa dışı veya etik dışı olarak algılanan davranışlara ilişkin iyi niyetli açıklamalara yönelik herhangi bir misilleme yapılmasına izin verilmemektedir. Kuralların ihlal edilmesinin iş akdinin feshine kadar varabilecek disiplin cezalarıyla sonuçlanabileceği belirtilmektedir.

8. SONUÇ

Kalite Yönetim Standartları (KYS 1 ve KYS 2), denetim şirketlerinin vermiş oldukları çeşitli hizmetlerin belirli seviyede bir kaliteye sahip olabilmesi için denetim şirketleri tarafından tasarlanması, uygulanması ve gözden geçirilmesi gereken kalite yönetim sistemlerine ilişkin sorumlulukları düzenler. Yürürlük tarihi 31/12/2023 olan kalite yönetim standartlarının Türkiye'de faaliyet gösteren denetim şirketleri tarafından uygulanmaya başlanması ile birlikte IAASB ilk uygulama rehberi hazırlayarak KYS 1'de yer alan hükümlerin anlaşılmasına ve doğru uygulanmasına katkı sağlamıştır. KYS 1 bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimi veya ilgili hizmetlerden herhangi birini yürüten denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını içermektedir.

Kalite yönetim sisteminin toplam sekiz unsurundan biri olan "üst yönetim ve liderlik yapısı" unsuru, denetim şirketlerinin üst yönetimine denetim şirketi içinde kalite kültürü oluşturmak ve personelin kaliteye bağlılığını artırmak için uygun adımlar atma görevini yüklemiştir. Kalite yönetim sisteminin destekleyen bir şirket ortamı oluşturmak liderlik yapısının en temel görevleri arasında sayılmıştır. KYS 1 İlk Uygulama Rehberine göre denetim şirketlerinin unvan veya statü farklı gözetmeksizin tüm şirket çalışanlarına yönelik oluşturacağı davranış kuralları, personelin kaliteye bağlılığını artırmak için atılması gereken uygun bir adımdır.

Davranış kuralları denetim şirketlerinde etik kültür ortamının oluşturulabilmesi için yasal düzenlemeler, etik ilkeler ve küresel iş ahlaki ilkeleri çerçevesinde hazırlanan yazılı kurallardır. Davranış kuralları her bir şirketin sahip olduğu ortak değerler üzerine inşa edilmektedir. Denetim şirketi personeline yol gösterecek çerçeveyi sunması açısından kritik önemi

olan davranış kuralları, şirket çalışanlarının özellikle birbirleri ve müşterileri ile aralarındaki davranışlara rehberlik etmek amacıyla oluşturulmaktadır.

Çalışmadan elde edilen bulgular değerlendirildiğinde; dört büyük denetim şirketi tarafından oluşturulan davranış kurallarının birbiri ile paralel olduğu ifade edilebilir. PwC denetim şirketi; “dürüst davranmak, fark yaratmak, önem vermek, birlikte çalışmak, mümkün olanı yeniden hayal etmek”, Deloitte denetim şirketi; “müşterilere ayrıcalıklı hizmet vermek, yetenekli profesyonelleri teşvik etmek, topluma katkıda bulunmak”, KPMG denetim şirketi; “yasalara, düzenlemelere ve standartlara uymak, doğru müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak, kaliteye odaklanmak, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, yasa dışı veya etik olmayan davranışlara tolerans göstermemek, bilgileri korumak, adil rekabet etmek, herkesin başarılı olabileceği kapsayıcı bir ortam oluşturmak, insanların müstesna olmasına yardımcı olmak, sorumluluk sahibi olmak, kamu güvenini kazanmak”, EY denetim şirketi ise “birlikte çalışmak, müşterilerle ve diğerleriyle çalışmak, mesleki dürüstlikle hareket etmek, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, verileri, bilgileri ve entelektüel sermayeyi korumak” olmak üzere temel başlıklarda davranış kuralları oluşturmuşlardır.

Elde edilen bulgular birden fazla denetim şirketinin benimsediği ortak davranış kurallarının; “dürüst davranmak, birlikte çalışmak, objektifliği ve bağımsızlığı korumak, bilgileri korumak, müşterilerle ve üçüncü taraflarla çalışmak” olduğunu göstermiştir. Bu sonuçlar, denetim şirketleri tarafından oluşturulan davranış kurallarının etik ilkeler çerçevesinde belirlendiğinin açık bir göstergesidir. Denetim şirketleri farklı sayıda ve farklı başlıklar altında temel davranış kuralları belirlemiş olsa da davranış kuralları rehberlerinde vurguladıkları açıklamalar birbirleriyle tutarlıdır. Dikkat çeken önemli bir husus, PwC denetim şirketi tarafından oluşturulan davranış kuralları rehberinde denetim şirketi çalışanlarının özel olarak karşılaşılabilecekleri olayların örneklerle soru cevap şeklinde açıklanmış olmasıdır. Diğer denetim şirketlerinin rehberlerinde sadece davranış kuralları hakkında teorik bilgiler yer almasına rağmen PwC’nin davranış kurallarını daha geniş perspektifte hem teorik hem de örnekler yardımı ile açıklaması fark yaratmıştır. Davranış kuralları rehberi hazırlayacak olan denetim şirketlerine yol göstermesi açısından PwC’nin davranış kuralları rehberinin örnek niteliği taşıdığı ve çalışanlar açısından daha faydalı olacağı ifade edilebilir.

Davranış kuralları; denetim şirketlerinin hesap verebilirliğini artırmak, kaliteli ve güvenli bir iş ortamı oluşturmalarına katkı sağlamak, itibarlarını korumaya yardımcı olmak, etik ilkelere uyumu artırmak, sorunların çözümüne katkıda bulunmak ve kamuoyunun şirkete olan güvenini artırmak açısından son derece yararlıdır. Bu açıdan henüz bir davranış kuralları rehberi olmayan denetim şirketlerinin en kısa sürede kuralları belirlemek için adım atmaları önerilmektedir. Gelecek çalışmalarda denetim şirketlerinin oluşturmuş olduğu davranış kurallarına uygun ya da aykırı hareket eden şirket çalışanlarına yönelik uygulanması gereken teşvik ya da ceza sistemi incelenebilir.

Kaynakça

- Bozkurt Yazar, B., Güneş, R. & Yalçın, Z. (2018). Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sisteminin etkinliği: Türkiye örneği. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 46-61.
- COSO Rehberi (2016). İç kontrol- Bütünleşik Çerçeve. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 11.
- Deloitte (2023). Deloitte code of conduct. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/si/Documents/about-deloitte/2023_CE_Code_of_Conduct.pdf (Erişim Tarihi: 18.04.2024).
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve denetim mesleğinde etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Erwin, P. M. (2011). Corporate codes of conduct: the effects of code content and quality on ethical performance. *Journal of Business Ethics*, (99), 535-548.
- EY (2022). Global code of conduct. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/home-index/ey-global-coc-brochure-april-2022-v2.pdf (Erişim Tarihi: 25.04.2024).
- Hamza, M., Shahwan, Y., Alkotayni, K., Haimour, H., Jbair, K. & AlMekhlafi, M. (2023). The impact of the professional code of conduct of the external auditor on the reduction of tax evasion in Jordan. In: Alareeni, B.A.M., Elgedawy, I. (eds) *Artificial Intelligence (AI) and Finance. Studies in Systems, Decision and Control*, (488). Springer, Cham.
- Hatunoğlu, Z. & Koca, N. (2020a). Denetim firması faaliyet alanına göre bağımsız denetçinin, mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 621-636.
- Hatunoğlu, Z. & Koca, N. (2020b). Bağımsız denetçinin eğitim seviyesi ve mesleki tecrübesine göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi. *Kahramanmaraş Sütcü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17 (2), 1118-1134.

Kalite Yönetim Standartları Kapsamında
Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları
H. Pınar KAYA, Şaban UZAY

Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1-İlk Uygulama Rehberi.
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%201%20İlk%20Uygulama%20Rehberi.pdf>.
(Erişim Tarihi: 30.03.2024).

Kestane, A. (2022). Denetçi niteliklerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolü: Hatay ilinde bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), 331-352.

KGK (2022). Uluslararası Standartlarla Uyumlu Kalite Yönetim Standartlarının Yayımlanması. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KaliteYonetimStandardi.pdf> (Erişim Tarihi: 29.03.2024).

KPMG (2020). KPMG global code of conduct. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/02/global-code-of-conduct.pdf> (Erişim Tarihi: 18.04.2024).

KYS 1 Finansal Tabloları Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı. T.C. Resmî Gazete (32414 Mükerrer, 29 Aralık 2023).

KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı. T.C. Resmî Gazete (32414 Mükerrer, 29 Aralık 2023).

Özdoğan, B. & İzmirli Ata, F. (2021). Kalite kontrolden kalite yönetimine geçiş: bağımsız denetim kalite standartlarındaki değişim üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649-664.

PwC (2023). PwC's code of conduct. <https://www.pwc.com/gx/en/about/ethics/pwc-code-of-conduct-2023-final.pdf> (Erişim Tarihi: 18.04.2024).

Saha, S. S. & Roy, M. N. (2016). Quality control framework for statutory audit of financial statements: a comparative study of USA, UK and India. *Indian Journal of Corporate Governance*, 9(2) 186-211.

Sak, R., Şahin Sak, İ. T., Öneren Şendil, Ç., & Nas, E. (2021). Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250.

Şeker, Y. & Dinç, E. (2016). Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının uygulanma etkinliğini ölçmeye yönelik bir çalışma: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (2), 421-452.

Yıldız, E. (2023). Bağımsız denetim kalitesi ve kalite yönetim standartları. T. Hacıhasanoğlu & M. İğde (Ed.), *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim* içinde (253-287). Gaziantep, Özgür Yayınları.



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: 30, 159-171, 2024

Araştırma Makalesi

DENETİM KALİTESİ VE ENTEGRE RAPORLAMA KALİTESİNİN FİRMALARIN FİNANSAL PERFORMANSINA ETKİSİ (THE IMPACT OF AUDIT QUALITY AND INTEGRATED REPORTING QUALITY ON FIRMS' FINANCIAL PERFORMANCE)

Ali Aykut PEKER¹

ÖZ

Çalışmanın amacı, denetim kalitesi ve entegre raporlama kalitesinin firmaların finansal performansları üzerinde etkisinin olup olmadığını ortaya koymaktır. Bu amaç kapsamında Türkiye Entegre Raporlama Derneği tarafından yayımlanan entegre raporlar içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir. 2021 ve 2022 yılı için entegre raporlarına ulaşılabilen 26 firma üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. Firmaların 2021 ve 2022 yılına ait finansal raporlarına Kamu Aydınlatma Platformu sayesinde ulaşılmış ve veriler elde edilmiştir. Elde edilen veriler korelasyon ve regresyon yöntemleri ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak, denetim kalitesi ve entegre raporlama kalitesi ile firma finansal performansı arasında herhangi bir ilişki tespit edilememiştir. Ayrıca denetim kalitesinin, entegre raporlama kalitesini pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Entegre Raporlama Kalitesi, Firma Performansı

JEL Kodları: M40,M41

ABSTRACT

The aim of the study is to reveal whether audit quality and integrated reporting quality have an impact on the financial performance of firms. For this purpose, the integrated reports published by the Integrated Reporting Association of Turkey were analyzed by content analysis method. Analyses were conducted on 26 firms whose integrated reports were available for 2021 and 2022. The financial reports of the companies for 2021 and 2022 were accessed through the Public Disclosure Platform and data were obtained. The data obtained were analyzed by correlation and regression methods. As a result, no relationship was found between audit quality and integrated reporting quality and firm financial performance. In addition, audit quality has a significant positive effect on integrated reporting quality.

Key Words: Audit Quality, Integrated Reporting Quality, Firm Performance

JEL Classification: M40,M41

¹ Doktor, Öğretim Görevlisi, Aksaray Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-4894-7434, aykutpeker@aksaray.edu.tr

1. GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte artan rekabet ortamı ve yaşanan sosyal, teknolojik ve ekonomik gelişmelerin işletmeleri etkilediği aşikârdır. Bu gelişmeler, işletmeleri daha kompleks bir yapıya dönüştürmekte ve bilgi sağlayan yetkililerin çeşitli nedenlerle kendi çıkarları doğrultusunda taraflı davranmasına neden olabilmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının ise kendilerine sunulan finansal bilgilerin tam, tarafsız ve hatasız sunumu hususunda çeşitli şüpheleri ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin güvenilirliği, denetim faaliyetleri ile sağlanabilmektedir (Akçay ve Bilen, 2018, s.227). Finansal tabloların denetimi, denetlenen tablolardaki içerik yanlışlarının tespit edilmesini sağlayarak, bilgi kullanıcılarının çıkarlarını korumayı amaçlayan bir kontrol mekanizması olarak tanımlanabilmektedir (Dhifi ve Zouari-Hadiji, 2024, s.1). Denetçiler, finansal tabloları yetkili kuruluşlar tarafından belirlenen çeşitli standartlara göre hazırlanmasını sağlayarak, önemli yanlışlıkların ve/veya risklerin önüne geçmeyi sağlamaktadırlar. Kaliteli finansal raporlama, kendine güvenen yatırımcılar için esastır. Bağımsız denetimin amacı, finansal raporlamanın kalitesine güven aşılaktır. Son yıllarda bağımsız denetimin önemi 2000’li yıllarda yaşanan Enron, Worldcom, Parmalat vakaları ile daha iyi anlaşılmıştır. 2001 yılında yaşanan Enron vakası ile bilgi kullanıcılarının firma yöneticileri, yönetim kurulları ve iç denetçilere olan güvenlerini zedelediği söylenebilir. Bununla birlikte denetim firmalarının da görev ve sorumluluklarını yerine getirmediği bu bağlamda birçok bilgi kullanıcısının zarara uğradığı hatta ülke ekonomileri bile bu durumdan etkilendiği gözlemlenmiştir (Yılmaz, 2018, s.3061). Bu bağlamda bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştiren firmaların kimlikleri bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemlidir. Literatürde “Big Four” olarak adlandırılan piyasada her kesimin güvenini sağlayan dört büyük denetim firması bulunmaktadır. Bu firmalar; Ernst and Young, Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG), Deloitte ve PricewaterhouseCoopers’dir. Çalışmada denetim kalitesinin tespit edilmesinde, bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştiren firmaların bu dört büyük firma olup olmadığı dikkate alınarak belirlenmiştir.

Günümüz dünyasında yatırımcılar açısından yatırım kararları alınırken sadece finansal bilgilerin değil finansal olmayan bilgilerin de dikkate alındığı söylenebilir. Finansal bilgilerin işletmelerin sadece belirli bir bölümüne yönelik ticari bilgiler sunduğu, firmaların çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularına yönelik bilgilerinin de yatırımcılar açısından oldukça önemli olduğu söylenebilir (Yücenurşen, 2022, s.344). Bu gelişmeler ışığında ilk etapta firmalar çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim bilgilerini, yatırımcılarına bilgi sunmak adına sürdürülebilirlik raporları olarak adlandırılan raporlar yayımlamaya başlamışlardır. Sürdürülebilirliğin sağlanması adına sürdürülebilirlik raporları oldukça önemlidir fakat sürdürülebilirlik raporları ile finansal raporlar arasındaki bağlantının net bir şekilde kurulamaması, yatırımcılar açısından birçok belirsizliği de beraberinde getirmiştir (Yüksel ve Kayalı, 2020, s.67). Bu belirsizliklerin ortadan kaldırılması amacıyla yeni raporlama düzeni olarak adlandırılan entegre raporlamalar, firmalar tarafından oluşturulmaya başlanmıştır. Entegre raporlamanın temel amacı, finansal ve finansal olmayan bilgilerin birlikte tek bir raporda sunulmasını sağlamaktır. Entegre raporlamanın; bilgi kalitesini artırması, finansal ve sürdürülebilirlik raporların bir araya getirmesi ile kurumsal raporlamaya daha uygun olması, yatırımcılar açısından daha verimli raporlar sunması bağlamında birçok avantajından bahsedilebilir (Özçelik, Köse, ve Bekçi, 2023, s.1729). Bununla birlikte entegre raporlamanın, firmalar açısından maliyetli bir yapıya sahip olduğu, dolayısıyla firma değerini olumsuz yönde etkilediği de söylenebilir (Leo ve Yeo, 2016, s.1223).

Çalışmanın amacı, denetim kalitesi ve entegre raporlama kalitesinin firmaların finansal performansları üzerinde etkisinin olup olmadığını ortaya koymaktır. Bu amaç kapsamında Entegre Raporlama Türkiye Derneği tarafından yayımlanan entegre raporlar üzerine içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Firmaların finansal performansı ise Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) tarafından yayımlanan finansal tablolara vasıtasıyla tespit edilmiştir. Elde edilen veriler SPSS paket programı ile analiz edilmiştir. Literatür taramaları incelendiğinde hem denetim kalitesi hem de entegre raporlama kalitesinin firma performansına etkisinin tespit edilmesinde zıt görüşlerin yer aldığı belirlenmiştir. Bu çalışmanın sonuçları ile literatürde yer alan zıt görüşlerden hangisinin destekleneceğinin tespit edilmesi ve denetim kalitesi ve entegre raporlama kalitesinin birlikte ele alındığı herhangi bir çalışmanın olmaması bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Entegre raporlama ile firma performansı arasındaki ilişkiyi tespit edebilmek adına gerçekleştirilen literatür taraması Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Entegre Raporlama ile Firma Performansı Arasındaki İlişkiye Yönelik Literatür Taraması

Künye	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Özçelik, Köse ve Bekçi (2023)	Entegre raporlamanın firma performansı ve değeri ile ilişkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır	Entegre raporlamanın, firma performansı ve değeri üzerinde olumlu etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Yücenurşen (2022)	Entegre raporlama kalitesi ile firma değeri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Entegre raporlama kalitesinin firma değerini pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.
Emir, Aracı ve Kıymık (2021)	Entegre raporlama kalitesi ile işletme finansal performansı arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır.	Entegre raporlama kalitesi ile bankaların sermaye karlılığı ve yeterliliği arasında olumlu ilişki olduğu tespit edilmiştir. Benzer şekilde entegre raporlama kalitesi ile bankaların aktif karlılığı ve aktif kalitesi ile de olumlu bir ilişki tespit edilmiştir.
Horasan ve Tazegül (2021)	Entegre raporlamanın firmaların finansal performansına etkisinin olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Entegre raporlamanın firmaların finansal performansını etkilemediği tespit edilmiştir.
Önder ve Çelik (2021)	Entegre raporlamanın firma karlılığına bir etkisinin olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Entegre raporlamanın düşük seviyede de olsa firma karlılığına etkisi bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Adegboyegun ve diğerleri (2020)	Nijerya’da bankacılık sektöründe faaliyetlerini sürdüren firmalar üzerinde, entegre raporlamanın firma performansı üzerine etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Entegre raporlama açıklamalarının kısa vadede firma performansını etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.
Komar, Ahmar ve Darminto (2020)	Entegre raporlama açıklamalarının firma değerine etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır	Entegre raporlama açıklamaları firma değerini pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.
Yüksel ve Kayalı (2020)	Borsa İstanbul (BİST) banka endeksinde faaliyetlerini sürdüren firmaların entegre raporlama açıklamaları ile finansal performansları arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Entegre raporlamanın zaman içerisinde firmaların finansal performansını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
Caglio, Melloni ve Perego (2019)	Entegre raporlama kalitesinin işletme finansal performansına etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır	Entegre raporlama kalitesi, finansal performansını anlamlı düzeyde pozitif yönlü etkilediği tespit edilmiştir.
Pavlopoulos, Magnis ve Iatridis (2019)	Entegre raporlama kalitesi ile işletme finansal performansı arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Entegre raporlama kalitesi ile işletme finansal performansı arasında anlamlı düzeyde pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

(Yazar tarafından oluşturulmuştur)

Denetim kalitesi ile firma performansı arasındaki ilişkiyi tespit edebilmek adına gerçekleştirilen literatür taraması Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Denetim Kalitesi ile Firma Finansal Performansı Arasındaki İlişkiye Yönelik Literatür Taraması

Künye	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Dhifi ve Zouari-Hadiji (2024)	Denetim kalitesi ile firma performansı arasındaki ilişkide entegre raporlamanın aracı rolünün tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Fransa'da faaliyetlerini sürdüren firmalar üzerinde gerçekleştirilen çalışmanın sonucunda, denetim kalitesi ile firma performansı arasında ilişki tespit edilmiş, bu ilişkide entegre raporlamanın aracı bir rol (tanımlayıcı aracı) oynadığı belirlenmiştir.
Al-Attar (2017)	Denetim kalitesi ile firmaların finansal performansı arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Denetim kalitesinin firmaların hisse senedi fiyatları üzerinde anlamlı düzeyde pozitif bir etkisi olduğunu tespit etmiştir.
Hua, Hla ve Isa (2016)	Denetim kalitesi ile firmaların finansal performansı arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Denetim kalitesi ile finansal performans arasında anlamlı düzeyde pozitif yönlü bir ilişki tespit etmiştir.
Eshitemi ve Omwenga (2016) Aledwan, Yaseen ve Alkubisi (2015)	Denetim kalitesi ile firmaların finansal performansı arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Denetim kalitesi göstergeleri (denetim firması, denetçi deneyimi) ile finansal performans arasında anlamlı düzeyde pozitif yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir.
Egbunike ve Abiahu (2017) Sayyar, Basuriddin, Rasid ve Elhabib (2015)	Denetim kalitesi ile firmaların finansal performansı arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Denetim kalitesi ile işletme finansal performansı arasında anlamlı bir ilişki tespit edememiştir.

(Yazar tarafından oluşturulmuştur)

Entegre raporlama kalitesi ve denetim kalitesinin finansal performansa etkisi üzerine gerçekleştirilen literatür taraması sonucunda, her iki değişkeninde firmaların finansal performansını etkilediği ve/veya etkilemediğine yönelik çalışma sonuçlarına yer verilmiştir (çoğunlukla etkilemektedir). Özetle literatürde çalışma konusu bağlamında tam bir fikir birliğine varılamadığı söylenebilir. Türkiye'de gerçekleştirilen ve 2021 ve 2022 yılı entegre raporlarının tamamının incelenmesi ile gerçekleştirilen bu çalışma ile hem entegre raporlama kalitesinin hem de denetim kalitesinin firma finansal performansını etkileyip etkilemediği tespit edilerek literatüre katkı sağlanacağı söylenebilir.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

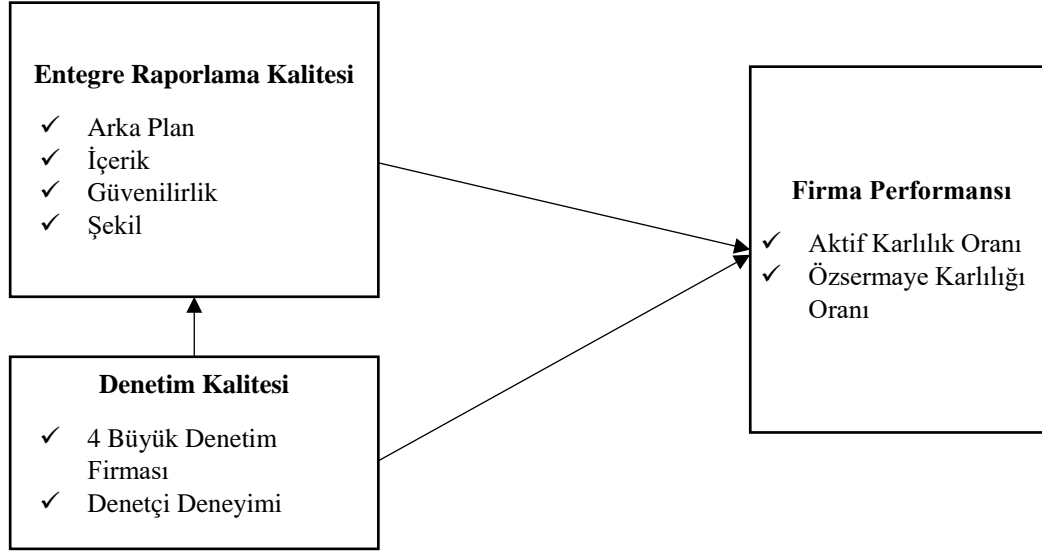
3.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Araştırmanın amacı; denetim kalitesi ve entegre raporlama kalitesinin, firmaların finansal performansını etkileyip/etkilemediğinin tespit edilmesidir. Bu amaç kapsamında Entegre Raporlama Türkiye tarafından yayımlanan entegre raporlar, içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Benzer şekilde firmaların denetim kalitesi ve denetçi deneyimleri ise firmaların bağımsız denetim faaliyetlerini sürdüren işletmeler ve denetçilerin görev süreleri dikkate alınarak tespit edilmiştir. Firma performansının tespit edilmesinde ise, firmaların finansal tabloları vasıtasıyla aktif karlılık ve özsermaye karlılığı finansal oranlarına ulaşılmıştır.

3.2. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Araştırmanın modeli Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1. Araştırmanın Modeli



Araştırmanın modeli ve gerçekleştirilen literatür taraması kapsamında geliştirilen hipotezler aşağıda sunulmuştur.

H_1 = Denetim kalitesi skorları, aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{1a} = 2021 yılı denetim kalitesi skorları, 2021 yılı aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{1b} = 2022 yılı denetim kalitesi skorları, 2022 yılı aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_2 = Denetim kalitesi skorları, özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{2a} = 2021 yılı denetim kalitesi skorları, 2021 yılı özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{2b} = 2022 yılı denetim kalitesi skorları, 2022 yılı özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_3 = Entegre raporlama kalitesi skorları, aktif karlılık oranını anlamlı düzeyde pozitif yönlü etkilemektedir.

H_{3a} = 2021 yılı entegre raporlama skorları, 2021 yılı aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{3b} = 2022 yılı entegre raporlama skorları, 2022 yılı aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_4 = Entegre raporlama kalitesi skorları, özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{4a} = 2021 yılı entegre raporlama kalitesi skorları, 2021 yılı özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{4b} = 2022 yılı entegre raporlama kalitesi skorları, 2022 yılı özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_5 = Denetim kalitesi skorları, entegre raporlama kalitesi skorlarını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{5a} = 2021 yılı denetim kalitesi skorları, 2021 yılı entegre raporlama kalitesi skorlarını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{5b} = 2022 yılı denetim kalitesi skorları, 2022 yılı entegre raporlama kalitesi skorlarını pozitif yönde etkilemektedir.

H_6 = Denetim ve entegre raporlama kalitesi aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{6a} = 2021 yılı denetim ve entegre raporlama kalitesi, 2021 yılı aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{6b} = 2022 yılı denetim ve entegre raporlama kalitesi, 2022 yılı aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_7 = Denetim ve entegre raporlama kalitesi özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{7a} = 2021 yılı denetim ve entegre raporlama kalitesi, 2021 yılı özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{7b} = 2022 yılı denetim ve entegre raporlama kalitesi, 2022 yılı özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.

3.3. Veri Toplama Araçları

Araştırma kapsamında, 26 firmanın entegre raporlarına Türkiye Entegre Raporları web sitesinden ulaşılmıştır. Denetim kalitesinin tespit edilmesi için ise firmaların bağımsız denetim raporları incelenmiş ve denetim raporunu sağlayan yetkili kişi/kuruluşlar incelenmiştir. Firmaların finansal performansı ise Kamuyu Aydınlatma Platformu vasıtasıyla ulaşılan finansal tablolar vasıtasıyla tespit edilmiştir.

3.4. Verilerin Analizi

Firmaların denetim kalitesi, firmaların bağımsız denetim faaliyetlerini 4 büyük denetim firmasından birisi gerçekleştiriyorsa “1”, gerçekleştiriyorsa “0” puan verilerek belirlenmiştir (Dhifi ve Zouari-Hadiji, 2024). 4 büyük denetim firması ise; Ernst and Young, Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG), Deloitte ve PricewaterhouseCoopers’dir. Denetçi deneyimi ise, aynı faaliyet sektöründe denetlenen şirketlerdeki görev süreleri ile ölçülmüştür. Dhifi ve Zouari-Hadiji (2024) çalışmasında, Fransa’da görev sürelerinin 6 yıl olması nedeniyle, 0-6 yıl için “1”, 6-12 yıl “2”, 12 yıl ve üzeri “3” değeri atanmışlardır. Türkiye’de bağımsız denetçiler yıllık olarak atanabilmesiyle birlikte 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400’üncü maddesinde denetçilerin, son 10 yılda toplam 7 yıl denetçi olarak seçilebileceği belirtilmiştir. Bu bağlamda bu çalışmada 0-3 yıl için “0”, 4-7 yıl için ise “1” değeri atanarak veriler sayısallaştırılmıştır.

Firmaların entegre raporlama kalitesi ise, Pistoni, Songini, ve Bavagnoli (2018) tarafından geliştirilen entegre raporlama puanlama sistemi kullanılarak tespit edilmiştir. Entegre raporlama puanlama sistemine göre; entegre raporlar 4 temel başlık altında değerlendirilmiştir. Bunlar; arka plan, içerik, güvenilirlik ve şekildir. Tablo 3’de entegre raporlama puanlama sistemi özetlenmiştir.

Tablo 3. Entegre Raporlama Puanlama Sistemi

Arka Plan Bilgi yoksa “0 puan”, varsa “1 puan”	İçerik “0 puan ile 5 puan arasında değerlendirme” (Değişken mevcut değilse “0 puan”, “Değişken mevcut ve yüksek kalitede ise “5 puan”)	Güvenilirlik Bilgi yoksa “0 puan”, varsa “1 puan”	Şekil “0 puan ile 5 puan arasında değerlendirme”
Entegre Raporlama (ER) amaçları ve hedefleri	Kurumsal genel görünüm ve dış çevre	İç denetim	Anlaşılabilirlik ve netlik “0 puan” grafik tablo yok. “5 puan” Çok iyi bir düzenin varlığı, mükemmel seviyede tablo, grafik, tablo kullanımı.
ER motivasyonları	İş modeli	Bağımsız denetim	Öz olma (Sayfa sayısı) “1 puan” 200 sayfadan çok “5 puan” 50 sayfaya kadar
ER sürecinden sorumlu personel	Risk ve fırsatlar	Başarı ve ödüller	Erişilebilirlik (Fiziki kopya, PDF, Dijital kopya) “1 puan” sadece fiziki kopya “5 puan” Rapor içeriğine yüksek düzeyde erişilebilirlik (LinkedIn, X gibi platformlardan erişim).
CEO Açıklamaları	Genel görünüş	Maksimum 3 Puan	Maksimum 15 Puan
ER raporunun kullanıcıları	Hazırlık ve sunum		
<ER> ile uyum	Strateji		
Başlık “Entegre Rapor”	Kurumsal Yönetim		
Maksimum 7 Puan	Performans		
	Sermaye öğeleri		
	Değer yaratma süreci		
	Maksimum 50 Puan		

(Pistoni, Songini, ve Bavagnoli, 2018)

Türkiye’de yayımlanan entegre raporlar Tablo 4’de gösterilmiştir.

Tablo 4. Türkiye'de Yayımlanan Entegre Raporlar

<i>Şirket İsmi</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>
1.Borsa İstanbul	X	X	√	√	√	√	√	√
2.Merkezi Kayıt Kurumu	X	X	X	X	X	√	√	√
3.Vakıfbank	X	X	X	X	√	√	√	√
4.Ziraat Bankası	X	X	X	X	√	√	√	√
5.Halkbank	X	X	X	X	X	√	√	√
6.Kalkınma Yatırım Bankası	X	X	X	X	X	√	√	√
7.YTÜ Finans Kurumsal Yönetim (CFGS)	X	X	√	X	X	√	X	X
8.Yıldız Teknik Üniversitesi	X	X	X	√	√	√	X	X
9.Türkiye Varlık Fonu	X	X	X	X	X	X	√	X
10.Garanti BBVA	X	X	√	√	√	√	√	√
11.Türkiye İş Bankası	X	X	X	√	√	√	√	√
12.Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	X	√	√	√	√	√	√	√
13.Yapı Kredi Bankası	X	X	X	X	√	√	√	√
14.Akbank	X	X	X	X	X	√	√	√
15.Takasbank	X	X	X	X	X	X	√	√
16.Şekerbank	X	X	X	X	X	X	√	√
17.Albaraka Türk Katılım Bankası	X	X	X	X	X	X	X	√
18.Akademi Çevre	X	X	X	X	X	√	√	X
19.Kartonsan	X	X	X	X	X	X	√	√
20.Adana Çimento	X	√	X	√	√	X	X	X
21.Aslan Çimento	X	√	X	√	√	X	X	X
22.Çimsa	X	√	√	√	√	√	√	√
23.Nuh Çimento	X	X	√	√	√	√	√	√
24.Oyak Çimento	X	X	X	X	X	√	√	√
25.Akçansa	X	X	X	X	X	X	X	√
26.Oyak Maden Metalurji Grubu	X	X	X	X	√	√	√	√
27.Mazars Denge	X	X	X	X	√	√	√	√
28.Aksa Akrilik	X	X	X	X	√	√	√	√
29.Allianz Türkiye	X	X	X	X	√	√	√	√
30.Vestel Elektronik	X	X	X	X	X	X	√	√
31.Vestel Beyaz Eşya	X	X	X	X	X	X	√	√
32.Turkcell	X	X	X	X	X	√	√	√
33.Coca Cola İçecek	X	X	X	X	X	√	√	√
34.Migros	X	X	X	X	X	X	√	√
35.Penti	X	X	X	X	√	X	X	X
36.Zorlu Enerji	X	X	X	X	X	X	√	√
37.Akenerji	X	X	X	X	X	X	√	√
38.Borusan Holding	X	X	X	X	X	X	√	√
39.LOGO Yazılım	X	X	X	X	X	X	X	√
40.Ulusoy Un	X	X	X	X	X	X	X	√
41.Kimteks Poliüretan	X	X	X	X	X	X	X	√
42.Anadolu Efes	X	X	X	X	X	X	X	√
43.Türkiye Petrol Rafinerileri	X	X	X	X	X	X	X	√
44.Vakıf GYO	X	X	X	X	X	X	X	√
45.Argüden Yönetişim Akademisi	√	√	√	√	√	√	√	√
46.Darüşşafaka Cemiyeti	X	X	X	X	X	√	√	√
47.Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı	X	X	X	√	√	√	√	√
48.Kadıköy Belediyesi	X	X	X	√	X	√	X	X
Toplam	1	5	7	12	19	27	34	40

(Türkiye Entegre Raporları,2024)

Tablo 4 incelendiğinde, Türkiye’de entegre rapor yayınlayan kurum sayısının 48, yayımlanan toplam entegre raporu sayısının ise 145 olduğu belirlenmiştir. Çalışmanın örnekleminin, evrenini optimum seviyede temsil edebilmesi amacıyla en fazla entegre raporların yayımlandığı yıllara yönelik (2021 ve 2022) çalışma gerçekleştirilmiştir. Ayrıca her iki yılda

da entegre rapor yayınlayan kurumlar üzerine çalışma gerçekleştirilmiştir. Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı, Darüşşafaka Cemiyeti, Argüden Yönetişim Akademisi eğitim - öğretim ve Sivil Toplum Kuruluşu (STK) kapsamında faaliyetlerini sürdürdüğü için; Allianz Türkiye, Mazars Denge ve Oyak Maden Metalurji Grubu kurumlarının ise finansal tablolarına ulaşılamadığı için araştırma kapsamına dâhil edilmemiştir. Bu bağlamda analizlere tabii tutulacak şirket sayısı 26, entegre raporlama sayısı ise 52'dir.

4. BULGULAR

Denetim ve Entegre Raporlama kalitesinin firma performansına etkisini tespit edebilmek adına çalışma kapsamında incelenen 26 firmanın tanımlayıcı istatistik bilgileri Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5. Değişkenlere Yönelik Tanımlayıcı İstatistik Bilgiler

Değişkenler	Firma Sayısı	Minimum	Maximum	Ortalama	Standart Sapma
Aktif Karlılık Oranı 2022	26	-,07	,40	,1018	,13064
Aktif Karlılık Oranı 2021	26	-,19	,32	,0600	,10292
Özsermaye Karlılık Oranı 2022	26	-,27	,63	,3293	,20484
Özsermaye Karlılık Oranı 2021	26	-1,60	,67	,1593	,39080
Denetim Kalitesi Skoru 2022	26	,00	1,00	,5769	,50383
Denetim Kalitesi Skoru 2021	26	,00	1,00	,5769	,50383
Entegre Raporlama Skoru 2022	26	42,00	65,00	54,6154	7,53699
Entegre Raporlama Skoru 2021	26	40,00	60,00	51,8846	7,00472

Tablo 5 incelendiğinde, analize tabii tutulan firmaların entegre raporlama skorlarının 2021 yılı için 51,88, 2022 yılı için ise 54,61 olduğu belirlenmiştir. Aktif karlılık oranı ortalamalarının 2021 yılı için %6, 2022 yılı için ise %10,18 olarak tespit edildiği ayrıca özsermaye karlılık oranlarının ise 2021 yılı için %15,93, 2022 yılı için ise %32,93 olarak tespit edildiği görülmektedir. Denetim kalitesi skorları firmaların her iki yılda da aynı denetim firmasına bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiği belirlenmiş ve 0,58 ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir.

Analize katılan firmaların denetim ve entegre raporlama kaliteleri ile karlılık oranları (aktif karlılık ve özsermaye karlılığı oranları) arasındaki ilişkilerin tespit edilebilmesi amacıyla korelasyon analizleri gerçekleştirilmiştir. Değişkenlere yönelik yıllık bazda değerlendirme yapılabilmesi amacıyla 2021 yılı verilerine yönelik korelasyon analizi sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. 2021 Verilerine Yönelik Korelasyon Analizi

		Denetim Kalitesi 2021	Entegre Raporlama Kalitesi 2021	Aktif Karlılık 2021	Özsermaye Karlılığı 2021
1. Denetim Kalitesi 2021	r	1			
	p				
2. Entegre Raporlama Kalitesi 2021	r	,858**	1		
	p	,000			
3. Aktif Karlılık 2021	r	,012	,308	1	
	p	,954	,125		
4. Özsermaye Karlılığı 2021	r	,146	,363	,656**	1
	p	,476	,068	,000	

Tablo 6 incelendiğinde, denetim kalitesi ile entegre raporlama kalitesi arasında sig. (p) değerinin 0,05'den düşük çıkması nedeniyle bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Korelasyon katsayısı (r) değerinin 0,858 olması ise iki değişken arasındaki ilişkinin güçlü düzeyde olduğunu belirtmektedir. Denetim kalitesi ile aktif karlılık ve özsermaye karlılığı arasında sig. (p) değerlerinin 0,05'den yüksek çıkması nedeniyle bir ilişki tespit edilememiştir. Bu bağlamda H_{1a} ve H_{2a} hipotezleri

korelasyon analizi sonuçları bağlamında reddedilmiştir. Benzer şekilde entegre raporlama kalitesi ile aktif karlılık ve özsermaye karlılığı oranları arasında sig. (p) değerlerinin 0,05'den yüksek çıkması nedeniyle bir ilişki tespit edilememiştir. Bu bağlamda H_{3a} ve H_{4a} hipotezleri de reddedilmiştir.

İlişkisi tespit edilen değişkenlerin etki düzeyini tespit edebilmek adına regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir. Denetim kalitesinin entegre raporlama kalitesine etkisini tespit edebilmek adına regresyon analizi gerçekleştirilmiş ve Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Denetim Kalitesinin Entegre Raporlama Kalitesine Etkisine Yönelik Regresyon Analizi-2021

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken Entegre Raporlama Kalitesi				
	R ²	Beta (β)	Standart Sapma	t.	Sig. (p)
Denetim Kalitesi	0,646	,858	1,456	8,195	0,00

Tablo 7 incelendiğinde, sig. (p) değerinin 0,05'den düşük çıkması nedeniyle denetim kalitesinin entegre raporlama kalitesini anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. Beta katsayısı incelendiğinde ise bu etkinin pozitif yönlü anlamlı düzeyde olduğu belirlenmiştir. Denetim kalitesi, entegre raporlama kalitesini %64,6 oranında etkilediği tespit edilmiştir. Bu bağlamda H_{5a} hipotezi kabul edilmiştir.

Denetim ve entegre raporlama kalitesinin aktif karlılık oranına etkisini tespit edebilmek adına çoklu doğrusal regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir. Tablo 8'de değişkenlere yönelik regresyon analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 8. Entegre Raporlama Kalitesi ve Denetim Kalitesinin Aktif Karlılık Oranına Etkisi

Bağımsız Değişken		Aktif Karlılık Oranı	
		Sig.(p)	B
R ²		,138	
Düzeltilmiş R ²		,080	
ANOVA (Sig.)		,009	
Entegre Raporlama Kalitesi		,002	1,132
Denetim Kalitesi		,008	-,960

Tablo 8 incelendiğinde, ANOVA sig. değerinin 0,05'den düşük çıkması nedeniyle entegre raporlama ve denetim kalitesi, aktif karlılık oranını anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. Beta katsayıları incelendiğinde entegre raporlama kalitesinin beta katsayısının pozitif oluşu, denetim kalitesinin beta katsayısının ise negatif olduğu görülmektedir. Bu bağlamda entegre raporlama kalitesi aktif karlılık oranı pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilerken, denetim kalitesi aktif karlılık oranını negatif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca entegre raporlama ve denetim kalitesi aktif karlılık oranı %8 oranında etkilediği tespit edilmiştir. Bu bağlamda H_{6a} hipotezi denetim kalitesinin negatif etkisi nedeniyle reddedilmiştir.

Denetim ve entegre raporlama kalitesinin özsermaye karlılık oranına etkisini tespit edebilmek adına çoklu doğrusal regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir. Tablo 9'da değişkenlere yönelik regresyon analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 9. Entegre Raporlama Kalitesi ve Denetim Kalitesinin Özsermaye Karlılık Oranına Etkisi

Bağımsız Değişken		Özsermaye Karlılık Oranı	
		Sig.(p)	B
R ²		,126	
Düzeltilmiş R ²		,069	
ANOVA (Sig.)		,039	
Entegre Raporlama Kalitesi		,018	,903
Denetim Kalitesi		,047	-,629

Tablo 9 incelendiğinde, ANOVA sig. değeri ve sig.(p) değerlerinin 0,05'den düşük çıkması nedeniyle entegre raporlama ve denetim kalitesinin özsermaye karlılığını anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. Entegre raporlama kalitesinin beta katsayısının pozitif olması nedeniyle pozitif yönlü, denetim kalitesinin beta katsayısının negatif olması nedeniyle negatif bir etkiden söz edilebilir. Bu bağlamda H_{7a} hipotezi reddedilmiştir.

2022 yılı verilerine göre değişkenlere yönelik korelasyon analizi sonuçları Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. Değişkenlere Yönelik Korelasyon Analizi 2022

		Denetim Kalitesi 2022	Entegre Raporlama Kalitesi 2022	Aktif Karlılık 2022	Özsermaye Karlılığı 2022
1. Denetim Kalitesi 2022	r	1			
	p				
2. Entegre Raporlama Kalitesi 2022	r	,830**	1		
	p	,000			
3. Aktif Karlılık 2022	r	,112	,127	1	
	p	,587	,537		
4. Özsermaye Karlılığı 2022	r	,003	,247	,681**	1
	p	,987	,224	,000	

Tablo 10 incelendiğinde, 2022 verileri çerçevesinde denetim kalitesi ile entegre raporlama kalitesi arasında sig. (p) değerinin 0,05'den düşük çıkması nedeniyle bir ilişki tespit edilmiştir. Korelasyon katsayısının 0,830 olarak belirlenmesi ile bu ilişkinin güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Fakat denetim kalitesi ile aktif karlılık ve özsermaye karlılığı ile; entegre raporlama kalitesi ile aktif karlılık ve özsermaye karlılığı değişkenleri arasında sig. (p) değerlerinin 0,05'den yüksek çıkması nedeniyle herhangi bir ilişki tespit edilememiştir. Bu bağlamda H_{1b} , H_{2b} , H_{3b} ve H_{4b} hipotezleri reddedilmiştir.

İlişkisi tespit edilen değişkenlere yönelik etkinin tespit edilebilmesi amacıyla regresyon analizleri gerçekleştirilmiş ve Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Denetim Kalitesinin Entegre Raporlama Kalitesine Etkisine Yönelik Regresyon Analizi 2022

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken Entegre Raporlama Kalitesi				
	R ²	Beta (β)	Standart Sapma	t.	Sig. (p)
Denetim Kalitesi	0,675	,830	1,704	7,282	0,00

Tablo 11 incelendiğinde, denetim kalitesi entegre raporlama kalitesini sig. değeri 0,05'den düşük çıktığı için anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. Beta katsayısının pozitif değere sahip olması nedeniyle bu etkinin anlamlı düzeyde pozitif yönlü olduğu söylenebilir. Bu bağlamda H_{5b} hipotezi kabul edilmiştir. Denetim kalitesinin entegre raporlama kalitesini %67,5 oranında etkilediği tespit edilmiştir.

Denetim ve entegre raporlama kalitesinin aktif karlılık oranına birlikte etkilerini tespit edebilmek adına çoklu doğrusal regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre Anova Sig. p değeri 0,122 olarak tespit edilmiştir. Sig. p değerinin 0,05'den yüksek çıkması nedeniyle denetim ve entegre raporlama kalitesinin, aktif karlılık oranına herhangi bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir. Bu bağlamda H_{6b} hipotezi reddedilmiştir. Benzer şekilde denetim ve entegre raporlama kalitesinin öz kaynak karlılığına birlikte etkisini tespit edebilmek adına analizler gerçekleştirilmiş ve p değerinin 0,05'den yüksek çıkması nedeniyle herhangi bir etkiden bahsedilemeyeceği belirlenmiştir. Bu bağlamda H_{7b} hipotezi de reddedilmiştir.

Çalışmanın amacı ve literatür taraması kapsamında geliştirilen hipotezlerin test sonuçları Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. Hipotez Test Sonuçları Genel Görünüm

HİPOTEZLER	KABUL/RET	AÇIKLAMA
H_1 = Denetim kalitesi skorları, aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.	Ret	İlişki tespit edilememiştir.
H_2 = Denetim kalitesi skorları, özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.	Ret	İlişki tespit edilememiştir.

H ₃ = Entegre raporlama kalitesi skorları, aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.	Ret	İlişki tespit edilememiştir.
H ₄ = Entegre raporlama kalitesi skorları, özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.	Ret	İlişki tespit edilememiştir.
H ₅ =Denetim kalitesi skorları, entegre raporlama kalitesi skorlarını pozitif yönde etkilemektedir.	Kabul	Her iki yılda da ilişki ve etki tespit edilmiştir. H _{5a} ve H _{5b} hipotezleri kabul edilmiştir. Sig.(p) değeri 0,05'den düşük, pozitif beta değerine sahip.
H ₆ = Denetim ve entegre raporlama kalitesi aktif karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.	Ret	2021 yılı için; Sig.(p) değerleri 0,05'den düşük çıkmış anlamlı etki tespit edilmiştir fakat denetim kalitesinin beta katsayısının negatif olması nedeniyle hipotezler reddedilmiştir. 2022 yılı için; Sig.(p) değerleri 0,05'den yüksek çıkmış ve reddedilmiştir.
H ₇ = Denetim ve entegre raporlama kalitesi özsermaye karlılık oranını pozitif yönde etkilemektedir.	Ret	2021 yılı için; Sig.(p) değerleri 0,05'den düşük çıkmış anlamlı etki tespit edilmiştir fakat denetim kalitesinin beta katsayısının negatif olması nedeniyle hipotezler reddedilmiştir. 2022 yılı için; Sig.(p) değerleri 0,05'den yüksek çıkmış ve reddedilmiştir.

Tablo 12 incelendiğinde, araştırma hipotezlerinden sadece H₅ hipotezinin kabul edildiği görülmektedir. Denetim kalitesi, entegre raporlama kalitesini her iki yılda da anlamlı düzeyde pozitif yönlü etkilediği tespit edilmiştir. Araştırmanın diğer hipotezlerine yönelik sonuçlar incelendiğinde ise, hem denetim kalitesi hem de entegre raporlama kalitesi ile firma performansı arasında herhangi bir ilişki tespit edilememiş dolayısıyla diğer hipotezler reddedilmiştir.

5.SONUÇ

Bilgi kullanıcıları açısından finansal tabloların tam, tarafsız ve hatasız şekilde sunulması oldukça önemlidir. Finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlama işlevi denetim faaliyetleri ile gerçekleşmektedir. Özellikle yatırımcılar açısından finansal bilgilerin doğruluğu ve şeffaflığı bağımsız denetim şirketlerinin sunduğu bilgiler ışığında gerçekleşmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim şirketlerinin seçimi hem firmalar açısından hem yatırımcılar açısından oldukça önemlidir. Dünya'da "Big Four" olarak adlandırılan denetim firmalarının gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri taraflı/tarafsız her kesiminin güvenini kazanmaktadır. Bu çalışmada, entegre rapor yayımlayan firmaların denetim kalitesi, bağımsız denetim firması ve denetçi deneyimi çerçevesinde tespit edilmeye çalışılmıştır.

Kurumsal sürdürülebilirlik bağlamında işletmeler açısından sadece finansal bilgiler yayımlanması günümüz dünyasında bir karşılığı kalmamıştır. Finansal veriler, firmaların sadece ticari faaliyetlerine yönelik bilgiler sunması nedeniyle yatırımcılar açısından yeterli görülmemektedir. Günümüz küreselleşen dünyasında yatırımcılar sadece işletmelere ait finansal bilgilerin değil aynı zaman işletmelere ait çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim faaliyetlerine yönelik bilgileri de talep etmektedir. Bu bağlamda finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgilerin birlikte tek bir raporda sunulmasını sağlayan entegre raporlama kavramı yeni bir raporlama düzeni olarak ortaya çıkmıştır. Bu çalışma ile firmalar tarafından sunulan entegre raporların kalitesini tespit ederek, firma performansını etkileyip/etkilemediğinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın sonucunda elde edilen bulgular ışığında; denetim kalitesi ile firma finansal performansı arasında her iki yılda da herhangi bir ilişki tespit edilememiştir. Çalışma bu yönüyle literatürde yer alan; Egbunike ve Abiahu (2017) ve Sayyar, vd. (2015) çalışmalarını desteklemektedir, Dhifi ve Zouari-Hadiji (2024), Al-Attar (2017), Hua, vd. (2016), Eshitemi ve Omwenga (2016) ve Aledwan, vd. (2015) çalışmalarını desteklememektedir.

Entegre raporlama kalitesi ile firma performansı arasında her iki yılda da herhangi bir ilişki tespit edilememiştir. Çalışma bu yönüyle literatürde yer alan; Horasan ve Tazegül (2021) ve Adegboyegun, vd. (2020) çalışmalarını desteklemektedir, Özçelik, vd. (2023); Yücenurşen (2022); Emir, vd. (2021); Önder ve Çelik (2021); Komar, vd. (2020); Yüksel ve Kayalı (2020); Caglio, vd. (2019) ve Pavlopoulos, vd. (2019) çalışmalarını desteklememektedir.

Çalışmada elde edilen bir diğer bulguya göre ise; denetim kalitesi, entegre raporlama kalitesini her iki yılda da sig değeri 0,05'den düşük ve beta değerinin pozitif olarak tespit edilmesi nedeniyle anlamlı düzeyde pozitif yönlü etkilediği tespit edilmiştir.

2021 yılı verilerine göre denetim kalitesi ve entegre raporlama kalitesinin birlikte firmaların finansal performansını etkilediği tespit edilmiştir. Bu etkide entegre raporlama kalitesi beta katsayısı pozitif tespit edilmesi nedeniyle pozitif yönlü, denetim kalitesi beta katsayısının negatif tespit edilmesi nedeniyle negatif yönlü, anlamlı düzeyde etkilediği belirlenmiştir. Bununla birlikte 2022 yılı verilerine göre denetim kalitesi ve entegre raporlama kalitesinin sig. değerlerinin 0,05'den yüksek çıkması nedeniyle firma performansına herhangi bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir.

Çalışmanın sonuçlarına göre, işletmeler açısından çeşitli maliyetlere katlanılarak oluşturulan ve yayımlanan entegre raporlardan elde edilen faydanın, bu süreçte katlanılan maliyetleri karşılamadığı söylenebilir. Benzer şekilde denetim kalitesinin tespit edilmesinde 4 büyük denetim firmasından herhangi birinin tercih edilmesi ve bağımsız denetim gerçekleştiren denetçinin atanma sürelerinin (deneyimlerinin) firma performansına herhangi bir olumlu etkisinin olmadığı belirlenmiştir. Fakat çalışmada elde edilen başka bir bulguya göre denetim kalitesinin firmaların entegre raporlama kalitesini pozitif yönlü etkilediği tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle denetim kalitesi, yayımlanan entegre raporların kalitesini artırdığı bu sayede bilgi kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sunulabileceği söylenebilir.

Bundan sonraki akademik çalışmalar için yıl bazında daha fazla yılı kapsayacak şekilde ve sektörel bazda değerlendirme yapabilecek seviyede (bankacılık sektörü ile imalat veya ticaret sektörü karşılaştırılması gibi) çalışmaların gerçekleştirilmesi öneri olarak sunulabilir.

Kaynakça

- Adegboyegun, A. E., Alade, M. E., Ben-Caleb, E., Ademola, A., Eluyela, D. & Oladipo, O. (2020). Integrated Reporting and Corporate Performance in Nigeria: Evidence from the Banking Industry. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1-12.
- Akçay, A. & Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Al-Attar, K. A. (2017). The Impact of Auditing on Stock Prices of Amman Stock Market's Listed Companies. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 7(6), 210-220.
- Aledwan, B. A., Yaseen, A. & Alkubisi, A. (2015). The Role of Audit Quality on the Relationship Between Auditor's and Financial Performance Quality of Selected Cement Firm in Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 6(12), 138-146.
- Caglio, A., Melloni, G. & Perego, P. (2019). Informational Content and Assurance of Textual Disclosures: Evidence on Integrated Reporting. *European Accounting Review*, 29(1), 55-83.
- Dhifi, K. & Zouari-Hadiji, R. (2024). The relationship between audit quality and firm performance: the mediating effect of integrated reporting. *International Journal of Disclosure and Governance*, doi:https://doi.org/10.1057/s41310-024-00224-9
- Egbunike, F. C. & Abiahu, M. C. (2017). Audit Firm Report and Financial Performance of Money Deposit Banks in Nigeria. *The Nigerian Accountant*, 50(1), 25-39.
- Emir, S., Aracı, Ö. N. & Kıymık, H. (2021). Entegre Raporlama Anlayışının CAMELS Analizi ile Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (62), 259-284.
- Eshitemi, P. & Omwenga, J. (2016). Effect of Audit Quality on The Financial Performance of Listed Parastatals in Nairobi Securities Exchange. *Social Science and Humanities Journal*, 3(12), 186-199.
- Horasan, E. & Tazegül, S. (2021). Entegre Raporlamanın Şirketlerin Finansal Performansları Üzerindeki Etkisi. *Journal of Research in Business*, 6(1), 141-163.
- Hua, S. C., Hla, D. & Isa, A. (2016). Malaysia Financial Reporting Practices and Audit Quality Promote Financial Success: The Case of Malaysian Construction Sector. *UNIMAS Review of Accounting and Finance*, 1(1), 15-26.
- Komar, S., Ahmar, N. & Darminto, D. (2020). Integrated Reporting Disclosure, Business Complexity And Firm Value. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, 12(1), 1-6.
- Leo, K. W. & Yeo, G. H. (2016). The Association Between Integrated Reporting and Firm Valuation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, (47), 1221-1250.
- Önder, Ş. & Çelik, İ. (2021, Ekim). Entegre Raporlamanın Firma Karlılığına Etkisi: Bankacılık ve Çimento Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (92), 61-72. doi:10.25095/mufad.949557

- Özçelik, H., Köse, E. & Bekçi, İ. (2023). Entegre Raporlama Kalitesi ve Finansal Performans İlişkisi: BİST Çimento Sektörü Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 33(180), 1727-1752.
- Pavlopoulos, A., Magnis, C. & Iatridis, G. E. (2019). Integrated Reporting: An Accounting Disclosure Tool For High Quality Financial Reporting. *Research in International Business and Finance*, (49), 13-40.
- Pistoni, A., Songini, L. & Bavagnoli, F. (2018). Integrated Reporting Quality: An Empirical Analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(4), 489-507.
- Sayyar, H., Basuriddin, R., Rasid, S. & Elhabib, M. (2015). The Impact of Audit Quality on Firm Performance: Evidence from Malaysia. *Journal of Advanced Review on Scientific Research*, 10(1), 1-19.
- Türkiye Entegre Raporları.(2024, 1 Ocak). <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx> adresinden alındı.
- Yılmaz, Z. (2018). Denetim Kalitesi ve Şeffaflık. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 7(4), 3059-3087.
- Yücenurşen, M. (2022). Türkiye’de Yayınlanan Entegre Raporların Kalitesi ve Firma Değeri İlişkisi. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi (KMUSEKAD)*, 24(42), 343-358.
- Yüksel, F. & Kayalı, C. A. (2020). Entegre Raporlama İlkelerinin Finansal Performansa Etkisi: BİST Banka Endeksi Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (22), 65-80.



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: 30, 172-187, 2024

Araştırma Makalesi

SAĞLIK BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARININ MUHASEBESEL İNCELENMESİ¹ (ACCOUNTING REVIEW OF THE COURT OF ACCOUNTS AUDIT REPORTS OF THE MINISTRY OF HEALTH REVOLVING FUND ENTERPRISES)

Ali Özgür GÜLEY², Enver BOZDEMİR³

ÖZ

Bazı istisnalar dışında farklı özellikteki kamu idareleri Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Denetim raporları yıllık ve erişime açık olarak yayımlanmaktadır. Çalışmada Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmelerinin 2018-2022 yıllarına ait Sayıştay Denetim Raporları incelenmiştir. Çalışmada nitel analiz türlerinden doküman analizi yöntemi uygulanmıştır. Tespit edilen muhasebe kayıt hataları sistematik biçimde analiz edilmiştir. Çalışmada hatalar sınıflandırılarak olası nedenleri üzerinden çözüm önerileri oluşturulmuştur. Bu önerilerin kurumlarda çalışan görevlilere, yöneticilere ve bürokratlara yardımcı olması amaçlanmıştır. Hataların sınıflandırmasında en çok hatanın 38 adetle döner varlıklar grubunda olduğu tespit edilmiştir. Çalışma döneminde en çok bulgu ve hata 2018 yılında iken, en az bulgu ve hata 2022 yılındadır. Bulguların ve hataların genel itibarıyla azalış göstermesine, Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan düzenleyici işlemlerin neden olduğu düşünülmektedir. Çalışma dönemlerinde her yıl yer alan hatalar, Tek Düzen Muhasebe Sistemine yeni modüller eklenerek, faturalandırma algoritmaları oluşturularak ve yasal düzenlemeler yapılarak önenebilir. Ayrıca yöneticilere ve ilgili birimlerde çalışan personele muhasebe ve mali mevzuat eğitimi verilmesinin de bulgu ve hata sayısını azaltacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Döner Sermaye, Muhasebe Hataları, Sayıştay, Denetim, Sağlık Bakanlığı.

JEL Kodları: H83, M41, M42

ABSTRACT

With some exceptions, public administrations with different characteristics are audited by the Court of Accounts on behalf of the Turkish Grand National Assembly. Audit reports are published annually and openly. In the study, the Court of Accounts Audit Reports of the revolving fund enterprises affiliated to the Ministry of Health for the years 2018-2022 were examined. In the study, the document analysis method, which is one of the qualitative analysis types, was applied. The accounting record errors detected were systematically analyzed. In the study, the errors were classified and solution suggestions were created based on their possible causes. These suggestions are intended to help officers, managers and bureaucrats working in institutions. In the classification of errors, it was determined that the most errors were in the revolving assets group with 38. While the most findings and errors were in 2018 during the study period, the least findings and errors were in 2022. It is thought that the regulatory actions taken by the Ministry of Health caused the general decrease in findings and errors. Errors that occur every year

¹ Çalışma Prof.Dr. Enver Bozdemir danışmanlığında yürütülen Doktora Öğrencisi Ali Özgür Güley'in "Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Sayıştay Denetim Bulguları Üzerine Bir Araştırma" isimli **Doktora Tezi** kapsamında üretilmiştir.

² Doktora, Düzce Üniversitesi, OrcID: 0000-0002-4167-8462, ozgurguley@gmail.com.

³ Prof. Dr., Düzce Üniversitesi, OrcID: 0000-0002-0845-1602, enverbozdemir@duzce.edu.tr.

during the study periods can be prevented by adding new modules to the Uniform Accounting System, creating billing algorithms and making legal arrangements. In addition, it is thought that providing accounting and financial legislation training to managers and personnel working in relevant units will reduce the number of findings and errors.

Keywords: *Revolving Fund, Accounting Errors, Court of Accounts, Audit, Ministry of Health.*

JEL Codes: H83, M41, M42

1. GİRİŞ

Özel sektör ya da kamu sektörü ayrımı yapılmaksızın bütün kurumlarda ve kuruluşlarda kaynakların verimli ve etkin kullanımı önem arz etmektedir. Kaynakların etkin ve verimli kullanımı denetimle ve kontrole sağlanabilir. Genel anlamda denetim, kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütürken yapmış oldukları iş ve işlemlerin daha önceden belirlenmiş ve kabul görmüş kurallara ve yasal düzenlemelere uygunluğunun incelenmesidir.

Çalışma alanı kamu idaresi olması sebebiyle kamu mali denetimi üzerinden gidilecektir. Kamu mali denetimi kanunlar ve bu kanunlara bağlı olarak oluşturulan alt yasal düzenlemelerle yürütülmektedir. Bu kanunlardan en önemlisi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu'dur (KMYKK). KMYKK'nın ilk maddesi "*Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir*" şeklindedir (5018 Sayılı Kanun, Mad.1). Kanunun amaç kısmından da anlaşılacağı üzere hemen hemen bütün malî iş ve işlemlere değinilmiştir. Gerek kanunun içerdiği hükümler gerekse bu kanuna dayanılarak oluşturulan alt mevzuatlar kamu mali yönetimini şekillendirmektedir. İlgili kanun farklı nitelikteki birçok kamu idaresini kapsamaktadır ve bu idareler kanunun ekindeki cetvelde niteliklerine göre gruplandırılmıştır. Sağlık Bakanlığı bu cetvellerden genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin yer aldığı I sayılı cetvelde yer almaktadır.

Kamu kaynaklarının denetimi, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına Sayıştay Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay'ın görevleri ve sorumlulukları 6085 sayı ve 19.12.2010 tarihli Sayıştay kanununda tanımlanmıştır. Kanunun 1. Maddesinde kanunun amacı ve kapsamı açıklanmıştır (6085 Sayıştay Kanunu Md. 1). Sayıştay Denetimi yıllık olarak yapılmaktadır ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar kamuoyunun erişimine açık olarak yayımlanmaktadır. Sayıştay denetimi, kamu idareleri tarafından yapılan iş ve işlemlerin kamu işleyişini düzenleyen kanunlara uygunluğunu ve bu işlemlerin sonucu olan mali tabloların incelenmesini ifade etmektedir. Gerek yapılan işlemlerin kanuna ve mevzuata uygunluğu gerekse mali tablolar ile muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu incelenmektedir.

Çalışmanın amacı, Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmelerinin 2018-2022 yıllarına ait Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan bulguları inceleyerek tespit edilen muhasebe kayıt hataları sistematik olarak analiz edip ilgili kurumlarda çalışan görevliler, yöneticiler ve bürokratlar için çözüm önerilerinde bulunmaktır.

2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELER, KAMU DENETİMİ VE LİTARATÜR TARAMASI

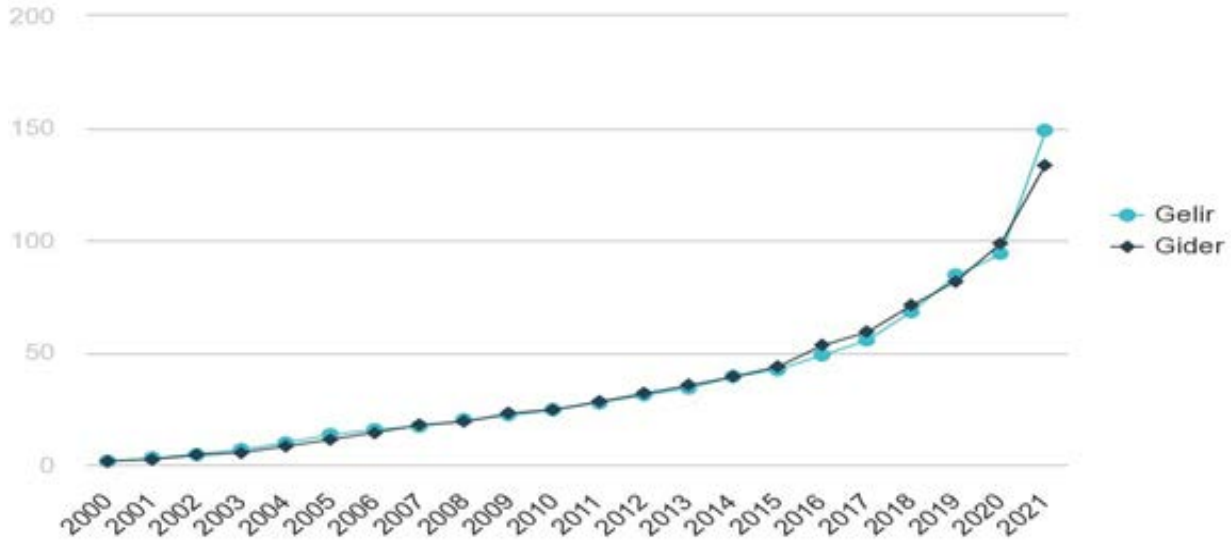
2.1. Döner Sermayeli İşletmeler ve Özellikleri

Türkiye'de döner sermaye işletmesi kavramı oldukça eskiye dayanmaktadır ilk kez 26.01.1925 tarih ve 549 sayılı Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun'da yer almıştır. Zamanla döner sermaye kavramının tanımı ve alanı daha geniş şekilde kanunlarda yer almaya başlamıştır (<https://muhasebat.hmb.gov.tr/doner-sermaye-hakkinda>). Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda "*Genel bütçe içinde yönetilen sınıai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarı yılsonunda yok edilir. Kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır*" şeklinde yer almıştır (1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Md. 49).

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde (DSİBMY) döner sermaye, "*Genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve süreklî kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermaye*" şeklinde tanımlanmıştır (DSİBMY, Md. 3). Döner sermayeli işletmeler, üretimleri sonucunda gelir elde etmek ve bu gelirlerle giderleri karşılamak amacıyla kurulmuşlardır (Yılmaz, 2011: 328). Döner sermaye eğitim, sağlık, tarım ve orman gibi birçok farklı alanda uygulanmaktadır. Türkiye

genelinde 2024 Yılı itibariyle 2.498 adet döner sermaye işletmesi bulunmaktadır (<https://muhasibat.hmb.gov.tr/bunyesinde-doner-sermayeli-isletme-bulunan-idareler-ve-isletmeleri>). Sağlık Bakanlığı bünyesinde 82 döner sermaye işletmesi ve bunlara bağlı işletme birimleri bulunmaktadır. Sağlık Bakanlığı'nda döner sermaye uygulaması 1955 tarihli ve 6561 sayılı Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekaleti Hastaneleriyle Rehabilitasyon Müesseselerine Verilecek Mütedavil Sermaye Hakkında Kanun ile başlanmış olup, 1961 tarih 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun ile Sağlık Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında döner sermaye işletmesi kurabileceği hükmü yer almıştır (209 Sayılı Kanun Md. 1). Döner sermaye işletmelerinin mali büyüklükleri, gelir ve gider denge durumu Şekil 1'de gösterilmiştir.

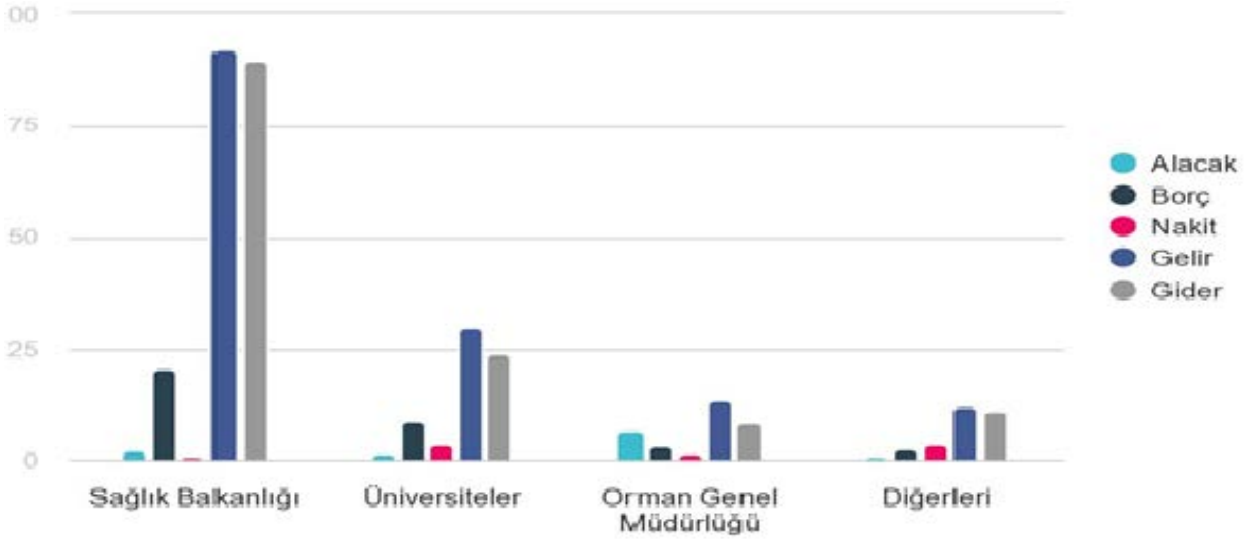
Şekil 1. Döner Sermayeli İşletmelerin Gelir Gider Denge Durumu (Milyar TL)



(<https://muhasibat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>)

Şekil 1' de görüldüğü üzere döner sermaye işletmelerinin geliri ve gideri sürekli artış göstermektedir. Gelir-gider gerçekleşme oranları ise yıllar itibariyle değişim göstermektedir. 2021 yılında gelir giderden daha fazla gerçekleşmiştir. Kurumlara göre döner sermaye işletmelerinin 2021 yılına ait mali durumu Şekil 2'de gösterilmektedir.

Şekil 2. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurumlara Göre 2021 Yılı Mali Durumu



(<https://muhasebat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>)

Şekil 2’de gösterildiği üzere döner sermaye işletmelerinde mali olarak en büyük pay Sağlık Bakanlığı’na aittir. Bu durumun nedenlerinden ilki Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’ında belirtildiği üzere sosyal devlet ilkesidir. Sosyal devlet ilkesi nedeniyle ülkedeki sağlık hizmetlerinin büyük kamu sağlık tesislerince sunulmaktadır. Diğer bir neden ise sağlık hizmetlerinin niteliğidir. Sağlık hizmetlerine tüm bireyler ihtiyaç duymaktadır ve sağlık hizmetlerinden faydalanmaktadır. Sunulan hizmetlerin ileri teknolojik cihazlarla ve ürünlerle sağlanması, yüksek entelektüel sermaye ihtiyacı sağlık hizmetlerinin maliyetini ve hacmini artırmaktadır.

Türkiye’de çok sayıda döner sermaye işletmesi bulunmasına rağmen mevzuat düzenlemeleri nicelik ve nitelik bakımından yetersizdir. Bunun neticesinde döner sermaye işletmelerinde mali disiplin, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verme ilkeleri tam olarak sağlanamamıştır (Kartalcı, 2012: 107).

Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmelerine ait muhasebe işlemleri illerde bulunan muhasebe hizmetleri birimleri tarafından yürütülmektedir. Sağlık Bakanlığı bünyesinde 82 adet döner sermaye işletmesi mevcuttur. Bazı büyük illerde birden fazla muhasebe hizmetleri birimi olması nedeniyle toplamda 90 adet muhasebe hizmetleri birimi bulunmaktadır (Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 18.02.2019 tarih ve 93377465-869-465 sayılı genel yazısı). Sağlık tesisleri ve muhasebe hizmetleri birimleri muhasebe işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) isimli web tabanlı sistem üzerinden yapmaktadır. Kullanıcılar muhasebe yetkilileri tarafından T.C. kimlik numaraları ve şifreleri ile sisteme tanımlanmakta ve sisteme giriş yapabilmektedir. TDMS sistemine ihtiyaç doğrultusunda yeni işlem ve raporlama modülleri eklenmektedir. Sayıştay raporlarında yer alan hususlara, kullanıcı taleplerine ve mevzuat düzenlemelerine göre sistemde eklemeler ve düzenlemeler yapılabilmektedir.

2.2. Kamu Denetimi

Kamu kaynaklarının denetimi ve kontrolü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü kanunu hükümlerine istinaden yapılmaktadır. Kamu denetimi iç ve dış denetim olarak iki türlü gerçekleştirilmektedir. İç denetim kurum içerisinde görevlendirilen iç denetçiler ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği doğrultusunda yürütülürken, dış kontrol Sayıştay Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktadır.

5018 sayılı kanununun 11. maddesinde belirtildiği üzere, iç kontrolden üst yöneticiler görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk mali hizmetleri birimi (Strateji Geliştirme Başkanlığı) ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirilmektedir. 14.02.2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların ile üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin iç kontrole ait görev ve sorumlulukları netlik kazanmıştır (Sağlık Bakanlığı Mali Uygulamalar Rehberi, 2024).

Dış denetim ise yine gerekli görüldüğü hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ve her yıl Sayıştay Başkanlığı tarafından TBMM adına yapılmaktadır. Sayıştay denetimi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Raporlarda hesap ve işlemlerin mevcut mevzuat hükümlerine göre yapılıp yapılmadığı, mali tabloların usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir.

2.3. Literatür Taraması

Literatür taramasında çalışma konusuyla ilgili yerli ve yabancı çalışmalar incelenmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir;

Lawrence vd. (1997), çalışmalarında Yeni Zelanda sağlık kurumlarında tıp uygulamaları ve bunların muhasebe kayıtlarında yaşanan sorunları incelemiştir. Ülkede sağlık alanında yapılan yenilikler, kullanıcıların kaynaklara erişimini kolaylaştırmıştır. Yapılan yeniliklerle hizmet sunumunda etkinlik ve verimlik sağlanarak rekabetçi ortamda ayakta kalmak hedeflenmiştir. Bu süreçte özellikle klinik bütçeleme ve Tanıyla İlişkili Gruplar (TİG) giderek önem kazanmıştır.

Doğan (2005), çalışmasında döner sermayeli işletmelerinin yapısını ve özelliklerini incelemiştir. Malzemelerin tedarikinde mevzuatta belirtilen tüm evrakların hazırlanması gerektiği, stokların kayıt, takip ve kontrolünün sağlıklı bir sistem üzerinden yapılmasını belirtmiştir. Döner sermaye işletmelerinde üretilen malların ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması amacıyla gider pusulalarının düzenlenmesi, maliyet hesaplamalarında kullanılan hesapların tekdüzen hesap planına uygun olması gerektiği sonuçlarına varmıştır. Ayrıca döner sermaye işletmelerinin faaliyet artışları göz önünde bulundurularak personel sayısında ve bilgi sistemleri altyapısında gerekli düzenlemelerin yapılmalıdır.

Ellwood (2008), çalışmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin nasıl bir süreçle geliştiğini İngiltere Ulusal Sağlık Sistemine dahil olan Worcestershire Akut Hastanesi özelinde incelenmiştir. Genel kabul görmüş muhasebe uygulamaları Ulusal Sağlık Hizmetleri finansal performanslarının ölçümünde bilgi sağlamaktadır. Bu bilginin Ulusal Sağlık Hizmetleri yöneticileri tarafından kullanılmaktadır. Sağlık hizmeti sunucularının siyasi çıkarlara, sağlık harcamalarını düzeltme isteğine ve verimli göstermeye yönelik faaliyetleri yanıltıcı verilere neden olmaktadır. Bu durum muhasebe verilerinin hatalı olmasına neden olmaktadır.

Candan (2009), çalışmasında dış denetimi ve Sayıştay denetimini incelemiştir. Sayıştay'ın kamu mali yönetimi ve kontrolü sistemine entegrasyonunun sağlanamaması, dış denetimin istenilen özelliklerde yapılamamasına neden olmaktadır. Bu durumun dış denetimin yetersiz kalmasına, istenilen seviyede ve nitelikte gerçekleşmemesine yol açmaktadır. Dolayısıyla tüm sistemin işleyişini bozulmaktadır. Ayrıca 5018 Sayılı Kanun'da belirtilen mali yönetim ve kontrol sistemine uygun bir Sayıştay Kanun'un düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Sayım (2011), çalışmasında hastanelerde web tabanlı kayıt sistemlerinin muhasebe sistemi üzerinden değerlendirmiştir. Gerek çalışanların gerekse kullanıcıların yeterli muhasebe ve mevzuat bilgisine sahip değildir. Birbiriyle ilişkili veri tabanlarının entegre çalışması gerektiği sonucuna varmıştır. Bunun yanı sıra veri tabanının karar vericilere ve yöneticilere bilgi sağlayacak grafik ve mali tabloların üretebilmelidir. Ayrıca kullanıcılara bu konularda eğitim verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Köroğlu (2011), çalışmasında döner sermaye işletmelerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulanması incelemiştir. Çalışmada, zamanla döner sermaye işletmesi sayısının artması nedeniyle bu işletmelerin kuruluş amaçlarının dışında bir özellik kazandığı belirtilmiştir. Döner sermaye işletmelerinde nitelikli personel sayısının yetersiz olmasının, hatalı kayıtlara ve hatalı raporlamalara neden olduğu sonucuna varılmıştır. Döner sermayeli işletmelerin kuruluş amacı atıl kapasiteyi değerlendirmek ve kar elde etmektir. Fakat zamanla zarar eden ve hazineye yük olan kurumlar haline gelmiştir. İşletme yapılarına uygun bir tekdüzen muhasebe programlarının bulunmaması da önemli bir sorundur.

Yılmaz (2011), çalışmasında döner sermaye işletmelerinde muhasebe işlemlerini incelemiştir. Döner sermaye işletmelerinde muhasebenin temel ilkelerinden olan kişilik kavramının göz önünde bulundurulmaması nedeniyle işletme giderlerinin hatalı kaydedilmektedir. Ayrıca döner sermayeli işletmelerde personel ve duran varlık giderlerinin genel bütçeden karşılanmasının maliyet hesaplarında hataya yol açmaktadır. Döner sermaye gelirlerinin ve giderlerinin genel ve katma bütçeden ayrı olarak hesaplanması için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Böylelikle maliyet ve gelir hesaplamalarının daha doğru olacağı sonucuna varılmıştır.

Atasever (2016), çalışmasında muhasebe kayıtlarının doğru ve düzenli olmasının işletmelerin stratejik yönetiminde önemli olduğunu belirtmiştir. Birçok döner sermaye işletmesinde kullanılan hastane yönetim bilgi sisteminde muhasebe ilkelerine uygun standart bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Döner sermaye işletmelerinin varlıklarının devamını sağlamak için üç önemli hususa dikkat çekmiştir. Bunlardan ilki mevcut sermayenin ve varlıklarının korunması, ikinci olarak yönetim yapısının, yönetici ve çalışanların mesleki becerilerinin üst seviyede olması ve son olarak finansal verilerin ve raporların yöneticilerin kararlarının isabetli olmasını sağlayacak nitelikte olması gerektiğidir.

Yalçınkaya (2018), çalışmasında üniversite döner sermaye işletmelerini incelemiştir. Maliye Bakanlığı "Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısını" hazırlamasına karşın henüz tasarı aşamasında kalmış ve gerekli mevzuat süreci tamamlanmamıştır. Türkiye'de, kamu mali yönetimi kapsamında belirtilen genel esaslardan mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans dayalı bütçeleme çalışmalarının tam olarak uygulanmadığı ve kamu mali bütünlüğünün sağlanamadığı sonucuna varılmıştır.

Grossi vd. (2020), çalışmalarında bilgi yoğun kamu kuruluşlarında muhasebe ve performans ölçümü hakkında yapılan bilimsel çalışmaları incelemiştir. Yapılan tarama sonucunda oldukça fazla bilimsel yayın tespit edilmiştir. Üniversitelerle ilgili çalışmalar 1990'lı ve 2000'li yıllarda ortaya çıkarken sağlık ve muhasebe ile ilgili çalışmalar 1980'li yıllarda başlamıştır. 1990'lı yıllarda sağlık kuruluşlarında özel muhasebe, hesap verilebilirlik, yönetim ve kontrol önlemleri ile prosedürlerin ortaya konması çalışmaların odak noktasını oluşturmaktadır. Yeni gelişmeler doğrultusunda maliyet muhasebesi ve yönetim, performans yönetimi alanındaki çalışmalar artış göstermiştir. 2000'li yıllarda ise sağlık kuruluşlarında hibritleşme sürecinde muhasebeyle ve hesap verilebilirlikle ilgili çalışmalar ortaya çıkmıştır.

Yıldırım (2020), çalışmasında Sağlık Bakanlığı'na ait Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan bulguları incelemiştir. Bulgulardan bazılarının kısmen, bazılarının ise tamamen çözümlendiğini belirtmiştir. Bunlardan alacaklara, stoklara ve gelirlere ait denetim bulgular çalışma dönemindeki tüm yıllarda yer almıştır. Personel giderlerine, kira işlemlerine ait bulgular, maddi olmayan duran varlıklara ait amortisman kayıtları ve ödenecek yasal yükümlülüklerle ait bulguların giderildiği belirtilmiştir. Denetim raporlarında en çok yer alan bulgulardan birisi de stoklara ait amortisman ve hurdaya ayırma işlemleridir. Bu hataların kullanılan bilişim sistemlerin uyumu ve entegrasyonu ile çözülebileceği tespit edilmiştir. Mali süreçlere ait bulguların ise sağlık yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve taşınır kayıt yetkilisinin koordinasyonu ile giderilebileceği değerlendirilmiştir.

Kenfack (2020), çalışmasında Fas'taki uluslararası Şeyh Halife Üniversite Hastanesi'nin akreditasyon sürecinde mali hizmet birimleri incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları hastanenin güçlü yönleri ve iyileştirme gereken yönleri olarak iki kısımda değerlendirilmiştir. Hastanenin güçlü yönleri fiziksel şartların ve çalışma ortamının oldukça iyi olmasıdır. İyileştirilmesi gereken yönler ise organizasyon şemasının netleştirilip onaylanması ve iç işleyişe ilişkin kuralların belirlenmesi ve personelin bu konu hakkında bilgilendirilmesidir.

Oppong vd. (2021), çalışmalarında Gana'da kaliteli sağlık hizmeti sunumunda kamu sektörü denetimlerinin etkinliğini incelemiştir. Özellikle sağlık hizmeti sunucularının verdikleri hizmetin etkili, verimli ve eşit olması için yeterli ve uygun denetim ve kontrolün yapıp yapılmadığı araştırılmıştır. Kamu hastanelerinde görevli yönetici, muhasebeci ve denetçilerden oluşan 123 kişiye anket uygulanmıştır. İç denetimin ve dış denetimin sunulan sağlık hizmeti kalitesini olumlu etkilediği sonucuna varılmıştır.

Atabay vd. (2021), çalışmalarında kamu üniversiteleri Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan muhasebe hatalarına ait bulgular incelenmiştir. En çok hata yapılan alanlar sırayla binalar, sermaye ve giderler hesap grubudur. Maddi duran varlıklarda yer alan taşınmazların geçici kabulün tamamlanması sonrasında ilgili hesabına aktarılmaması Sayıştay denetim raporlarında yer almaktadır. Ayrıca binalara ait tapu kayıtlarının hatalı olmasının mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkesine aykırı olduğu, geçici kabulü yapılan binaların tapu kayıt hataları mali tablolardaki bilgileri olumsuz etkilediği belirtilmiştir.

Koku (2022), çalışmasında üniversite hastanesi döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve vergi uygulamalarını incelemiştir. Çalışmada hastane döner sermaye işletmelerinin hizmet sektörü olmasına rağmen ayrıntılı maliyet hesap kodları kullanması gerektiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca hastanelerde çalışan birçok personelin mali yükünün döner sermaye işletmesinden karşılanması nedeniyle teşvik edici ödemelerin azaldığı ve nitelikli sağlık profesyonellerinin özel sağlık kuruluşlarına yöneldiği belirtilmiştir.

Demirbaş (2022), çalışmasında kamu üniversitelerinin 2012-2018 yıllarına ait Sayıştay Denetim Raporlarını incelemiştir. Sayıştay raporlarının genel kabul görmüş uluslararası standartlarla uyumlu olamadığı ve tek tip görüşe göre raporların düzenlendiği belirtilmiştir. Raporlarda yer alan bulguların dönemlere göre farklılık göstermesinin, raporların farklı denetim ekiplerin tarafından düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Sayıştay denetim raporlarının kamuya açık olarak yayımlanması şeffaflık ve tarafsızlık ilkesinin yerine getirildiğini göstermektedir.

Çakalı ve Baloğlu (2023), çalışmalarında 2015-2020 yıllarına ait belediyelerin Sayıştay Denetim Raporlarını incelemiştir. Sayıştay raporlarındaki bulgu sayısı incelendiğinde en düşük bulgu sayısının 2015 yılında, en yüksek bulgu sayısının ise 2017 yılında olduğu tespit edilmiştir. Sayıştay raporlarında muhasebe hataları incelendiğinde taşınmazlara, katma değer vergisine, maddi duran varlıklara ve kıdem tazminatlarına ilişkin hataları yoğun olarak yer almaktadır.

Genç vd. (2023), çalışmalarında Karadeniz bölgesindeki 18 devlet üniversitesinin 5 yıllık Sayıştay Denetim Raporu incelemiştir. Denetim raporları analiz edildiğinde mali tabloların hazırlanması ve sonuçlarının raporlanması, kamu idarelerinin taşınmazlarına ait bulgular, ihale sürecine ait işlemlerdeki bulgular ve maddi olmayan duran varlıklara ait bulguların öne çıktığı belirtilmiştir. Düzenlilik denetimi kapsamında üniversitelerin iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklanan iç işleyiş aksaklıkları tespit edilmiştir.

Güvenç Yıldırım ve Kaya (2023), çalışmalarında Sağlık Bakanlığı'na ait 2020 ve 2021 yıllarını kapsayan Sayıştay Denetim Raporları incelenmiştir. Çalışma dönemine ait bulgular ve tekrar eden bulgular değerlendirilmiş ve çözüm

önerilerinde bulunulmuştur. Bulguların genel olarak muhasebe işlemlerinin mevzuata uygun olarak yapılmamasından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır. Döner sermaye bütçesi ve genel bütçe uygulamalarının işlemlerde hataya sebep verdiği de çalışmanın sonuçları arasında yer almaktadır.

Atilla ve Kıymık (2023), çalışmalarında üniversitelere ait 2012-2021 yıllarını kapsayan Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan muhasebe hata sayısı ve hata sayılarının üniversite bünyesinde çalışan mali hizmet uzmanları ve denetçi sayısı ile, üniversitelerin yaşıyla ilişkisini incelemiştir. Denetim raporlarındaki muhasebe hatalarının yaklaşık %48'ini maddi duran varlık hesap grubuyla, %21'nin ise dönen varlıklar hesap grubuyla ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Üniversitelerin yaşıyla ve çalışan sayısı ile muhasebe hataları arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Yang ve Zeng (2023), çalışmalarında Ekonomik Sorumluluk Denetimi Projesi kapsamında Çin'de ismi belirtilmeyen bir kamu hastanesinin denetiminde yer alan bulgular ve bunları oluşturan faktörler analiz edilmiş ve 4 hedefli bir çözüm önerisinde bulunulmuştur. Bunlardan ilki denetim göstergelerinin denetlenen birimlerin özelliklerine göre belirlenmesidir. İkincisi; kamu hastaneleri yöneticilerine sorumluluk duygusunun aşılmasıdır. Üçüncüsü; denetim sonuçlarının açıklığını ve şeffaflığını güçlendirmektir. Son olarak denetim gruplarına tam yetki verilerek denetim sonuçlarının uygulanması için birimler arası mekanizmanın aktif olarak çalıştırılmasıdır.

3. YÖNTEM

Çalışmada nitel analiz türlerinden doküman analizi yöntemi uygulanmıştır. Doküman analizi ile çalışma konusu hakkında bilgi içeren tüm belgeler incelenmektedir. Çalışmada Sağlık Bakanlığı 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları Sayıştay denetim raporlarında yer alan döner sermaye işletmelerine ait muhasebe hataları irdelenmiştir. Çalışma döneminin 2018 yılında başlamış olmasının nedeni Sağlık Bakanlığı yapısında meydana gelen değişimdir. 11.10.2011 tarih 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK) ve Türkiye Halk Sağlığı Kurumu (THSK) oluşturulmuştur (663 KHK Md. 26). Bu düzenleme sonrasında Sayıştay raporları TKHK, THSK ve Sağlık Bakanlığı için ayrı ayrı düzenlenmekteydi. 20.11.2017 tarih ve 694 sayılı KHK ile ilgili kurumlar kapatılarak Sağlık Bakanlığı teşkilat yapısında Genel Müdürlük olarak yer almıştır ve Sağlık Bakanlığı Sayıştay denetim raporları da tek bir rapor olarak düzenlenmiştir. Bu birleşme nedeniyle çalışma dönemi 2018 yılından başlatılmıştır (694 KHK Md 184 ve Md. 190).

Denetim raporlarından yer alan bulgular sistematik olarak bilanço, gelir, gider ve nazım hesaplar olmak üzere sınıflandırılarak analiz edilmiştir. Bilanço hesapları dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklar biçiminde hesap gruplarına ayrılarak incelenmiştir. Çalışmada Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan muhasebe ile ilgili bulgular "*bulgu*" olarak, muhasebe kayıt hataları ise "*hata*" olarak ifade edilmiştir. Tablolarda bulgular sütununda denetim raporlarında yer alan muhasebe ile ilgili bulgular listelenmiştir. Bu bulgular ilgili hesap koduna göre sıralanıp hatanın gerçekleştiği yıllar belirtilmiştir. Bazı bulgular birden fazla hesap kodunda hataya neden olduğu için farklı hesap kodlarında ve farklı tablolarda tekrar yer almaktadır ve dolayısıyla bir bulgu birden fazla hataya neden olabilmektedir. Bulguların hatalar üzerine etkisini de göstermek amacıyla bulgu ve hatalar ayrı ayrı ifade edilmiştir.

Çalışmada kullanılan veriler tüm kesimlere açık erişim biçiminde yayımlanan dokümanlardan oluşmaktadır. Buna rağmen çalışma Düzce Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulunun 31.08.2023 tarih ve 2023/259 numaralı kararıyla etik kurul izni alınarak yapılmıştır.

Çalışma Prof.Dr. Enver Bozdemir danışmanlığında yürütülen Doktora Öğrencisi Ali Özgür Güley'in "*Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Sayıştay Denetim Bulguları Üzerine Bir Araştırma*" isimli Doktora Tezi kapsamında üretilmiştir.

Sınırlılıklar: Çalışmada Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri incelendiği için Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan döner sermaye bütçesi ile ilgili bulgular ve Tekdüzen Muhasebe Sistemini ilgilendiren bulgular çalışmaya dahil edilmiştir. Bunun dışında kalan yönetsel hatalar ve diğer mali mevzuat alanına giren bulgular çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu çalışma Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmeleri ile Sayıştay Denetim Raporları ile sınırlandırılmıştır. Sayıştay denetim raporlarında bazı bulgulardan birden fazla hesap kodunu ilgilendiren kayıt hataları bulunmaktadır. Birden fazla hesap kodunu ilgilendiren bulgularda her muhasebe kayıt hatası ayrı bir hata olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle muhasebe kayıt hataları bulgu sayılarından fazla olmaktadır.

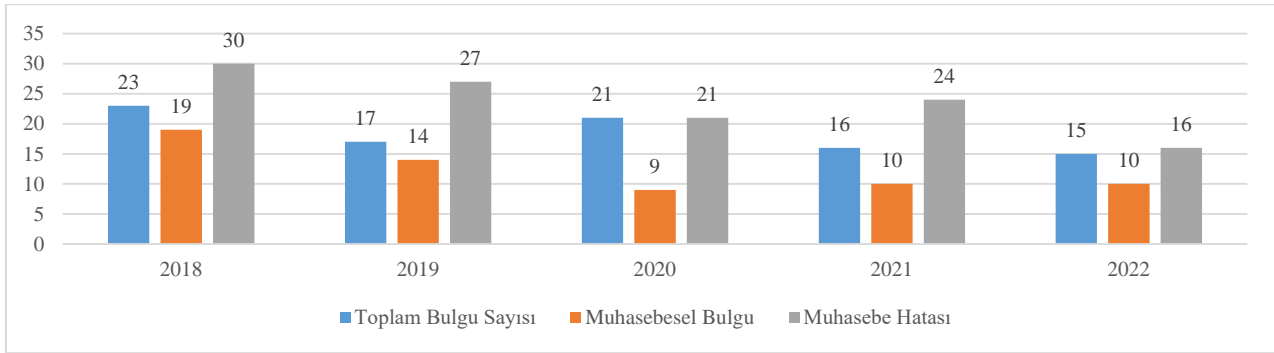
4. BULGULAR

Çalışma döneminde Sayıştay Denetim Raporlarında muhasebeyle ilgili 2018 yılında 19 bulgu ve 30 hata, 2019 yılında 14 bulgu ve 27 hata, 2020 yılında 9 bulgu ve 21 hata, 2021 yılında 10 bulgu ve 24 hata ile 2022 yılında 10 bulgu 16 hata olmak üzere toplam 62 bulgu ve 118 adet hata tespit edilmiştir. Hatalar sınıflandırıldığında dönen varlıklar grubunda 38,

duran varlıklar grubunda 19, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda 34, uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda 3, özkaynaklar grubunda 3, gelir ve gider grubunda 17 ve nazım hesaplarda 4 olmak üzere toplam 118 hata mevcuttur. Sayıştay Denetim Raporlarında tespit edilen toplam bulgu, muhasebesel bulgu ve muhasebesel hata sayıları Şekil 3'te gösterilmektedir. Çalışma döneminde Sağlık Bakanlığı'na ait 82 döner sermaye işletmesi ve bunlara bağlı işletme birimlerine ait denetim raporları incelenmiştir. Döner sermaye işletme birimi sayıları 2018 yılında 945, 2019 yılında 944, 2020 ile 2021 yılında 956 ve 2022 yılında ise 971'dir (Sayıştay Başkanlığı, 2019; 2020; 2021; 2022; 2023). Yıllara göre döner sermaye işletme birimindeki sayılar değişim göstermektedir. Bu durumun nedeni olarak şehir hastanelerinin yapımıyla bazı hastanelerin taşınması, kapanması ve diğer yeni açılan hastaneler görülmektedir.

Şekil 3'te yıllara göre Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan bulgu sayıları, muhasebesel bulgu sayıları ve muhasebe kayıt hatalarına ait veriler gösterilmiştir.

Şekil 3. Yıllara Göre Sayıştay Raporu Bulguları, Muhasebesel Bulgu ve Muhasebe Hataları



(Sayıştay Denetim Raporlarına göre yazar tarafından oluşturulmuştur)

Şekil 3'de gösterildiği üzere en fazla bulgu sayısı ve muhasebe hatası 2018 yılında, en az bulgu sayısı ve muhasebe hatası ise 2022 yılında tespit edilmiştir. Bulgu ve hata sayıları yıllara göre değişim göstermektedir. Çalışmanın ilk yılı ve son yılı karşılaştırıldığında hata sayısının azaldığı görülmektedir.

Tablo 1. Döner Varlıklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar					
		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
10	102 Banka	1	1				2
	105 Döviz Hesabı	1					1
12	120 Alıcılar	1					1
		1					1
		1	1	1	1	1	5
		1	1	1	1	1	5
			1	1		1	3
						1	1
128 Şüpheli Ticari Alacaklar				1	1	2	

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

13	134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı	Döner sermayeli işletmelerin birbirlerine verdikleri mali borçların hatalı muhasebeleştirilmesi	1	1				2
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	Alacakların, sınıflandırma ve tutar bakımından doğru, tam ve gerçeğe uygun durumu yansıtmaması	1					1
		Sağlık bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimleri arasındaki bedelli mal teslimlerinin muhasebeleştirilmemesi ve raporlanmaması	1					1
		Sağlık bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerinin birbirleri arasında gerçekleştirdiği sağlık hizmeti dışındaki satışların hatalı muhasebeleştirilmesi	1					1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1		3
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı	Tahsili şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili muhasebe kayıtlarının yapılmaması				1	1	2	
15	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	Bakanlığa bağlı il sağlık müdürlükleri ile sağlık tesislerindeki taşınır mal yönetimine ilişkin aksaklıklar				1		1
	159 Verilen Sipariş Avansları	Stok veya maddi duran varlıkların alımı için yapılan ön ödemelerin iş avansları hesabında takip edilmesi				1		1
18	181 Gelir Tahakkukları Hesabı	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1		1
19	195 İş Avansları Hesabı	Stok veya maddi duran varlıkların alımı için yapılan ön ödemelerin iş avansları hesabında takip edilmesi				1		1
TOPLAM			11	6	6	9	6	38

Tablo 1’de dönen varlıklar kısmında yer alan hesap kodlarına ait bulgular ve hatalar gösterilmektedir. Tablo 1’e göre toplam muhasebe hatası 38’dir ve en çok 11 hata ile 2018 yılına aittir. En çok muhasebe hatasının olduğu hesap kodu 16 hata ile 120 Alıcılar Hesabında tespit edilmiştir. Bunu 7 hata ile 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı takip etmektedir. 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabına ait hatalar ise sağlık tesislerinin birbirlerinden almış oldukları (bedelli ve bedelsiz) mal ve hizmet alımı/satımı ile borç/alacak işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Genellikle muhasebe işlemlerinde hatalı kodların kullanılması nedeniyle ilgili hesapların borç ve alacak bakiyelerinde tutarsızlıklar bulunmaktadır. Sağlık tesislerin birbirlerinden yapmış oldukları mal ve hizmet alım/satım ile borç/alacak işlemleri birden fazla hesap kodunu ilgilendirmektedir. Bu durum ilgili hesapların borç, alacak bakiyelerinde tutarsızlıklara neden olmaktadır. Dönen varlıklar grubunda yer alan bu hesap kodları; 134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı, 136 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabıdır. Sağlık tesisleri arasında yapılan işlemlerde bu kodların dışında kısa vadeli yabancı kaynaklarda, gelir ve gider gruplarında yer alan hesap kodları da bulunmaktadır. Diğer hataların büyük çoğunluğu düzeltici işlemler ile düzeltilmiş ve tekrar etmemiştir. Denetim raporlarında yer alan bazı bulgular çalışma dönemi boyunca yer almıştır ve hatalara neden olmuştur. 120 Alıcılar Hesabında her yıl raporlarda yer alan 2 adet bulgu mevcuttur. Bunlar; turistlere verilen sağlık hizmetlerinden doğan alacakların takip ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilememesi ve İl Sağlık Müdürlüklerince gerçekleştirilen su analizlerine ilişkin alacakların tahsil ve mahsuplaşma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan sorunlar bulgusudur.

Tablo 2. Duran Varlıklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar						
		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam	
25	250 Arazi ve Arsalar	1					1	
	252 Binalar	1					1	
	253 Tesis Makine ve Cihazlar	Tesislerin Taşınır Mal Yönetmeliği’ne uygun muhasebeleştirilmemesi sebebiyle tesis, makine ve cihazlar hesabının gerçek durumu yansıtmaması	1			1		2
		Bakanlığa bağlı il sağlık müdürlükleri ile sağlık tesislerindeki taşınır mal yönetimine ilişkin aksaklıklar				1		1

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

	255 Demirbaşlar Hesabı	Tesis, makine ve cihazlar hesabında izlenmesi gereken taşınırların maddi duran varlıklara ilişkin diğer hesaplarda kayıt altına alınması				1		1
		Bakanlığa bağlı il sağlık müdürlükleri ile sağlık tesislerindeki taşınır mal yönetimine ilişkin aksaklıklar				1		1
	257 Birikmiş Amortismanlar	Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması	1	1		1		3
28	281 Gelir Tahakkukları Hesabı	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1		1
29	294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması	1	1		1		3
		Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1				1
	299 Birikmiş Amortismanlar	Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması	1	1		1		3
		Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1				1
TOPLAM			6	5	0	8	0	19

Tablo 2’de yer alan duran varlıklar grubunda ise toplam hata sayısı 19’dur. En çok 8 hata ile 2021 yılındadır. 2020 ve 2022 yıllarında ise dönen varlıklar grubuna ait herhangi bir hata mevcut değildir. Hesap gruplarında en yüksek hata sayısı 10 adetle 25 Maddi Duran Varlık hesap grubundadır. En çok yinelenen bulgu “Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması”dır. Bu bulgu birden fazla hesap kodunda hataya neden olmaktadır. Bu hesap kodları ise 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 679 Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı ve 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabıdır. Çalışma dönemi boyunca bazı yıllar tekrar etse de son yıl ilgili hesaplarla ait hata tespit edilmemiştir. 250 Arazi ve Arsalar Hesabı ve 252 Binalar Hesabına ait bulgu ve muhasebe kayıt hatası 2018 yılında tespit edilmiş, sonraki yıllarda tekrar etmemiştir. Bu durum idarenin düzeltici işlemiyle hatanın giderildiğini göstermektedir.

Tablo 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar					Toplam		
		2018	2019	2020	2021	2022			
30	303 İşletmeler Arası Mali Borçlar hesabı	Döner sermayeli işletmelerin birbirlerine verdikleri mali borçların hatalı muhasebeleştirilmesi	1	1				2	
	Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1				1	
32	320 Ticari Borçlar	Alacak, borç ve emanet tutarlarının doğuş tarihleri ile mahiyetinin tespit edilememesi		1	1		1	3	
	326 Alınan Depozito ve Teminatlar	Alınan teminatlardan süresi dolanlar hakkında gerekli işlemlerin yapılmaması					1	1	
33	335 Personele Borçlar Hesabı	Sürekli işçi kadrolarına geçirilen alt işveren işçilerinin bireysel iş sözleşmelerinin asgari ücretin belli bir yüzde fazlası olarak imzalanması				1		1	
	Birinci basamak sağlık hizmet sunucularına bağlı personelin icap nöbetlerine ilişkin puantajların hatalı doldurulması						1	1	
33	336 Diğer Çeşitli Borçlar	Sağlık bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimleri arasındaki bedelli mal teslimlerinin muhasebeleştirilmemesi ve raporlanmaması	1					1	
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1		3	
		Şehir hastaneleri ile ilgili olarak döner sermaye bütçesinden yapılan bazı ödemelere ilişkin genel bütçe ile mahsup işleminin yapılmaması		1					1
		Alacak, borç ve emanet tutarlarının doğuş tarihleri ile mahiyetinin tespit edilememesi		1	1		1		3
34	340 Alınan Sipariş Avanslar	Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1	
		Sosyal güvenlik kurumu hasta tedavi avanslarının mahsup edilememesi nedeniyle alacaklar ve alınan sipariş avansları hesaplarının gerçeği yansıtmaması	1						1

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

		Muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilatların sipariş avansları hesabında muhasebeleştirilmemesi	1	1				2
		Sosyal güvenlik kurumu ile imzalanan global bütçe protokolü kapsamında sosyal güvenlik kurumu tarafından gerçekleştirilen ödemelerden yapılan kesintilerle ilgili sorunlar bulunması		1	1			2
36	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	Kamu özel iş birliği modeli ile sağlık hizmetleri temel kanunu kapsamında ihale edilen müşavirlik hizmet alımlarında damga vergisi istisnası uygulanması			1			1
		Personel servisi hizmet alımı işlerinde çalıştırılan araçların sahipleriyle yapılan sözleşmelerde bedel ve imza kısımlarının boş bırakılması, idareye ibraz edilen sözleşmelerin damga vergisinin aranmaması ve araç sahiplerinin alacaklarını güvence altına alan mevzuat hükümlerinin uygulanmaması			1			1
		Nükleer düzenleme kurumundan temin edilen sertifikalara ait ödemelere ilişkin damga vergisi tahsilatının geç yapılması veya yapılamaması					1	1
	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	Ek karşılıklar prim matrahının hatalı hesaplanması	1					1
	362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı	Ödenecek döner sermaye yükümlülükleri hesabının alt kodlarında hatalı işlemlerin yapılması		1	1			2
363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı	Ek ödemelerde hak sahipliğine ilişkin sistematik bir kontrolün ve uygulama birliğinin bulunmaması					1	1	
366 Merkez Hissesi Hesabı	Geçmiş yıllar karları hesabında yer alan tutarların 209 sayılı S.B. bağlı sağlık kurumları ile esenlendirme (rehabilitasyon) tesislerine verilecek döner sermaye hakkında kanun hükümlerine uygun olarak ödenmiş sermayeye eklenmek yerine merkez hissesi hesabına alınması		1				1	
37	372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	Kapatılan hastanelerde istihdam edilen personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmemesi	1					1
38	380 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Giderler	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1	1	2
TOPLAM			6	9	9	3	7	34

Tablo 3'te kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki hatalar gösterilmektedir ve toplam hata sayısı 34'tür. En çok hata 9 adet ile 2019 ve 2020 yıllarında tespit edilirken en az 3 hata ile 2021 yılındadır. En çok hata 33 Diğer Borçlar hesap grubundadır ve toplam 11 adettir. Hata sayısının en yüksek olduğu ikinci hesap grubu ise 8 hatayla 36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesap grubudur. Dönen varlıklar grubunda olduğu gibi kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda da bulguların ve hataların önemli kısmı sağlık tesislerinin birbirleri arasındaki mal ve hizmet alım/satımı ile borç/alacak ilişkisinden kaynaklanmaktadır. En çok tekrar eden hataların da sağlık tesislerinin birbiri arasındaki işlemlerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bakiye tutarlarındaki farklılığın mal alış/satış ve borç/alacak işlemlerinde hatalı kodların ya da hatalı işlem yapılmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Örneğin alım işleminde satış kodlarının girilmesi gibi.

Tablo 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar						
		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam	
47	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	Kapatılan hastanelerde istihdam edilen personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmemesi	1					1
48	480 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Giderler	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1	1	2
TOPLAM			1	0	0	1	1	3

Tablo 4'te uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda 2 adet bulgu 3 adet hataya neden olmaktadır. 2019-2020 yıllarında bulgu ve hata mevcut değildir. Çalışma döneminin ilk yılında tespit edilen "Kapatılan hastanelerde istihdam edilen personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmemesi" bulgusunun neden olduğu hata düzeltici işlem ile giderilmiş ve tekrar etmemiştir. Son iki yılda ise dönem ayırıcı hesapların kullanılmamasından kaynaklanan hata bulunmaktadır.

Tablo 5. Özkaynaklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar
------------	----------	--------

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
50	500 Sermaye Hesabı	Sermaye tahsis edilmemiş döner sermaye işletme birimleri bulunması	1				1
		Döner sermaye işletme birimlerine tahsis edilen sermaye miktarlarının muhasebeleştirilmesinde tutarsızlık bulunması		1			1
		Geçmiş yıllar karları hesabında yer alan tutarların 209 sayılı sağlık bakanlığına bağlı sağlık kurumları ile esenlendirme (rehabilitasyon) tesislerine verilecek döner sermaye hakkında kanun hükümlerine uygun olarak ödenmiş sermayeye eklenmek yerine merkez hissesi hesabına alınması		1			
TOPLAM		2	2	0	0	0	3

Tablo 5'te özkaynaklara ait bulgular ve hatalar gösterilmektedir. En çok bulgu ve hata 2019 yılında tespit edilmiştir. 2019 yılından sonra bulgu ve hata olmamasının kamu idaresinin gerekli düzeltici işlemleri yapması nedeniyle olduğu düşünülmektedir.

Tablo 6. Gelir ve Gider Hesaplarına Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar					Toplam	
		2018	2019	2020	2021	2022		
60	602 Diğer Gelirler	Döner sermaye işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmetlerin hatalı muhasebeleştirilmesi	1					1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1		3
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
67	679 Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı	Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1				1
62	623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı	Döner sermaye işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmetlerin hatalı muhasebeleştirilmesi	1					1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1		3
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
68	689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	Döner sermaye işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmetlerin hatalı muhasebeleştirilmesi	1					1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1		3
		Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1				1
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
TOPLAM		3	5	6	3	0	17	

Tablo 6'da gelir ve gider hesaplarına ait bulgular ve hatalar gösterilmiştir. Gelir ve gider grubuna ait toplam hata sayısı 17 adettir ve en çok hata sayısı 6 adet ile 2020 yılında gerçekleşmiştir. 2022 yılında ise herhangi bir hata tespit edilmemiştir. Gelir ve gider kodlarına ait hatalarda sağlık tesislerinin birbirleri arasında yapmış oldukları (bedelli/bedelsiz) mal ve hizmet alımı/satımı ile borç/alacak, amortisman ve hurdaya ayırma işlemlerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Sağlık tesislerinin birbirleri ile olan ticari faaliyetlerinde yapılan hatalar borç ve alacak bakiyelerinde tutarsızlığa neden olmaktadır.

Tablo 7. Nazım Hesaplara Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar
------------	----------	--------

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
90	901 Alınan Teminatlar Hesabı	Süresi dolmuş teminat mektuplarının nazım hesaplarda izlenmeye devam edilmesi	1			1	2
	902 Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı	Süresi dolmuş teminat mektuplarının nazım hesaplarda izlenmeye devam edilmesi	1			1	2
TOPLAM		2	0	0	0	2	4

Tablo 7’de ise nazım hesaplara ait bulgular ve hatalar gösterilmektedir. Süresi dolan ve iade edilmeyen teminat mektuplarıyla ilgili hata 2018 ve 2022 yıllarında tespit edilmiştir. Diğer yıllarda hata mevcut değildir.

5. SONUÇ

Sağlık hizmetlerinin sunumunda tüm sektörlerde olduğu gibi kaynakların etkin ve verimli kullanılması zorunludur. 5018 Sayılı Kanun’un ilk maddesi de bunu doğrular nitelikte kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını ifade etmektedir. Kaynakların etkin ve verimli kullanılması da denetimlerle sağlanmaktadır. Sayıştay denetimi kamu idarelerinin mali ve idari işlemlerini inceleyerek her yıl kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Çalışmada Sağlık Bakanlığına ait Döner Sermaye işletmelerinin 2018-2022 yıllarına ait denetim raporlarında yer alan bulgular ve muhasebe kayıt hataları incelenmiştir. Çalışma döneminde hem bulgu sayısında hem de hata sayısında dalgalanmalar mevcuttur. Muhasebeyle ilgili bulgu sayısı tüm yıllarda toplamda 62 iken, hata sayısı 118’dir. Bazı bulguların birden fazla hesap kodunu ilgilendirdiği için hata sayısı bulgu sayısının yaklaşık iki katıdır. Örneğin sağlık tesislerinin birbirlerinden yapmış oldukları mal ve hizmet alımı/satımı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 336 Diğer Çeşitli Borçlar, 602 Diğer Gelirler, 623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı ve 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı olmak üzere 5 hesap kodunu ilgilendirmektedir.

Denetim raporlarında en çok bulgu ve hata sağlık tesislerinin birbirleri ile yapmış oldukları mal ve hizmet alım/satım ile borç/alacak işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bu durum ilgili hesapların borç ve alacak bakiyelerinde tutarsızlıklara da neden olmaktadır. Sağlık Bakanlığı 2018/1 sayılı genelge ile sağlık tesisleri arasında mal ve hizmet alım/satım işlemlerini ve muhasebe kayıt örneklerini düzenlemiştir. Sağlık tesisleri ihtiyaç belirlendikten sonra ilk olarak il içerisinde, sonrasında ise Türkiye genelinde ihtiyaç fazlası sorgulaması yapılmaktadır (Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2018/1 Sayılı Genelge). Kullanılmayan sarf malzemeleri ve demirbaşlar ihtiyacı olan sağlık tesislerine bedelli veya bedelsiz olarak devredilmektedir. Bu tedarik yöntemiyle sağlık tesislerinde önemli miktarda malzeme devri olmaktadır. Yapılan işlemlerin fazlalığı kayıt hatalarına ve hesap bakiyelerinde tutarsızlıklara neden olmaktadır. TDMS’de yapılacak modüller ile bu hata oranını azaltılabilir. Yapılan işlemin örneğin mal alımı ise alım seçeneği seçilerek, sonrasında alımın il içi mi il dışı mı olduğu seçilir. Sistem tarafından oluşturulan ve sadece çalışacak kodlarla muhasebe işlem fişi hazır hale getirilmesiyle hatalı kod kullanımının önüne geçilecektir. Dolayısıyla hata sayısının azalacağı düşünülmektedir. Sağlık tesisleri arası borç/alacak işleminde de benzer modül oluşturularak borç/alacak bakiyelerindeki tutarsızlıklar en aza indirilebilir. Bahsi geçen düzenleme önerisiyle 32 adet muhasebe hatası ortadan kaldırılabilir.

Denetim raporlarında giderilemeyen ve her yıl tekrar eden ve hataya neden olan bulgular bulunmaktadır. Bunlardan ilki 5 adetle “*Turistlere verilen sağlık hizmetlerinden doğan alacakların takip ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilememesi*” bulgusudur. Ülkemizde bulunan yabancı uyruklu kişiler acil servislerden ve 112 acil ambulans hizmetinden faydalanmaktadır. Sağlık tesisinde tedavileri yapılırken üzerlerinde kimlik ya da herhangi bir ödeme aracı bulunmadığı durumlarda kişiler hastaneden ayrılmaktadır. İkamet adresi tespit edilememesi nedeniyle de yapılan işlemler fatura ve tahsil edilememektedir. Sonrasında yabancı uyruklu kişiler ülkeyi terk etmektedir. Bu durum sağlık tesislerinin sunduğu hizmetlerin fatura edilmesini ve tahsilatını zorlaştırmaktadır. Özellikle de sağlık ve sosyal güvenlik amacıyla ikili antlaşmaların yapılmadığı ülke vatandaşlarının almış oldukları hizmetlerin tahsilatı imkansız hale gelmektedir. Avrupa Birliği ülkeleri gibi birçok ülke kendilerine gelen yabancı uyruklulardan sosyal güvencesi olsa dahi sağlık sigortası yaptırımalarını zorunlu tutmaktadır. Türkiye’nin de benzer uygulama ile ülke girişinde sağlık sigortasını zorunlu hale getirmesi ve ülke çıkışlarında borç sorgulaması yapılması sunulan sağlık hizmetlerinin tahsilatını kolaylaştıracaktır. Ayrıca yabancı ülke vatandaşlarının tabi olduğu ülke konsolosluklarından faturaların tahsilatıyla ilgili girişimde bulunulabilir. Ülke bazında ikili sağlık ve sosyal güvenlik antlaşmasının olmadığı ülkelerle antlaşma yapılması önerilmektedir.

Çalışma döneminde bütün yıllarda devam eden ve hataya neden olan diğer bir bulgu ise 5 adetle “*İl sağlık müdürlüklerince gerçekleştirilen su analizlerine ilişkin alacakların tahsil ve mahsuplaşma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan*

sorunlar” bulgusudur. Belediyeler ve il özel idareleri tarafından yaptırılan su analizi giderleri bu analizleri yaptıran kurum tarafından karşılanmalı ya da belediyelerce tahakkuk ettirilecek su kullanım bedellerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Bazı İl Sağlık Müdürlükleri hem çevre illere hem de mevcut olduğu illerdeki su analizlerini yapmaktadır. Gerek buldukları illere gerekse diğer illere verdikleri hizmetlerin fatura, tahakkuk ve mahsup edilmesinde sorunlar yaşanmaktadır. 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 30.09.2022 tarihine kadar Sağlık Bakanlığı’na yapılan her türlü su analiz işlemine ait alacakların terkin edileceği belirtilmiştir (7420 Sayılı Kanun, geçici Md. 3) Bu düzenleme ile alacaklar terkin edilmiştir. Bazı illerde ise 31.12.2022 tarihinde İl Sağlık Müdürlüklerinin alacakları tespit edilmiştir. Su analizlerinin fatura edilmesinde yaşanan sorunlar için ilgili kurumlarca faturalandırma algoritması oluşturulmasının, fatura tahakkukuyla alakalı hataları gidereceği düşünülmektedir. Ayrıca bu alacakların tahsilinde ve mahsubunda yaşanan sorunların giderilmesi amacıyla yeni bir yasal düzenleme ve mevzuat çalışması yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bazı bulgular ve hatalar bir kez tespit edilmiştir. Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan düzeltici işlemler bulguları ve hataları ortadan kaldırmıştır. Özellikle TDMS sistemine eklenen modüller ve raporlamalar sayesinde sistem daha iyi hale gelmektedir. Ayrıca düzeltici işlemler ve uygulamalar ile hatalar giderilmiş ve tekrar etmesi engellenmiştir. Bulgu ve hata sayısındaki değişim de bunu destekler niteliktedir.

Sağlık kurumlarının yöneticileri, tahakkuk, stok ve satın alma personelleri ile muhasebe hizmetleri biriminde çalışan personellere muhasebe ve mali mevzuat eğitimi verilmesinin hataları azaltacağı düşünülmektedir. Ayrıca ilgili birimlerde muhasebe ve mali mevzuat hakkında bilgi sahibi kişilerin çalışması ve çalışanların sürekli değiştirilmemesi sürekliliği ve kurum hafızasını güçlendirecektir. Bunun sonucunda hem kaynakların etkin ve verimli kullanımı hem de muhasebe hatalarının azalması sağlanacaktır.

Kaynakça

- Atabay E, Kavak S, & Başar A. (2021). “Üniversitelerde Sayıştay Denetimi, Muhasebesel Bulgular ve Nedenlerine İlişkin Görüşler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 17(200), 2031 – 2078.
- Atasever, M. (Ed.). (2016). “*Döner Sermayeli Sağlık İşletmeleri: Tespitler ve Öneriler*”, Sasam, Ankara.
- Atila, S. & Kıymık, H. (2023). “Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması”, *Sayıştay Dergisi*, 34(131), 637-667.
- Candan, E. (2009). “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Bekleyen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay”, *Denetişim*, (2), 6-24.
- Çakalı, K. R., & Baloğlu, G. (2023). “Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(69), 229-252.
- Demirbaş, M. (2022). “T.C. Sayıştay Denetim Bulguları Doğrultusunda Denetim (Düzenlilik) Raporlarının İçerik Açısından İncelenmesi: 2013-2018 Devlet Üniversiteleri”, *Yükseköğretim Dergisi*, 12(2), 257-269.
- Doğan, Z. (2005). “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (28), 76-86.
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2007). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 01.05.2007/26509.
- Ellwood, S. (2008). “Accounting for Public Hospitals: A Case Study of Modified GAAP”, *Abacus*, 44(4), 399-422.
- Genç, M., Yanık, A. & Özen, M. (2023). “Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği”. *Üniversite Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 23-36.
- Grossi, G., Kallio, K. M., Sargiacomo, M., & Skoog, M. (2020). “Accounting, Performance Management Systems and Accountability Changes in Knowledge-Intensive Public Organizations: A Literature Review and Research Agenda”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 256-280.
- Güvenç Yıldırım, Z., & Kaya, H. P. (2023). “Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Ortaya Çıkan Muhasebe Hataları”, *Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 72-88.
- Kartalcı, K. (2012). “Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 3(1), 106-129.

- Kenfack, M. K. (2020). "Administrative and Financial Management Audit in an International Hospital", *Open Journal of Business and Management*, 9(01), 136.
- Koku, S. (2022). "Hastane Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamalarının İncelenmesi: Düzce Üniversitesi Hastanesi Örneği", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Düzce Üniversitesi.
- Köroğlu, B. (2011). "Döner Sermaye İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi.
- Lawrence, S., Alam, M., Northcott, D., & Lowe, T. (1997). "Accounting Systems And Systems of Accountability in The New Zealand Health Sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5), 665-683.
- Oppong, C., Fofack, A.D., & Boakye-Yiadom, E. (2021), "Efficacy of public sector audits in the provision of quality healthcare in Ghana", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. 39 No. 4, pp. 1108-1121.
- Sayım, F. (2011). Sağlık Bakanlığı Web Tabanlı Merkezi Kayıt Modüllerinin Hastanelerde Muhasebe Düzeni ve Sistemi Açılımlarından Değerlendirmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (21), 263-284.
- Yalçınkaya, G. (2018). "Kamu Mali Yönetimi Çerçevesinde Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları Ve Çözüm Önerileri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi.
- Yang, J., & Zeng, X. (2023). "Research on the Economic Responsibility Audit of Leading Cadres in Public Hospitals: Take Y Public Hospital as An Example", *Frontiers in Business, Economics and Management*, 11(2), 120-123.
- Yıldırım, M. (2020). "Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Denetim Bulgularının Analizi ve Çözüm Önerileri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi.
- Yılmaz, E. (2011). "Döner Sermayeli İşletmelerde Özellikli Muhasebe Konuları ve Bazı Çözüm Önerileri", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7.13: 327-337.
- 209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun (1961). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 09.01.1961/10702.
- 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (2011). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 02.11.2011/28103.
- 694 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (2017). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 25.08.2017/3016.
- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1927). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 26.5.1927/60.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- 6085 Sayıştay Kanunu (2010). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 19.12.2010/27790.
- 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2022). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı 09.11.2022/30008.

İnternet Kaynakları

Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2018/01 Genelge-Kamu İdarelerine Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarının Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımları.
<https://khgmstokyonetimdb.saglik.gov.tr/TR-57357/201801-genelge---kamu-idarelerine-bagli-saglik-kurum-ve-kuruluslarinin-birbirlerinden-yapacaklari-mal-ve-hizmet-alimlari.html>, (Erişim tarihi: 28/03/2024).

Döner Sermayeli işletme Sayıları.

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/bunyesinde-doner-sermayeli-isletme-bulunan-idareler-ve-isletmeleri>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Döner Sermaye Tarihçe

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/doner-sermaye-hakkinda>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Döner Sermayeli İşletmelerin Gelir Gider Denge Durumu

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Döner Sermayeli İşletmelerin Kurumlara Göre 2021 Yılı Mali Durumu
<https://muhasebat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 18.02.2019 tarih ve 933774465-869-465 sayılı genel yazısı.
<https://sgb.saglik.gov.tr/TR-61037/doner-sermaye-muhasebe-birimleri-kurulmasına-iliskin-makam-onayi-yururluge-girmistir.html>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Sağlık Bakanlığı (2024). “Mali Uygulamalar Rehberi”, Sağlık Bakanlığı, Ankara (2024). <https://sgb.saglik.gov.tr/TR-102240/saglik-bakanligi-mali-uygulamalar-rehberi-yayinlanmistir.html> Erişim Tarihi: 25.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2019), Sağlık Bakanlığı 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu,
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=12&yil=2018>, Erişim Tarihi: 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2020), Sağlık Bakanlığı 2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=12>, Erişim Tarihi: 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2021), Sağlık Bakanlığı 2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporu. Erişim Tarihi:
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=9>, Erişim Tarihi: 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2022), Sağlık Bakanlığı 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporu,
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=6>, Erişim Tarihi 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2023), Sağlık Bakanlığı 2022 Yılı Sayıştay Denetim Raporu:
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=2>, Erişim Tarihi 21.03.2024.



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: 30, 188-200, 2024

Araştırma Makalesi

İÇ DENETİM OLGUNLUĞU VE STANDARTLARA UYUM: ÇOK BOYUTLU ÖLÇEKLEME ANALİZİ İLE BİR İNCELEME (INTERNAL AUDIT MATURITY AND COMPLIANCE WITH STANDARDS: AN EXAMINATION USING MULTIDIMENSIONAL SCALING ANALYSIS)

Esra SATICI¹

ÖZ

İç denetim birimleri kuruluşların iyi yönetim mekanizmalarını destekleyen en önemli unsurlardan biridir. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin sürekliliği ve hedeflerine ulaşabilmesi büyük öneme sahiptir. Uluslararası standartların benimsenmesi ve uygulanması, denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmakta ve sürekliliğini sağlamaktadır. İç denetim olgunluğunun uluslararası standartların benimsenmesinde önemli rolü olduğu değerlendirilmektedir. Bu çalışmada Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından gerçekleştirilen küresel anket sonuç verileri kullanılarak uluslararası standartlara uyum ve iç denetim olgunluğu arasındaki ilişki analitik olarak incelenmiştir. Bölgesel veriler esas alınmış, bu kapsamda çok boyutlu ölçekleme analizi kullanılmıştır. Bu yöntemin kullanılması aynı zamanda faktörler arasındaki ilişkide alt unsurların etkilerini görmek açısından da önemli avantaj sağlamıştır. Sonuç olarak, incelenen uluslararası standartların birbiriyle benzer özellik gösterdiği, STD1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı standardının diğer standartlardan ayrıştığı görülmüştür. İç denetim olgunluğu göstergeleri incelendiğinde, iç denetim biriminin kuruluşun stratejik planıyla uyumlu olma olgunluk göstergesinin diğer göstergelerden ayrıştığı söylenebilir. Ayrıca STD1300 standardının iç denetim olgunluğu göstergeleriyle ilişkili olduğu gözlenmiştir. Bu kapsamda bölgeler arası benzerlikler ve farklılıklar ayrıca ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim Olgunluğu, Uluslararası Standartlar, Çok Boyutlu Ölçekleme

JEL Kodları: M42, M10, C38

ABSTRACT

Internal audit units are one of the most crucial elements supporting the good governance mechanisms of organizations. Therefore, the continuity of internal audit activities and their ability to achieve their objectives is of great importance. The adoption and implementation of international standards enhance the quality and ensure the continuity of audit activities. It is considered that internal audit maturity plays a significant role in the adoption of international standards. In this study, the relationship between compliance with international standards and internal audit maturity was analytically examined using the global survey data conducted by the Institute of Internal Auditors (IIA). Regional data was used, and in this context, multidimensional scaling analysis was employed. The use of this method also provided significant advantages in observing the effects of sub-factors on the relationship between the factors. As a result, it was found that the international standards examined showed similar characteristics to each other, with the STD1300-Quality Assurance and Improvement Program standard standing out from the others. When examining internal audit maturity indicators, it can be said that the maturity indicator of aligning the internal audit unit with the organization's strategic plan differs from the other indicators. Additionally, it was observed that the STD1300 standard is related to internal audit maturity indicators. In this context, similarities and differences between regions were also discussed.

Keywords: Internal Audit Maturity, International Standards, Multidimensional Scaling

JEL Codes: M42, M10, C38

¹ Dr.Öğretim Üyesi, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, OrcID: 0000-0002-6784-182X, esra.satıcı@asbu.edu.tr

1. GİRİŞ

İç denetim, kuruluşlarda bağımsız ve nesnel güvence sağlamayı amaçlayan ve risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendiren kritik bir fonksiyondur. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) iç denetimi; "bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlamaktadır (IIA, 2024a). İç denetim fonksiyonu, kuruluş içinde iyi yönetimi, risk yönetimi ve iç kontrol uygulamalarını teşvik etmek için büyük öneme sahiptir. İç denetçiler, iç kontrollerin etkinliğinin ve risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi yoluyla bağımsız ve nesnel güvence sağlayarak, kuruluşların hedeflerine ulaşmalarına, varlıklarını korumalarına, yasalara ve düzenlemelere uyum sağlamalarına yardımcı olmaktadır.

İç denetim süreci genellikle planlama, saha çalışması, raporlama ve izleme gibi temel aşamalardan oluşmaktadır. Planlama aşamasında, iç denetçiler, denetim çabalarını en önemli alanlara odaklamak için ana riskleri ve hedefleri belirlemektedirler. Saha çalışması aşamasında, denetçiler kanıtlar toplar, kontrolleri test eder ve süreçleri değerlendirirler. Raporlama aşaması, denetim bulgularını ve önerilerini yönetim ve yönetim kuruluna iletmeyi içerirken, izleme aşaması, yönetimin denetim bulgularını ele almak için uygun adımları attığından emin olmaktadır. Bu süreçlerin yerine getirilmesinde standartlara uyum önemlidir. İç denetim birimleri, sistem tabanlı ve performans denetimi odaklı uluslararası standartlar ile uyumlu olarak faaliyetlerini yerine getirmelidirler (Yılmaz ve Güneş, 2019).

Uluslararası iç denetim standartları, iç denetim mesleğinin sürekliliğini ve kalite güvencesini sağlamak üzere IIA tarafından yayınlanmaktadır. İlk defa 2004 Ocak ayında yayınlanan standartlar, 2017'de ve son olarak 2024 yılı Ocak ayında güncellenmiştir. Güncel standartların uygulamaya geçmesi için bir yıllık uyum süresi tanınmaktadır. Bu standartlar, iç denetimin niteliği ve performansına yön gösteren bir rehber niteliğindedir. İç denetim standartları, iç denetim faaliyetlerini mümkün kılan uygulamaları betimlediğinden dolayı iç denetim faaliyetinin sürdürülebilirliği açısından önem taşımaktadır.

İç denetimin, standartlara uyumlu biçimde işlevlerini yerine getirmesinde ve hedeflerine ulaşabilmesinde etkili olabilecek en önemli faktörlerden biri de iç denetimin olgunluğudur. Bu çerçevede, çalışan sayısı, çalışanların tecrübesi, bilgi birikimi, denetim biriminin hizmet süresi gibi iç denetimin kurumsal işleyişinin yapıtaşları niteliğindeki pek çok unsurun iç denetimin olgunluğu ile ilişkili olduğu görülmektedir. İç denetimin olgunluğu, birçok unsuru barındırmasından dolayı, iç denetimin kurumsal doğasını biçimlendiren çerçeve kavramlardan biri olarak öne çıkmaktadır. Bu çerçeveyi oluşturan unsurların bir bütün olarak ele alınmasının ve iç denetimin olgunluğunun uluslararası standartlara uyumuna etkisinin analitik olarak ortaya konmasının, bir yandan iç denetimin olgunluğuna ilişkin kurumsal bakış açısını derinleştireceği, diğer yandan uluslararası standartlara uyuma ilişkin mesleki ihtiyaca katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Bu hedefler doğrultusunda, bu çalışmada Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) anket verileri esas alınarak iç denetim olgunluğu ve standartlara uyum arasındaki ilişki veri yapısına uygun olarak çok boyutlu ölçekleme analizi ile ele alınacaktır. Araştırmanın ana eksenleri olarak tanımlanabilecek "iç denetim uluslararası standartları" ve "iç denetim olgunluğu"na ilişkin kavramsal açıklamalara 2.Bölümde, metodolojiye, veri tanımlamasına ve analiz bulgularına 3.Bölümde yer verilerek sonuçlar 4.Bölümde tartışılacaktır.

2. ANA EKSENLERE KAVRAMSAL BİR BAKIŞ: İÇ DENETİMİN OLGUNLUĞU VE ULUSLARARASI STANDARTLARI

İç denetim olgunluğu, bir organizasyonun iç denetim süreçlerinin ne kadar etkin ve gelişmiş olduğunu belirlemek için kullanılan bir kavramdır. Esasen, iç denetimin olgunluğu ifadesi, bir organizasyonun iç denetim biriminin olgunluğunu ifade etmektedir. CBOK (Common Body of Knowledge) 2015 Küresel Anketinde iç denetim biriminin potansiyel olgunluğunu ölçmeye ilişkin olarak şu 11 gösterge altında sorular yöneltilmiştir: (1) Güvence ve danışmanlık dengesi, (2) Denetim planının gelişimi, (3) İşleyiş prosedürleri, (4) İç denetçilerin yetenek karması, (5) Risk değerlendirmesinin kapsamı, (6) Risk değerlendirmesinin sıklığı, (7) Risk değerlendirmesinin sürdürülmesi, (8) Bilgi teknolojilerinin kullanımı, (9) İç denetim için eğitim, (10) İç denetim başlıkları için eğitim, (11) Kalite güvencesi.

Diğer yandan, iç denetim biriminin olgunluğuna dair göstergelerin nihai bir listesi bulunmamaktadır. IIA tarafından 2016 yılında yayınlanan "İç Denetimin Olgunluğunun Kıyaslanması" konulu çalışmada, iç denetimin olgunluğuna ilişkin göstergelerin, CBOK 2015 tarafından veri toplamaya tabi tutulan 11 gösterge ile sınırlı olduğu, bu noktada başka hangi göstergelerin önerilmesi gerektiğinin açık olmadığı, gelecekteki çalışmaların ek göstergeler bulabileceği ve bir bütün

olarak bu göstergelerin iç denetim biriminin olgunluğu üzerindeki etkilerinin formüle edebileceği ifade edilmektedir (Abdolmohammadi vd., 2016).

İç denetimin olgunluğunu değerlendirmek için çeşitli faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Aynı ayrı bu faktörleri ele alarak etkilerini inceleyen çalışmalar mevcuttur. Örneğin; iç denetimin hizmet süresi, veri analitiği gibi yeni teknolojilerin entegrasyonu iç denetimin olgunluğunu, iç denetim süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini önemli ölçüde artırmaktadır. Endaya ve Hanefah (2016) çalışmalarında, iç denetim etkinliğinin ve olgunluğunun iç denetim süreçleri ve iç denetim kaynakları gibi mikro ölçeklerden etkilendiğini, iç denetim çalışanlarının yetkinliklerinin kilit bir rol oynadığını belirtmiş fakat yönetim desteğinin olmaması veya iç denetim biriminin kurum kültürüyle uyumlu olmaması hallerinde bu faktörlerin önemsiz hale geleceğini vurgulamışlardır. Bu husus Abdolmohammadi vd. (2016) raporunda ele alınan, iç denetim biriminin stratejik plan ile uyumlu olmasının iç denetim olgunluğu göstergesi olarak ifade edilmesini destekler niteliktedir.

İç denetim birimini organizasyonun stratejik planıyla uyumlu hale getirmek, iç denetim faaliyetlerinin stratejik iş hedeflerini desteklemesi, risk yönetimini ve iç kontrolü geliştirmesi ve iç denetim fonksiyonunun genel olgunluğuna katkıda bulunmasını sağlamak için önemlidir (Mihret ve Grant, 2017). Abdolmohammadi vd. (2016) çalışmalarında aynı zamanda iç denetim süreçlerini destekleyici teknoloji kullanımı, kalite güvence ve iyileştirme programı gelişimi ve denetim planlarının kurumun değişimine uyum gösterecek şekilde uyarılma da olgunluk göstergeleri olarak ifade edilmektedir. Özellikle teknoloji kullanımının denetim süreçlerine olumlu etkileri olduğu çeşitli çalışmalarla desteklenmiştir (Álvarez-Foronda vd. 2023; Sagar & Ramanathan, 2022; Tağtekin&Yaslıdağ, 2020). Köse & Polat (2021) çalışmalarında, yeni teknolojilerin denetim etkinliğini ve verimliliğini artıracak ve bununla birlikte denetimin değer katma potansiyelinin de önemli derecede artacağını vurgulamışlardır. Donza vd. (2015) denetim faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinin önemli olduğunu vurgulayarak, iç denetim faaliyetlerinin katkısını değerlendirmek amacıyla CBOK 2010 küresel anket verilerini esas alan ampirik bir çalışma yürütmüşlerdir. Çalışmalarında ankete katılan iç denetçilerin görüşlerine dayanarak lojistik regresyon modeli kurulmuş ve araştırmaya dahil edilen bağımsız değişkenlerin iç denetim fonksiyonu etkinliği üzerinde anlamlı bir etkisi olup olmadığı yorumlanmıştır. Bu modele göre, çalışmamızda da değerlendirilmiş olan teknoloji kullanımının ve IIA standartlarına uyumun istatistiksel olarak iç denetim fonksiyonunun etkinliği üzerinde anlamlı etkileri olduğu belirtilmiştir.

Kalite güvence ve iyileştirme programı, denetim ve danışmanlık süreçlerinin sürekli ve periyodik olarak değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Polizzi vd., 2022). Bu durum aslında iç denetim faaliyetlerinin kalitesini iyileştirme konusundaki kararlılığıdır. İç denetim olgunluğu ve doğal olarak etkinliğiyle yakın ilişkili görünmektedir. Sambharakreshna vd. (2024) “Kurum ve kuruluşlar sağlam bir kalite güvence ve iyileştirme programı uygulayarak güvenlik açıklarını azaltma yoluyla nasıl kendi iç denetim kalitelerini artırabilirler?” araştırma sorusu ile literatüre bağlı anlatı inceleme araştırma yöntemiyle çalışmasını yürütmüş, çeşitli veri tabanlarını tarayarak, bulguların; iç denetim fonksiyonunun geliştirilmesinde kalite güvence ve iyileştirme programının önemli rolü olduğunu, mesleki standartlara uyumun sağlanmasında ve önemli organizasyonel değer sağlamada etkili uygulanması gerektiğini işaret ettiğine yer vermiştir. Ayrıca IMF (International Monetary Fund)’in merkez bankaları ile ilgili yapmış olduğu çalışma raporlarında; merkez bankalarının iç denetim fonksiyonunun zayıf noktalarının ifade edildiği, bunun iyileştirilmesi için de etkili bir kalite güvence ve iyileştirme programı geliştirmenin ve denetimlerin mesleki standartlara uygun olarak yürütülmesinin ihtiyaç olduğunun yer aldığı belirtilmiştir.

CBOK 2015 Küresel Anketinde yer alan ölçüm soruları başta olmak üzere iç denetimin olgunluğuna ilişkin literatürde yer verilen veya önerilen göstergeler ile uluslararası iç denetim standartları arasında bir amaç birliği olduğu görülmektedir. Uluslararası standartların yayınlanma amaçları Karcıoğlu ve Yanık (2010) çalışmasında aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

1. İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
2. Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
3. İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

Çalışmanın yapıldığı dönemde geçerli olan iç denetimin uluslararası standartları, nitelik standartları ve performans standartları olarak aşağıda yer almaktadır:

Nitelik Standartları (Attribute Standards)

1. 1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluk: İç denetim faaliyetinin amacını, yetkisini ve sorumluluklarını belirleyen bir belge olmalıdır.
2. 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik: İç denetim faaliyetleri, bağımsızlık ve objektiflik içinde yürütülmelidir.
3. 1200 – Yetkinlik ve Mesleki Özen: İç denetçiler yetkin olmalı ve mesleki özen göstermelidir.
4. 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: İç denetim faaliyetleri için kalite güvencesi ve geliştirme programı olmalıdır.

Performans Standartları (Performance Standards)

1. 2000 – Yönetim ve Denetim: İç denetim faaliyetleri etkin bir şekilde yönetilmelidir.
2. 2100 – İç Kontrol ve Risk Yönetimi: İç denetim faaliyetleri, kurumun iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerine katkıda bulunmalıdır.
3. 2200 – Denetim Görevlerinin Planlanması: Denetim görevleri etkili bir şekilde planlanmalıdır.
4. 2300 – Denetim Görevlerinin Yürütülmesi: Denetim görevleri sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile yürütülmelidir.
5. 2400 – Denetim Sonuçlarının Raporlanması: Denetim sonuçları zamanında ve doğru bir şekilde raporlanmalıdır.
6. 2500 – Denetim Sonuçlarının İzlenmesi: Denetim sonuçları izlenmeli ve gerekli aksiyonlar alınmalıdır.
7. 2600 – Arta Kalan Risklerin Üstlenilmesi: Üst yönetim artık (bakiye) riski üstlenmelidir.

Özellikle CBOK 2015 Küresel anketinde yer alan ölçüm soruları dikkate alındığında, iç denetimin olgunluğuna ilişkin göstergelerin, yukarıda sıralanan uluslararası standartlara uyumu güçlendirmeye katkı sağlayabilecek bir niteliğe sahip olduğu görülmektedir. Örneğin, standartlara uyum, CBOK'un 11.ölçüm sorusu olan iç denetimin kalite güvencesi için anahtar niteliğinde bir öneme sahiptir. Uluslararası iç denetim standartları, kuruluşların iç denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmelerine rehberlik eden ve kurumsal yönetim kalitesini artırmaya yardımcı olan önemli bir referans noktasıdır. Bu standartlar, iç denetim süreçlerinin dünya çapında kabul görmüş en iyi uygulamalarla uyumlu olmasını sağlayarak şeffaflığı, hesap verebilirliği ve etkin risk yönetimini desteklemektedir. Bu nedenle çeşitli çalışmalarla standartlara uyum ele alınmakta, dolaylı olarak iç denetim faaliyetinin sürdürülebilirliği takip edilmektedir.

Literatür, iç denetim standartları ile kurumsal faktörler arasında çift yönlü ilişkiyi ortaya koymaktadır. Örneğin, Boolaky&Soobaroyen (2016) tarafından yapılan çalışmada, kurumsal faktörlerin Uluslararası Denetim Standartları'nın benimsenmesi üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışma, kurum içi demokrasi düzeyi gibi kurumsal faktörlerin, denetim standartlarının benimsenmesinde ve uyumunun derecesinde etkili olduğunu göstermiştir. Şimşek ve Ataman (2020) tarafından yürütülen nicel çalışmada ise, uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir. Araştırma, uluslararası iç denetim standartlarına göre gerçekleştirilen faaliyetlerin kurumsal yönetim kalitesini önemli ölçüde etkilediğini ortaya koymuş ve iç denetimin kuruluş içinde genel yönetim uygulamalarını geliştirmedeki kilit rolünü öne çıkarmıştır.

Sonuç olarak literatürün, iç denetimin olgunluğu ile uluslararası standartlar arasındaki etkileşime ilişkin bulgular ortaya koyduğu görülmektedir. Bu kapsamda, bir yandan iç denetimin olgunluğuna ilişkin göstergeler, denetim planının gelişiminden işleyiş prosedürlerine, risk değerlendirmesinin yapılmasından bilgi teknolojilerinin kullanımına ve eğitim ihtiyaçlarına dair olmak üzere geniş bir yelpazede iç denetim sürecine ilişkin unsurları tanımlamaktadır. Diğer yandan literatür bulguları, iç denetim standartlarının kuruluşlarda iç denetim süreçlerinin etkinliğini artırmadaki rolünü vurgulamaktadır. Bu durum dikkate alındığında gerek iç denetimin olgunluk düzeyinin gerekse uluslararası standartlara uyumun, iç denetim süreçlerinin iyileştirilmesi hedefine bir bütün olarak hizmet ettiği sonucuna varılabilecektir.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE ANALİZİ

3.1. Veri

Bu çalışmada IIA tarafından küresel katılımlı olarak gerçekleştirilmiş olan The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK) anketi sonuçları analiz edilmiştir. Bu anket, iç denetim mesleğinin durumu, uygulamaları ve eğilimleri hakkında bilgi toplamak amacıyla düzenlenmiştir. Dünya genelinde iç denetçilerin ve iç denetim yöneticilerinin katılımına açık olan anket, farklı bölgelerdeki uygulamaların ve eğilimlerin anlaşılmasına da olanak tanımaktadır.

Son olarak uygulanan CBOOK anketi 2 Şubat 2015 ve 27 Mart 2015 tarihleri arasında açık tutulmuş, toplam 166 ülkede uygulamaya konulmuş, 14.500 kişiden fazla kişinin katılımıyla sonuçlanmıştır².

Anket verileri yayınlanmamakla birlikte, IIA koordinasyonunda kurulan komisyon tarafından analizler gerçekleştirilmekte ve belli başlıklarda oluşturulan raporlar ve yayınlar aracılığıyla sonuçları ilgili araştırmacı ve uygulayıcılarla paylaşılmaktadır. Anket verileri analizleriyle gerçekleştirilen raporlar aşağıdaki bilgileri kapsamaktadır (IIA, 2024b):

- İç denetim fonksiyonunun yapısı ve organizasyonu
- İç denetim metodolojileri ve teknikleri
- Risk değerlendirmesi ve yönetimi
- İç denetim standartları ve kılavuzları
- İç denetim raporlaması ve iletişimi
- İç denetim teknolojileri ve araçları
- İç denetim eğitimi ve yetkinlikleri
- Mesleki zorluklar ve fırsatlar

Bu konularda anket verileri analiz edilerek ondan fazla sayıda rapor yayınlanmıştır. Raporlarda konuların ayrıntılarına bölgesel bazda da değinilmektedir. Anket verileri Avrupa, Ortadoğu ve Kuzey Amerika, Sahra Altı Afrika, Güney Asya, Doğu Asya ve Pasifik, Kuzey Amerika, Latin Amerika ve Karayipler olmak üzere yedi bölge üzerinden verilmekte, betimsel istatistikleri paylaşılmaktadır. Bu raporlar genel olarak betimsel tarama modeli ile değerlendirmeler sunmakla birlikte ileri analizlere yer verilmemektedir. Bu çalışmada ayrı konu başlıklarında yayınlanmış raporlarda yer alan bölgesel istatistikler bir araya getirilerek veri seti oluşturulmuştur.

Bu kapsamda bölgeler bazında uluslararası standartlara uyum yüzdeleri ile birlikte denetim olgunluğu göstergeleri olarak, iç denetim süreçlerinde teknoloji kullanımı yüzdesi, iç denetimin kuruluşun stratejik planıyla uyum derecesi, kalite güvence ve iyileştirme programı gelişimi durumu ve denetim planlarının kuruluşun değişimini destekleyecek şekilde uyarılma değerlendirmeleri alınmıştır.

3.2. Yöntem

Bu çalışmada bölgesel olarak derlenen veriler kullanılarak, uluslararası iç denetim standartlarına uyum ve iç denetim olgunluğu göstergeleri arasındaki ilişki çok boyutlu ölçekleme analiziyle araştırılmıştır.

Çok Boyutlu Ölçekleme Analizi (ÇBÖ veya İngilizce adıyla Multidimensional Scaling - MDS), çok boyutlu verilerden boyut indirgeyerek (genellikle iki veya üç boyuta) nesnel arasındaki ilişkileri grafik tabanlı yöntemle göstermeye çalışan istatistiksel bir yöntemdir. Bu yöntem, nesnel arasındaki benzerlik veya farklılıkları görselleştirerek, karmaşık veri setlerinin daha anlaşılır ve yorumlanabilir hale getirilmesini amaçlar. Bu yöntem sayesinde, birimler/değişkenler arasındaki uzaklık değerlerinden hareketle benzerliklerin/farklılıkların çok boyutlu uzayda gösterilmesi sağlanmaktadır. ÇBÖ analizi bir tahmin/öngörü yöntemi olmadığı, uzaklık birimlerine bağlı olarak haritalama gerçekleştirdiği için verilerin dağılım varsayımının olmaması, yöntemi kullanma esnekliği ve çeşitliliği sağlamaktadır. Küçük örneklerde de kullanma imkânı sağlaması önemli avantajlarından (Keklik ve Şahin, 2022). Bunun yanında uzaklık birimleri kullanıldığı için veri ölçeklerinin aynı türden olması daha uygundur.

Çok boyutlu ölçekleme analizi, eğitim, pazarlama, psikoloji, sosyoloji gibi farklı alanlarda yaygın olarak kullanılmaktadır. Örneğin, sürdürülebilir yönetim göstergeleri verileri ile ülkelerin konumlarının belirlenmesinde bu analiz yöntemi kullanılarak, Türkiye'nin sürdürülebilir yönetim göstergeleri bakımından Avrupa Birliği üyesi ülkeleri ile benzerlik ve farklılıkları çok boyutlu ölçekleme analizi ile incelenmiştir (Ünlükaplan & Canikalp, 2019). PISA sonuçlarının duyuşsal özelliklere göre kümeleme çalışmalarında da çok boyutlu ölçekleme analizinden faydalanılmıştır (Aksu vd., 2017). Kocarı Gacar ve Gacar (2021) çalışmalarında, çok boyutlu ölçekleme analizini kullanarak işletmelerin kurumsal risk yönetimi yöneticileri ile yaptığı anket verilerine göre COSO (Comitte of Sponsoring Organisations) kurumsal risk yönetimindeki sekiz bileşenin konumlandırmasını yapmış, buna göre birbirine yakın ve uzak bileşenleri belirlemiştir.

² Katılımcılara yönelik demografik dağılım ve ayrıntılı uygulama adımları için <https://www.theiia.org/globalassets/site/foundation/latest-research-and-products/cbook-2015-vision-brochure.pdf> adresindeki doküman incelenebilir

Veri türüne bağlı olarak metrik ve metrik olmayan çok boyutlu ölçekleme yöntemleri tercih edilmektedir. Metrik ÇBÖ, nesnel arasındaki uzaklıkları doğrudan kullanan ve bu uzaklıkları korumaya çalışan bir yöntemdir. Bu yöntemde, uzaklık matrisi doğrudan işlenir ve iki boyutlu veya üç boyutlu bir uzaya yerleştirilen noktalar arasındaki uzaklıklar (Öklidyen, Manhattan, Minkowski, Chebyshev en sık kullanılan ve bilinen uzaklık ölçüleridir), orijinal uzaklıklarla olabildiğince uyumlu olacak şekilde optimize edilir. Metrik olmayan ÇBÖ ise, veriler arasındaki öznel yargıya dayalı olarak oluşturulan sıralı ilişkileri (sıralamalar) korumayı hedefleyen bir yöntemdir. Algısal haritalama olarak da bilinen bu yöntemde, nesnel arasındaki benzerlikler veya farklılıklar sıralamalı veriler olarak işlenir ve bu sıralamalar korunacak şekilde düşük boyutlu uzaya yerleştirilir.

Çok Boyutlu Ölçekleme analizinde veri setinin düşük boyutlu bir uzaya yerleştirildiğinde ne kadar iyi temsil edildiğini ölçmek için stres katsayısı hesaplanmaktadır. Stres katsayısı, orijinal veri setindeki nesnel arasındaki uzaklıklar ile düşük boyutlu uzaydaki nesnel arasındaki uzaklıklar arasındaki farkları özetler. Düşük stres değeri, yerleştirmenin orijinal mesafeleri iyi koruduğunu gösterirken, yüksek stres değeri, yerleştirmenin orijinal mesafeleri iyi koruyamadığını göstermektedir.

Stres katsayısı hesabında yaygın olarak Kruskal'ın aşağıda verilen formülü kullanılmaktadır:

$$Stress = \sqrt{\frac{\sum (d_{ij} - \hat{d}_{ij})^2}{\sum \hat{d}_{ij}^2}}$$

Burada,

d_{ij} ; i . birim ile j . birim arasındaki orijinal uzaklıkları

\hat{d}_{ij} ; i . birim ile j . birim arasındaki tahmini uzaklıkları göstermektedir.

Tahmini uzaklık değerlerine göre elde edilen şeklin gerçek durumla ilişkisinin değerlendirilmesinde aşağıdaki tolerans değerlerinden faydalanılmaktadır (Alpar, 2017):

- S-stress: 0.000 - <0.025 ise Tam Uyum
- 0.025 - < 0.05 ise Mükemmel Uyum
- 0.05 - < 0.10 ise İyi Uyum
- 0.10 - <0.20 ise Düşük Uyum
- ≥ 0.20 ise Zayıf Uyum

3.3. Analiz

Analiz kısmında IIA tarafından anket verileri esas alınarak oluşturulan rapor verileri kullanılmıştır. Sınırlı veri olması nedeniyle Öklid mesafesini esas alan ÇBÖ analizi tercih edilmiştir. Analizler IBM SPSS Statistics 23 paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Değişkenlerin seçiminde IIA standartlarının tamamı alınmakla birlikte, iç denetim olgunluğu göstergeleri için yine IIA tarafından yayınlanan raporlar temel alınmıştır (Bailey, 2016; Abdolmohammadi vd., 2016). CBOK 2015 anketine katılan iç denetçilerden, kuruluşlarının ilgili standartlara uyumlu olduğunu düşünenlerin oranı “Değişken Seti 1”, araştırmada ele alınan iç denetim olgunluğu göstergelerine uyumlu olduğunu düşünenlerin oranı ise “Değişken Seti 2” başlıkları ile Tablo 1’de ayrıntılandırılmıştır. Buna göre araştırmada toplam 15 değişken kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan değişkenler aşağıda verilmiştir:

Tablo 1. Analizde Kullanılan Değişkenler

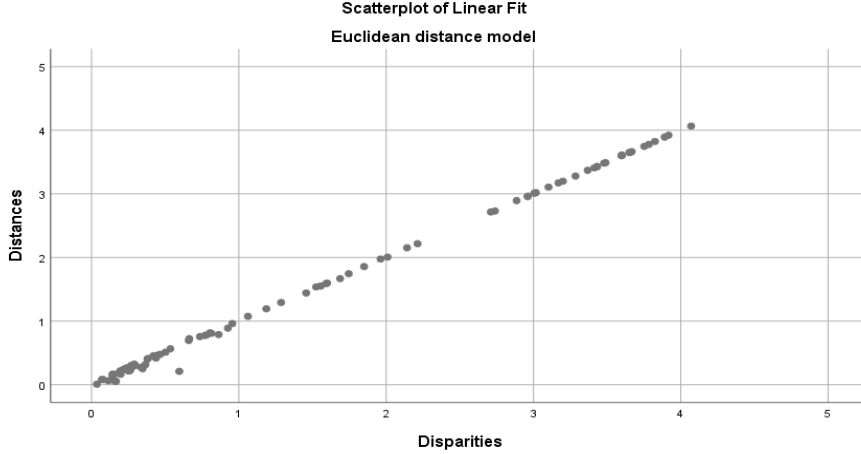
Değişken Seti 1: Kuruluşlarının Standartlarla Uyumlu Olduğunu Düşünenlerin Oranı		Değişken Seti 2: İç Denetim Olgunluğu Göstergelerine Uyumlu Olduğunu Düşünenlerin Oranı
Nitelik Standartları	STD1000-Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	İç Denetim biriminin kuruluşun stratejik planı ile “tam veya tama yakın” uyumlu olduğunu düşünenlerin oranı: <i>Stratejik_Plana_Uyum</i> olarak kodlanmıştır
	STD1100-Bağımsızlık-Nesnellik	İç Denetim süreçlerinde <i>denetim metodolojisine uygun teknoloji</i> kullananların ve <i>veri madenciliği olmak üzere kapsamlı teknoloji</i> kullanıldığını belirtenlerin oranı (standart

		ofis araçları gibi temel teknoloji kullanımı hariç tutulmuştur): <i>Teknoloji_Kullanımı</i> şeklinde kodlanmıştır
	STD1200-Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat	Kalite Güvence ve İyileştirme Programı gelişimini “ <i>iyi tanımlanmış</i> ” olarak belirtenlerin oranı: <i>Kalite Güvence İyileştirme Programı</i> şeklinde kodlanmıştır.
	STD1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	Denetim planlarının kuruluşun değişimini destekleyecek şekilde uyarılama değerlendirmesini “Uzman” düzeyinde olduğunu belirtenlerin oranı: <i>Denetim_Planlarının_Uyarlanması</i> şeklinde kodlanmıştır.
Performans Standartları	STD2000-İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	
	STD2100-İşin Niteliği	
	STD2200-Görev Planlaması	
	STD2300-Görevin Yapılması	
	STD2400-Sonuçların Raporlanması	
	STD2500-İlerlemenin Gözlenmesi	
	STD2600-Artık Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi	

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Çok boyutlu ölçekleme analizinde elde edilen stress katsayısı, modelin veri uyumunu değerlendirmek için önemlidir. Bu çalışmada öncelikle kullanılan değişkenlerin birbiriyle ilişkisi iki boyutlu gösterim ile incelenmesi amacıyla ÇBÖ kullanılmıştır. Buna göre öklidyen ÇBÖ kullanılarak elde edilen stress katsayısı 0,02477 (RSQ=0,99857) olarak bulunmuştur. Bu değer, Kruskal'ın stress ölçüsüne göre iyi bir uyum elde edildiğini, sonuçların güvenilir olduğunu göstermektedir. Uzaklıklar ve farklılıklar arasındaki ilişkinin serpilme diyagramı ise Şekil 1’de verilmiştir.

Şekil 1. Serpilme Diyagramı



ÇBÖ analizi sonuçlarının yorumlanabilmesi için uzaklıklar ve farklılıklar arasındaki ilişkinin doğrusal olması gerekir. Şekil 1’e göre kullanılan verilerin iki boyutlu geometrik gösteriminde, verilerin uyumlu olduğu ve gözlemsel uzaklıklarla farklılıklar arasındaki ilişkinin doğrusal olduğu ifade edilebilecektir. Tablo 2’de verilerin iki boyutlu koordinat gösteriminde gösterilmesine olanak tanıyan koordinat değerleri verilmiştir.

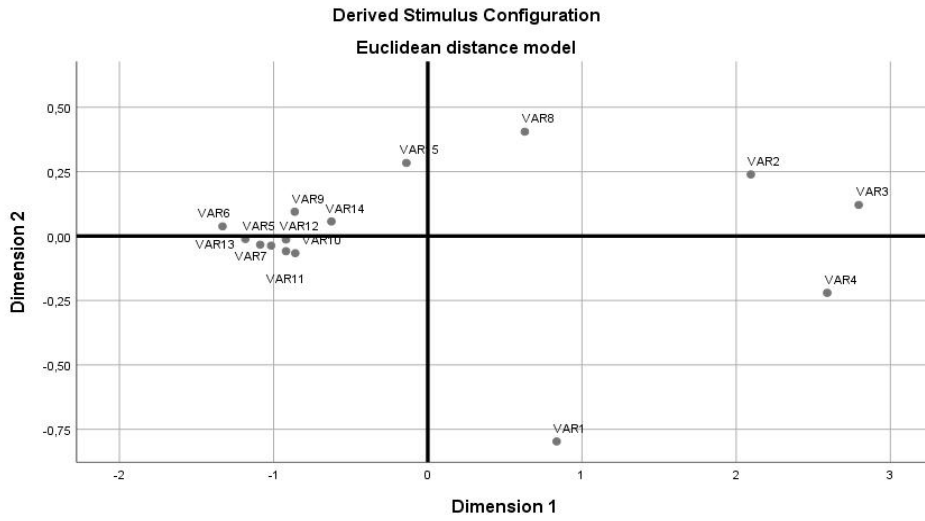
Tablo 2. Değişkenler İçin Hesaplanan Koordinat Değerleri

Değişken Kodu	Değişken İsmi	Boyut 1	Boyut 2
VAR1	Stratejik_Plana_Uyum	0,8353	-0,7972
VAR2	Teknoloji_Kullanımı	2,095	0,2392
VAR3	Kalite_Güvence_İyileştirme_Programı	2,7947	0,1208

VAR4	Denetim Planlarının Uyarlanması	2,5902	-0,2204
VAR5	STD1000-Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	-1,1832	-0,0115
VAR6	STD1100-Bağımsızlık-Nesnellik	-1,3313	0,0377
VAR7	STD1200-Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat	-1,0159	-0,0371
VAR8	STD1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	0,6291	0,405
VAR9	STD2000-İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	-0,8631	0,0944
VAR10	STD2100-İşin Niteliği	-0,8596	-0,0663
VAR11	STD2200-Görev Planlaması	-0,9198	-0,0587
VAR12	STD2300-Görevin Yapılması	-0,9201	-0,0135
VAR13	STD2400-Sonuçların Raporlanması	-1,0869	-0,0333
VAR14	STD2500-İlerlemenin Gözlenmesi	-0,6255	0,0568
VAR15	STD2600-Artık Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi	-0,1389	0,284

Koordinat değerlerine göre elde edilen iki boyutlu grafiksel gösterim Şekil 2’de verilmiştir.

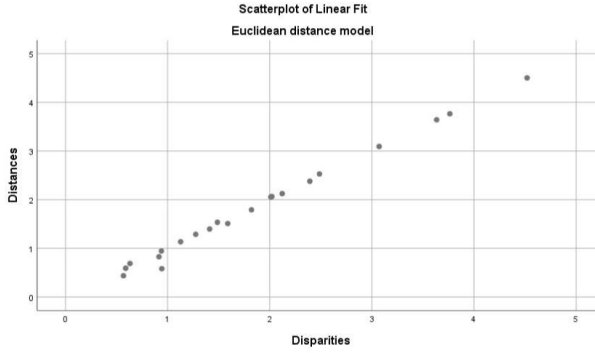
Şekil 2. Değişkenlerin ÇBÖ Grafiksel Gösterimi



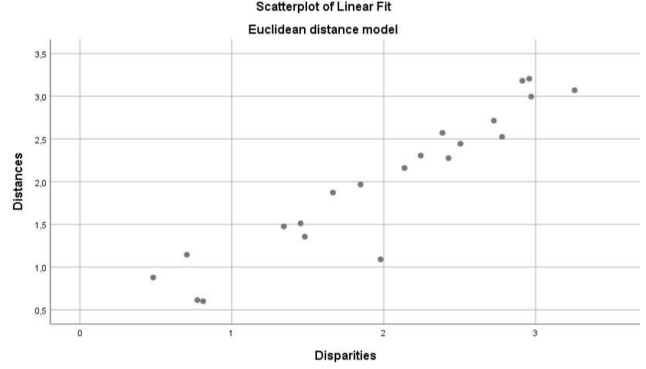
Şekil 2 incelendiğinde, kümelenmiş durumda olan VAR5-VAR15 değişkenlerinin temsil ettiği standartlara uyumun benzer özellikler taşıdığı ve birbirilerine yakın oldukları ifade edilebilir. Bunun yanında VAR8 ile ifade edilen STD1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı standardının diğer uluslararası standartlardan ayrı olduğu, iç denetim olgunluğu göstergelerine yakın olduğu görülmektedir. Buradan hareketle iç denetim olgunluğu göstergelerinden teknoloji kullanımı, kalite güvence ve iyileştirme programı gelişimi ve denetim planlarının uyarlanması göstergeleri ile STD1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı standardına uyumun ilişkili olduğu ifade edilebilecektir. Bununla birlikte diğer uluslararası standartlara uyum ile iç denetim olgunluğu göstergeleri arasında ilişkiye rastlanmamıştır. Analizde ayrıca Boyut 2’ye göre STD1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı ile iç denetim biriminin kuruluş stratejik planıyla uyumlu olması göstergesinin birbirine en uzak değişkenler olduğu gözlenmiştir. Bununla birlikte stratejik plan ile uyumlu olma olgunluk göstergesi diğer göstergelerden farklı konumda yer almaktadır.

Aynı şekilde Öklid mesafe ÇBÖ analizi uluslararası standartlara uyum ve iç denetim olgunluğu açısından araştırmada ele alınan bölgelerin konumunu belirlemek için de kullanılmıştır. Yukarıda yapılan ÇBÖ analizi sonuçlarına göre iç denetim olgunlukları ve uluslararası standartlara uyum açısından farklı ilişki grupları gözlemlendiğinden, araştırmada ele alınan bölgelerin benzerlik ve farklılıklarının incelenmesinde bu değerler bir arada değerlendirilmemiş, bölgeler uluslararası standartlara uyum ve iç denetim olgunlukları bakımından ayrı ayrı karşılaştırılmıştır. Uluslararası standartlara uyum açısından bölgelerin ÇBÖ analizinde elde edilen stress değeri 0,04218 (RSQ=0,99406), iç denetim olgunluklarına göre gerçekleştirilen ÇBÖ analizinde elde edilen stress değeri 0,12782 (RSQ=0,88976) olarak bulunmuştur. Standartlara uyum açısından ÇBÖ analizinde iyi uyum yakalanmışken, iç denetim olgunluğu bakımından gerçekleştirilen analizde orta derecede uyum sağlanmıştır. Her iki durumda da uzaklıklar ve farklılıklar arasındaki ilişkinin doğrusal olduğu Şekil 3a (standartlara uyum değişkenleri ile ÇBÖ serpilme diyagramı) ve Şekil 3b’de (iç denetim olgunluğu göstergeleri ile ÇBÖ serpilme diyagramı) görülmektedir.

Şekil 3a. Serpilme Diyagramı (Standartlar)



Şekil 3b. Serpilme Diyagramı (Olgunluk)

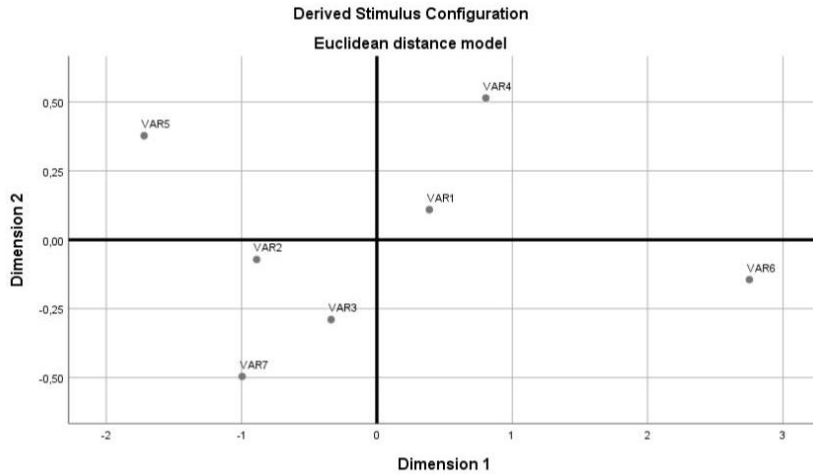


Uluslararası standartlara uyum ile olgunluk gösterge değerleri ile gerçekleştirilen ÇBÖ analizi sonucunda elde edilen koordinat değerleri Tablo 3'te verilmiştir. Bu koordinat değerleri kullanılarak elde edilen grafik gösterimleri ise Şekil 4a ve Şekil 4b'de sırasıyla verilmiştir.

Tablo 3. Standartlar ve Olgunluk Göstergeleri ile Gerçekleştirilen ÇBÖ Analizi Koordinat Değerleri

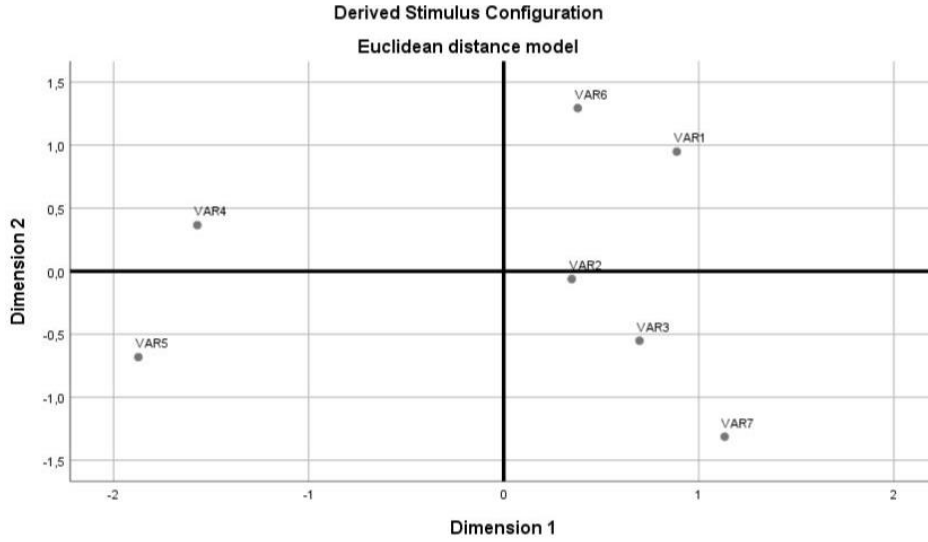
Değişken Kodu	Değişken İsmi	Standartlar ile Analiz		Olgunluk Göstergeleri ile Analiz	
		Boyut 1	Boyut 2	Boyut 1	Boyut 2
VAR1	Avrupa	0,3871	0,1092	0,8869	0,9488
VAR2	Orta Doğu ve Kuzey Afrika	-0,8885	-0,0716	0,3489	-0,0618
VAR3	Sahra Altı Afrika	-0,3385	-0,2895	0,6958	-0,5516
VAR4	Güney Asya	0,8046	0,5146	-1,5708	0,3654
VAR5	Doğu Asya ve Pasifik	-1,7204	0,3777	-1,8728	-0,6819
VAR6	Kuzey Amerika	2,7517	-0,1447	0,3793	1,2942
VAR7	Latin Amerika ve Karayipler	-0,9959	-0,4957	1,1326	-1,3132

Şekil 4a. Uluslararası Standartlara Uyum Değişkenlerine Göre Bölgelerin Karşılaştırılması



Şekil 4a incelendiğinde uluslararası standartlara uyum açısından Boyut 1'e göre VAR5 (Doğu Asya ve Pasifik) ve VAR6 (Kuzey Amerika), Boyut 2'ye göre ise VAR4 (Güney Asya) ve VAR7 (Latin Amerika ve Karayipler) en uzak bölgeler olarak gözlemlenmiştir. Bu sonuç dikkate alınarak ifade edilen bölgeler standartlara uyum oranlarına göre ayrıca karşılaştırıldığında, Doğu Asya ve Pasifik ile Kuzey Amerika bölgelerinin karşılaştırılmasında STD2600-Artık Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi standardına uyum açısından en farklı olduğu, aynı şekilde Güney Asya ile Latin Amerika ve Karayipler bölgelerinin karşılaştırılmasında ise STD1300-Kalite Güvence ve İyileştirme standardına uyum açısından en farklı olduğu görülmüştür (karşılaştırma tabloları sırasıyla EK-1 ve EK-2'de verilmiştir).

Şekil 4b. İç Denetim Olgunluk Göstergelerine Göre Bölgelerin Karşılaştırılması



İç denetim olgunlukları bakımından bölgeler karşılaştırıldığında Şekil 4b'ye göre Boyut 1'e için VAR7 (Latin Amerika ve Karayipler) ve VAR5 (Doğu Asya ve Pasifik), Boyut 2'ye için ise VAR6 (Kuzey Amerika) ve VAR7 (Latin Amerika ve Karayipler) en uzak bölgeler olarak gözlemlenmiştir. Bu sonuç dikkate alınarak ifade edilen bölgeler iç denetim olgunluğuna uyum göstergelerine göre ayrıca karşılaştırıldığında, Latin Amerika ve Karayipler ile Doğu Asya ve Pasifik bölgeleri arasında en farklı durumun iç denetim biriminin, kuruluşun stratejik planına uyum olgunluk göstergesinden kaynaklandığı, Kuzey Amerika ile Latin Amerika ve Karayipler bölgelerinin ise Kalite Güvence ve İyileştirme Programı olgunluk göstergesi açısından en farklı olduğu gözlemlenmiştir (karşılaştırma tabloları sırasıyla EK-3 ve EK-4'de verilmiştir).

4. SONUÇ

İç denetim birimlerinin faaliyetlerinin sürekliliği ve kalitesinin, kuruluşların uzun vadeli başarısına ve devamlılığına önemli etkileri vardır. İç denetim birimlerinin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yürütebilmeleri için de IIA tarafından uluslararası standartlar belirlenmekte ve geliştirilmektedir. İç denetim birimlerinin standartlara uyumu, iç denetim birimlerinin profesyonellik, güvenilirlik ve sürekli iyileşme prensipleri doğrultusunda çalışmalarını sağlamakta, böylece kuruluşların kurumsal yönetim yapılarında önemli gelişmeler kaydedilmesine olanak tanımaktadır.

Bu çalışmada iç denetim olgunluğu ile uluslararası standartlara uyum arasındaki ilişki incelenmiştir. Uluslararası standartlar ve iç denetim olgunluğu belirleyicileri olarak kabul edilen göstergelerin ilişkisi ve birbirleri üzerindeki etkileri çok boyutlu ölçekleme analizi ile grafiksel olarak incelenmiştir. İncelemede IIA tarafından küresel olarak gerçekleştirilen iç denetim anketi sonuç verileri esas alınmıştır. Toplam 166 ülkeden katılımı gerçekleştirilen anket aynı zamanda bölgesel yaklaşımları değerlendirme olanağı sağlamaktadır.

Analiz sonucunda genel olarak, uluslararası standartların ve iç denetim olgunluk göstergelerinin kendi çerçevelerinde birbiriyle benzer olduğu görülmüştür. Bunun yanında ayrıntılı alt unsurlar incelendiğinde, STD1300-Kalite Güvence ve İyileştirme Program standardına uyumun iç denetim olgunluğu göstergeleri ile benzer olduğu gözlemlenmiştir. Bu sonuç, Sambharakreshna vd. (2024) çalışma sonuçlarıyla paralellik göstermektedir. Sambharakreshna vd. (2024) Kalite Güvence ve İyileştirme Programı uygulamalarının iç denetim kalitesi üzerindeki etkilerini inceleyen bir derleme çalışması

sunmuşlar, STD1300 uygulamalarının iç denetim faaliyetleri kalitesi üzerindeki etkilerini vurgulamışlardır. Ayrıca Sambharkreshna vd. (2024) çalışmalarında bu derleme çalışmasını destekleyecek nitelikte ampirik çalışmaların yapılmasının önemini dile getirmişlerdir.

Kalite Güvence ve İyileştirme Programı ile iç denetim olgunluğu arasındaki ilişki kuruluş açısından aslında ortak güçtür. Kalite Güvence programı sürekli iyileştirmeyi ve standartlara bağlılığı teşvik etmekte, bu da daha olgun, daha etkili ve güvenilir iç denetim fonksiyonlarına yol açmaktadır. Aynı zamanda geliştirilen bu olgunluk, daha iyi risk yönetimini, uyumluluğu ve kurumsal performansı destekler dolayısıyla da iç denetimin kuruma kattığı değere katkı sunar. İç denetim olgunluk göstergeleri ayrıntılı incelendiğinde, iç denetim biriminin kuruluşun stratejik planıyla uyumlu olması göstergesinin diğer olgunluk göstergelerinden ayrıştığı görülmüştür. İç denetim biriminin stratejik hedeflerle uyumu, kuruluşun iyi yönetim kalitesine katkısı anlamında önemlidir. D'Onza vd. (2015) çalışmalarında daha önceki akademik çalışmaların, iç denetim biriminin kuruluşun stratejik hedefleriyle uyumlu olmasının, birimin etkinliğini artıran beş unsurdan birisi olduğunu belirtmiştir.

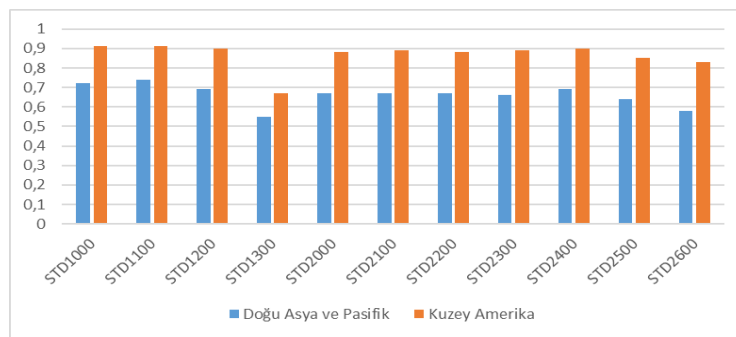
Teknoloji kullanımı, standartlara uyum ve etkili kalite güvence programları gibi iç denetim olgunluğunun diğer faktörleri kritik öneme sahip olsa da iç denetimin kuruluşun stratejik planıyla uyumu kurum açısından birbirini tetikleyen birçok faydayı doğurmaktadır. Bu stratejik uyum, iç denetim fonksiyonunun yalnızca geleneksel güvence ve uyumluluk rollerini yerine getirmesini sağlamakla kalmaz, aynı zamanda kurumun stratejik başarısını artırmada kilit bir rol oynamasını da sağlamaktadır.

Bu çalışmada küresel anket ile ele alınan bölgeler ayrıca mercek altına alınmıştır. Araştırmada ele alınan iki değişken setinin (standartlara uyum ve iç denetim olgunluğu göstergelerine uyum) ÇBÖ analizinde ara kesitlerinin net bir şekilde gözlenmemesi, bir başka ifadeyle ayrı kümeler halinde yer alması nedeniyle bölgeler standartlara uyum ve göstergeler açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. Standartlara uyum açısından Kuzey Amerika bölgesinin diğer bölgelerden ayrıştığı görülmüştür. İç denetim olgunlukları bakımından ise Doğu Asya ve Pasifik bölgesi diğer bölgelerden uzaklaşmaktadır.

Bu çalışma, iç denetim olgunluğu ve uluslararası standartlara uyum arasındaki ilişkinin analitik olarak ortaya konmasının, iç denetimin olgunluğuna ilişkin kurumsal bakış açısını derinleştireceğini ve uluslararası standartlara uyuma ilişkin mesleki ihtiyaca katkı sağlayacağını öngörmektedir. İç denetim birimlerinin olgunluk düzeylerinin artırılması ve uluslararası standartlara uyum sağlanması, kuruluşların hedeflerine ulaşmalarına, varlıklarını korumalarına ve yasal düzenlemelere uyum sağlamalarına yardımcı olacaktır. Bundan sonraki çalışmalarda yeni standartlar ile gelişimlerin takip edilmesi, küresel anketin tekrarlanması ve ham veriler kullanılarak ileri analizler ile değerlendirmelerin yapılması katkı sağlayıcı olacaktır.

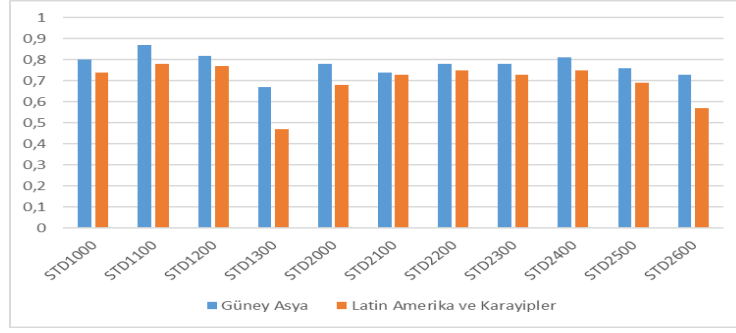
EKLER

Ek 1: Doğu Asya ve Pasifik ile Kuzey Amerika Bölgelerinin Standartlara Uyum Açısından CBOK Anketine Katılan İç Denetçi Görüşlerine Göre Karşılaştırılması

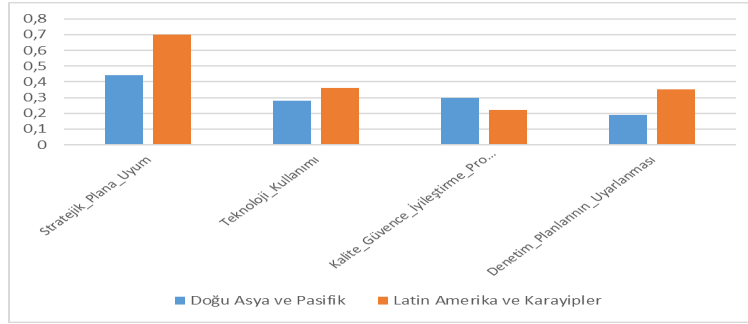


Ek 2: Güney Asya ile Latin Amerika ve Karayipler Bölgelerinin Standartlara Uyum Açısından CBOK Anketine Katılan İç Denetçi Görüşlerine Göre Karşılaştırılması

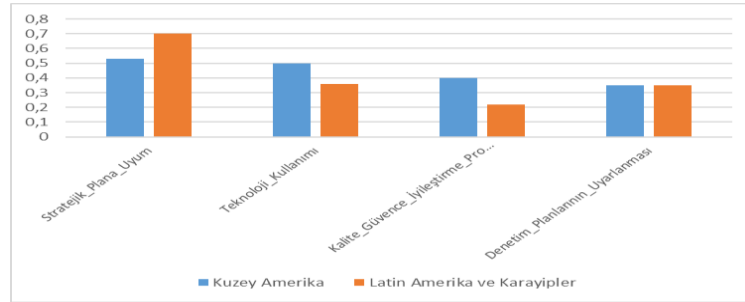
İç Denetim Olgunluğu ve Standartlara Uyum: Çok Boyutlu Ölçekleme Analizi ile Bir İnceleme
Esra SATICI



Ek 3: Doğu Asya ve Pasifik ile Latin Amerika ve Karayipler Bölgelerinin İç Denetim Olgunluğuna Uyum Açısından CBOK Anketine Katılan İç Denetçi Görüşlerine Göre Karşılaştırılması



Ek 4: Kuzey Amerika ile Latin Amerika ve Karayipler Bölgelerinin İç Denetim Olgunluğuna Uyum Açısından CBOK Anketine Katılan İç Denetçi Görüşlerine Göre Karşılaştırılması



KAYNAKÇA

Abdolmohammadi, M., D'Onza, G. ve Sarens, G. (2016), Benchmarking Internal Audit Maturity, Institute of Internal Auditors (IIA).

Aksu, G., Güzeller, C.O., Eser, M.T. (2017). PISA 2012 Sonuçlarının Duyuşsal Özelliklere Göre Kümeleme Çalışması. Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 32(4), ss.838-862.

Alpar, R. (2017). Uygulamalı çok değişkenli istatistiksel yöntemler. Detay Yayıncılık. Ank.

Álvarez-Foronda, R., De-Pablos-Heredero, C, Rodríguez-Sánchez, J.L. (2023). Implementation Model of Data Analytics as a Tool for Improving Internal Audit Processes. Front Psychol.,10;14:1140972. doi: 10.3389/fpsyg.2023.1140972.

Bailey, J.A. (2016), Looking to the Future for Internal Audit Standards, Institute of Internal Auditors (IIA).

BooLaky, P.& Omoteso, K. (2016). International standards on auditing in the international financial services centres What matters? Managerial Auditing Journal Vol. 31 No. 6/7, 2016 pp. 727-747.

- D'Onza, G., Selim, M.G., Melville, R., Allegrini, M. (2015), A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value, *International Journal of Auditing*, 19, pp. 182-194. doi:10.1111/ijau.12048
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal Auditor Characteristics, Internal Audit Effectiveness, and Moderating Effect of Senior Management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32, 160-176.
- Karcıoğlu, R., & Yanık, R. (2011). Uluslar Arası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4), 229-241.
- Keklik G.& Şahin M. (2022). Multidimensional Scaling Analysis and an Application. *BSJ Eng Sci*, 5(2): 71-80.
- Kocarı Gacar, B., & Gacar, A. (2021). Determination of Corporate Risk Management Application Level: A Survey In Manisa Province. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 23(2), 605-626. <https://doi.org/10.16953/deusosbil.854268>
- Köse, H. Ö., & Polat, N. (2022). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 9-41. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1068328>
- Mihret, D.G. & Grant, B. (2017). The Role Of Internal Auditing in Corporate Governance: A Foucauldian Analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.30, Issue:3, 669-719.
- Polizzi, S., Lupo, F., Testella, S. (2023) Quality Assurance And Improvement Program: Some Considerations For Central Banks, *The TQM Journal*, Vol.35, 8, pp.2203-2227.
- Sagar, A. & Ramanathan, K. (2022) Factors That Play A Role In Improving The Efficiency Of Continuous Audits Using Computer Assisted Audit Techniques In Enterprises Including Healthcare Units. *Cardiometry*, Issu:24, pp.385-392.
- Sambharakreshna, Y., Cahyani W.R., Farizi, A.A. (2024). Audit Quality Review Within Quality Assurance And Improvement Programs (QAIP): A Scoping Review. *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, Vol.7, pp.2688-2694.
- Şimşek, K., Ataman, B. (2020). Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolünün Çoklu Regresyon Analizi ile Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 42(2), ss. 386-409.
- Tağtekin, T., & Yaslıdağ, B. H. (2020). Bankalarda İç Denetim Aşamasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi, Kullanım Alanları ve Kapsamı. *Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 292-305. <https://doi.org/10.47140/kusbder.812640>
- Ünlükaplan, İ., & Canıkalp, E. (2019). Sürdürülebilir Yönetişim Göstergeleri: Türkiye Ve Avrupa Birliği Ülkeleri İçin Çok Boyutlu Ölçekleme Analizi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(3), 183-195. <https://doi.org/10.35379/cusosbil.648485>
- Yılmaz, İ., & Güneş, R. (2019). Türkiye'de Kamu Kurumları İç Denetim Faaliyetleri Sürecinin Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(30), 784-792. <https://doi.org/10.20875/makusobed.628527>

İnternet Kaynakları

- IIA, 2024a, The Definition of Internal Auditing, 15 Nisan 2024 tarihinde <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> adresinden erişildi.
- IIA, 2024b, CBOK Research Resource Library-Practitioner Reports, 15 Nisan 2024 tarihinde <https://www.theiia.org/en/internal-audit-foundation/latest-research-and-products/cbok-resource-exchange/practitioner-reports/> adresinden erişildi.



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: 30, 201-213, 2024

Araştırma Makalesi

ISO 56002 İNOVASYON YÖNETİM SİSTEMİ KAPSAMINDA

KÜLTÜREL BOYUTLAR İLE ÖRGÜTSEL KÜLTÜR ETKİLEŞİMİ

(INTERACTION WITH CULTURAL DIMENSIONS AND ORGANIZATIONAL CULTURE

WITHIN THE SCOPE OF ISO 56002 INNOVATION MANAGEMENT SYSTEM)

Ömer Özkan¹ Nezh Metin Özmutaf²

ÖZ

Bu araştırmanın temel amacı, ISO 56002:2021 İnovasyon Yönetim Sisteminin temel boyutlarından olan kültür boyutu ile örgütsel kültürün etkileşiminin Türkiye’de ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi’ni ilk uygulayıcıların görüşleri kapsamında belirlenmesidir. Kültür boyutunun incelenmesinin temel nedeni özgün bir örgüt kültürü oluşturarak, örgütün stratejik bir bakış açısı ile inovatif faaliyetleri için yön verici olması olarak belirtilebilir. Bu amaca yönelik olarak hazırlanan anket, Türkiye’de ilk kez 56002’yi uygulamış enerji ve petrokimya sektörlerinde faaliyet gösteren bir organizasyonda Ocak 2024 – Şubat 2024 tarihleri arasında 25 katılımcıya uygulanmıştır. Bu çerçevede araştırmanın yapıldığı tarih itibarıyla konu ile ilgili evrenin tamamı olan 30 uygulamacıdan 25 katılımcının katılımı diğer bir deyişle yaklaşık olarak % 83’lük katılım sağlanmıştır. Araştırmada faktör analizi sonucuna göre ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi çerçevesinde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü pozitif olarak etkilediği belirlenen ve içerdikleri önermelere uygun olarak isimlendirilen “Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk”, “Liderlik, kültürel algı ve iletişim”, “Yenilik ve katılım”, “Strateji ve yeni teknoloji” şeklinde dört faktör oluşmuştur. Dört faktörü de katılımcılar ileri düzeyde önemsemektedir. Faktörler arasında yüksek ve orta düzeyde pozitif yönde doğrusal bir korelasyon belirlenmiştir. Ayrıca, katılımcıların çoğunluğunun ISO 56002:2021 İnovasyon Yönetim Sisteminin çok yüksek ve yüksek seviyede örgütsel kültürü desteklediği, sistemin kültürel boyutu ile örgütsel boyutunun örtüşlüğü ve sistemin kültürel boyutunun örgütsel kültürü geliştirdiği algısına sahiptir.

Anahtar Kelimeler: ISO 56002:2021 İnovasyon Yönetim Sistemi, kültürel boyut, organizasyon kültürü, uygulamacılar, enerji ve petrokimya sektörleri, Türkiye.

JEL Kodları: M10, M12, M13, M14

ABSTRACT

The main purpose of this research is to determine the effect of the culture dimension, which is one of the basic dimensions of the ISO 56002:2021 Innovation Management System, on organizational culture, within the scope of the opinions of the first practitioners of the ISO 56002:2021 Innovation Management System in Turkey. The main reason for studying the culture dimension can be stated as creating a unique organizational culture and guiding the innovative activities of the organization from a strategic perspective. The survey prepared for this purpose was applied to 25 individuals between January 2024 and February 2024 in an organization operating in the energy sectors that implemented 56002 for the first time in Turkey. In this context, as of the date of the research, the participation of 25 individuals out of 30 practitioners, which is the entire population on the subject, in other words, approximately 83% participation was achieved. According to the results of the factor analysis in the research, the cultural dimension within the framework of ISO 56002: 2021 Innovation Management System was determined to positively affect the organizational culture and was named in accordance with the propositions they contain: "Decision making, cooperation, proactiveness and risk", "Leadership, cultural perception and communication", "Innovation and participation", "Strategy and new technology". Four factors were formed: ".Participants attach great importance to all four factors. A high and moderate positive linear correlation was determined between the factors. In addition, the majority of participants stated that the ISO 56002:2021 Innovation Management System is at a very high and high level; It has the perception that it supports organizational culture, that

¹ Dr., SOCAR Türkiye, 0000-0002-0752-307X, omerozkan2016@gmail.com

² Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, ORCID ID: 0000-0003-1330-409X, nezh.metin.ozmutaf@ikc.edu.tr

the cultural dimension of the system and the organizational dimension overlap, and that the cultural dimension of the system develops the organizational culture.

Key Words: ISO 56002 Innovation Management System, cultural dimension, organizational culture, practitioners, energy and petrochemical sectors, Türkiye.

JEL Codes: M10, M12, M13, M14

1. GİRİŞ

Bir organizasyonun bağımsız bir taraf olarak çeşitli açılardan (stratejik, yönetsel, operasyonel, teknik vb.) uluslararası kabul görmüş bir çerçevede idealize edilmiş şartlara / kurallara göre faaliyetlerini gerçekleştirmesi şu anda ve gelecek yönelimli başarısı için önemli bir konu olarak belirtilebilecektir. Bu çerçevede ISO standartları (International Organization for Standardization), organizasyonları çok farklı açılardan ve derinliğine inceleyen uluslararası ve bağımsız bir sistem sunarak organizasyonların gereksinimlerini karşılayabilmektedir. Son dönemde dijital dönüşümün hız kazanması, küresel rekabetin artması ve teknolojik ilerlemelerin ivme kazanması gibi gelişmeler, organizasyonların inovasyon ihtiyaçlarını önemli derece de arttırmıştır. Bu bağlamda, ISO 56002:2021 İnovasyon Sistemi, kültür, strateji, süreç, uygulama ve geliştirme gibi çeşitli boyutlar açısından organizasyonların inovasyon temelli standartlaştırma gereksinimlerini karşılamayı hedefleyen özel bir yapıya sahiptir.

Organizasyonel kültür, bir organizasyonun kuruluş aşamasından itibaren oluşmaya başlayan ve gelecekteki yönünü belirleyen çok yönlü bir yapıdır. Bu yapı, özgün bir sistem çerçevesi içinde tanımlanabilir ve organizasyonun tüm çalışanları tarafından benimsenmesi gereken somut ve soyut standart nitelikler ile yönelimleri içerir. Örgütsel kültür, sadece bir kavram değil, aynı zamanda organizasyonun stratejik çerçevesinde de büyük önem taşır.

Bu çerçevede, bu araştırma kapsamında, ISO 56002 İnovasyon Sistemi'nin temel boyutlarından olan kültür boyutu ile örgüt kültürünün etkileşimi Türkiye'de ilk uygulayıcıların algıları çerçevesinde ortaya konulmuştur. Burada bir taraftan inovasyonun gerekliliği bir organizasyonda kültür olarak sistematik bir çerçevede ortaya konulurken, diğer taraftan uygulamacıların ISO 56002 İnovasyon Sistemine yönelik algıları da irdelenmiştir.

2. LİTERATÜR DEĞERLENDİRMESİ

2.1. İnovasyon, İnovasyon Yönetimi ve İnovasyon Sistemi

İnovasyon, inovasyon yönetimi ve inovasyon sistemi arasındaki bağlantının ortaya konulması konunun anlaşılmasına ışık tutacaktır. İnovasyon, orijinallik içeren yenilikçi (vizyon, fikir, yaklaşım, buluş, yol, öncekine meydan okuma, girişim, yönetim, strateji, karar, süreç, faaliyet, teknoloji, insan kaynakları, ürün, hizmet, pazar ve müşteri, diğer paydaşlar vb. açısından) talep edilen değer olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede inovasyon, süreçsel bir değişimin sonucudur. İnovasyon, yeni düşüncelerin buluş aşamasından başlamaktadır. Bu bağlamda, inovasyon kavramı, söz konusu yeni düşüncelerin belirli bir süreçte olgunlaşmasından sonra sağlanacak olan olumlu getiriye veya katma değeri ifade etmektedir. Dolayısıyla, inovasyonun temel amacı, değişimin yarattığı faydayı açıklamaktadır (Altıntaş,2021:26). Uygulamada, “ilerleme, buluş ve yenilik” inovasyon sürecinin ayrılmaz bileşenleridir (Kogabayev ve Maziliauskas, 2017: 62-63). İnovasyon, bu süreçlerin bir araya gelerek yeni ürünler, süreçler, hizmetler veya metodolojiler gibi değer yaratan çıktılara dönüşmesi anlamına gelir (Ayaz,2019:6). ISO 56000:2021: Md.3.1.1'de inovasyon, ‘*değeri gerçekleştiren veya yeniden yapılandırılan, yeni veya değiştirilmiş unsur/varlık.*’ olarak tanımlanmıştır.

Yeni fikirlerin oluşmaya başlaması, yani yaratıcılık aşamasından ürünün ticarileştirilip pazara sunulması ve takibi, ya da yeni bir üretim, pazarlama veya organizasyonel yöntemin uygulamaya konması sürecinde etkin bir inovasyon yönetimi sağlanmalıdır (Sanrı,2011:19).

Walsh, Roy, Bruce ve Potter (1992)'a göre, etkin bir yönetim gerçekleşmediği takdirde, inovasyon süreci içinde gerçekleşen iyi bir buluş, iyi bir inovasyona dönüşemeyebilir veya iyi bir bilgi pratik bir sonuç bulamayabilir.

Drucker (1985:14), en geniş çerçevede inovasyonu, insanların istek ve ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanmasına yarayan bir süreç olarak belirtmektedir. Drucker'e göre inovasyon yönetimi de bununla ilgili şekilde, tutumlar, değerler ve davranışlardaki derin değişim araçlarının aktive edilmesidir ki bu da planlama, uygulama ve denetimsel çerçevede ele alındığında inovasyon yönetimidir (Drucker, 1985). İnovasyon yönetimi için organizasyona her boyutta katma değer yaratan yenilikçi bir yönetim felsefesini içermektedir yorumu yapılabilir.

Tuominen (1999), bir firmanın inovasyon geliştirebilmesi için teknolojik fırsatları, mevcut kaynakları, stratejileri ve müşteri gereksinimlerini dikkate alarak belirli amaçlar belirlemesinin önemini vurgulamaktadır. Bu bağlamda, etkili bir inovasyon yönetim sistemi, çeşitli yönetim unsurlarını içeren ve organizasyonun yenilik yeteneklerini güçlendirmeyi amaçlayan bir yapı olarak tanımlanabilir.

İnovasyon yönetim sistemi, organizasyon içinde yenilikçi faaliyetleri teşvik eden, sürekli iyileştirmeyi destekleyen ve sistematik olarak izleme ve ölçme yapabilen resmi bir planlama çerçevesi sunar (UNIDO, 2022: 9).

Bu sistem aynı zamanda, yenilikçi ve değer yaratıcı liderlik taahhüdüyle birlikte organizasyonun inovasyon sürecinin farklı yönlerini etkin bir şekilde yönetir. Böylelikle, firma stratejik avantaj elde etmek ve sürdürülebilir başarı için inovasyon sürecini sürekli olarak güçlendirir ve geliştirir.

2.2 ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi ve Temel Boyutları

Organizasyonların dış çevreleri, dış çevre koşulları ve dış çevredeki aktörler sürekli değişim ve dönüşüm içindedir. Dış çevredeki değişim ve dönüşüme proaktif şekilde uyum sağlayabilmek için dış çevre beklentilerini karşılayacak dolayısıyla sürdürülebilir rekabet üstünlüğünü sağlayacak şekilde inovasyonun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Porter (2011)'a göre, müşterilerin (yenilik beklentileri vb.) ve tedarikçilerin (yeni yükselen maliyetler vb.) pazarlık güçleri, rakiplerin (yenilik çabaları vb.) ve ikame ürünlerin (inovatif ürünler vb.) tehdidi, pazardaki rekabetin (yeniliklerin etkisindeki vb.) şiddeti temel dış çevre unsuru olarak organizasyonun rekabet gücünü etkiler (Porter, 2011: 64).

Organizasyon öz yeteneklerini inovatif bir şekilde stratejik bir süreçte kullanarak rekabet üstünlüğünü ortaya koyar (Jones,2017:217). O halde organizasyonların başarılı olabilmesi ve fırsatları yakalayabilmesi için inovasyon kaçınılmazı mümkün olmayan bir gerekliliktir (Karaman, 2019: 6).

Bir taraftan küreselleşme ve teknolojilerin hızlı bir şekilde değişim ve dönüşümü bir taraftan müşteri beklentilerinin farklılaşması (Zengin ve Bekmezci, 2021:21) organizasyonları inovatifliğe yöneltirken, diğer taraftan zorlayıcı olan inovasyon süreçlerinin karmaşıklığı ve belirsizliklerin varlığı bu çerçevede bir sistematik uygulamalar bütünü zorunlu hale getirebilmektedir (Gürkan, 2012: 45). Bu zorlayıcı koşullar ve zorunluluklar, uygulamada ISO 56002, İnovasyon Yönetim Sistemi ile sistemli ve kapsamlı bir çerçevede yönetilebilmektedir. Bu sistem sadece ürün / hizmetlerin değil stratejik boyutlar ve kültür (Pervaiz, 1998: 30-34) de dahil olmak üzere organizasyonun inovatif odaklı topyekün dönüşümünü sağlamaktadır (Hyland ve Karlsson, 2021: 11).

ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminin inovasyona odaklanmış sekiz temel boyutunun neyi ifade ettiği aşağıda maddeler halinde özet olarak yer almaktadır:

2.2.1. Değerin gerçekleştirilmesi: ISO 56000:2021: Md. 4.3.1.1. 'de değer gerçekleştirilmesi 'Finansal olan veya finansal olmayan değer, ilgili taraflar için yeni sunulmuş veya değiştirilmiş çözümlerin yayılması, benimsenmesi ve etkileri sonucunda gerçekleşir.' şeklinde açıklanmaktadır. Bu kavram, inovasyon süreçlerinin sonunda elde edilen değer, hem finansal hem de finansal olmayan açılardan maksimize edilmesi gerektiğini vurgular. İnovasyonun, sadece yeni fikirlerin veya ürünlerin geliştirilmesi değil, aynı zamanda bu yeniliklerin organizasyon için sağladığı değer artırılması ve optimize edilmesi üzerinde odaklanması gerektiğini belirtir.

2.2.2. Geleceğe odaklı liderlik: İnovasyona yönelik olarak, vizyoner bir çerçevede katılımcılığı temel olarak amaçları gerçekleştirmeyi belirtir (ISO 56000:2021: Md. 4.3.2.1). Geleceğe odaklı lider, pazar yönelimleri, teknolojik gelişmeler ve müşteri beklentilerini önemser (Kotter,2012:3).

2.2.3. Stratejik yön: İnovasyon için, kaynaklarca (İK ve diğer) desteklenebilen amaçları gerçekleştirmeye yönelik istekli bir çerçevede ortak bir payda da buluşabilmeyi temel alır (ISO 56000:2021: Md. 4.3.3.1). Stratejik yönetim süreci ile inovasyonun bütünleştirilmesini sağlar (Aslantaş, 2021:339).

2.2.4. Kültür: ISO 56000:2021: Md. 4.3.4.1.'de kültür 'Ortak değerler, inançlar ve davranışlar, değişime açık olmanın desteklenmesi, risk almak ve iş birliği, yaratıcılığın ve etkili uygulamanın bir arada var olmasını sağlar.' şeklinde açıklanmaktadır. Kültürün inovasyon faaliyetlerine olan etkisi büyük önem taşımaktadır. Herbig ve Dunpy'e (1998) göre, kültürün bir toplumun inovasyon kapasitesi üzerinde derin bir etkisi vardır. Toplumun değerleri, inovasyona olan yaklaşımını belirler. İnovasyona olumlu etki yapan kültürler, yaratıcılığı teşvik etme, teknik yetenekleri ve yüksek eğitimi ödüllendirme, girişimciliği destekleme gibi özellikler gösterir (Herbig ve Dunpy, 1998: 15).

2.2.5. İç görülerden yararlanma: İnovasyon çerçevesinde, içgörüyü, gereksinimlerden fayda sağlamada bilginin sistematik şekilde üretilmesinde kullanımdır (ISO 56000:2021: Md. 4.3.5.1). İçgörü farklı kaynaklarda çeşitli şekillerde (pazar araştırmaları, müşteri geri bildirimleri, rekabet analizleri, teknoloji trendleri ve çalışanların deneyimleri vb.) elde edilebilir (Akdemir, vd. (2012),

2.2.6. Belirsizliği yönetme: İnovasyon için, öğrenmeyi temel alan, belirsizlikleri ve riskleri fırsata dönüştürebilen bir süreci belirtir (ISO 56000:2021: Md. 4.3.6.1). Burada belirsizliği yönetmek, inovasyon süreçlerinde ortaya çıkan belirsizlikleri tanımlama, anlama ve etkili bir şekilde yönetmeyi amaçlamaktadır (Hamel ve Valikangas,2003:52-63). Belirsizlik yönetimi aynı zamanda analiz, riskler, senaryolar, fırsatları ve stratejik yönelimi içerir (Kaplan, 2012: 48-60).

2.2.7 Uyum Sağlama Yeteneği: İnovasyon kapasitesini maksimize edecek her türlü yönelimi (değişimler, yapıların, süreçlerin, yetkinliklerin ve değer gerçekleştirme modellerinin zamanında uyarlanması vb.) kapsar (ISO 56000:2021: Md. 4.3.7.1). Bu çerçevede, değişen koşullara hızlıca adaptasyon sağlama yeteneği ve esnekliğini yükseltme (Schönherr, 2020:1-20), dış çevreye proaktif şekilde yönelebilmeyi içerir (Hamel ve Valikangas 2003: 52-63).

2.2.8. Sistem Yaklaşımı: ISO 56000: 2021: Md. 4.3.8.1.'de ‘ İnovasyon yönetimi birbiri ile ilişkili ve etkileşimli öğeler içeren, düzenli performans değerlendirme ve sistem iyileştirmelerini barındıran bir sistem yaklaşımına dayanmaktadır.’ şeklinde açıklanmaktadır. Başka bir ifade ile sistem yaklaşımı, organizasyon içindeki farklı fonksiyonların birbiriyle etkileşim halinde olduğu bir yapıyı ifade etmektedir.

Bu çalışma kapsamında yukarıda sekiz boyuttu açıklanan ISO 56002:2021, İnovasyon Yönetim Sisteminin temel unsurlarından “kültür” boyutu ele alınmış ve organizasyonun kültürüne etkisine yeni bakış açıları ortaya konmuştur.

2.3. Kültür ve Örgütsel Kültür

Kültür genel olarak, antropolog Edward Tylor (1871) tarafından “bir toplumun üyesi olarak kişinin elde ettiği bilgi, inanç, sanat, hukuk, yetenek ve alışkanlıkların kompleks bir bütün” şeklinde tanımlanmıştır (Tharp, 2009: 3).

Karmaşık bir yapıya sahip olan kültür genel anlamda, Hofstede tarafından güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireysellik/toplumsallık, erillik/dışillik, uzun/kısa dönemli yönelim, sınırlama/hoşgörü vb. (Hofstede, 2011: 8), Trompenaars ve Hampden-Turner tarafından evrenselcilik/özgürlük, bireycilik/toplulukçuluk, öznel/ayrıntılı, başarılı/atfedilen, içsel/dışsal kontrol, sıralı/senkron, duygusal/tarafsız vb. (Trompenaars ve Hampden-Turner, 1998: 8-10), Schwartz tarafından (1994) muhafazakarlık, entelektüel özerklik, duygusal özerklik, hiyerarşi, uzmanlık, eşitlikçi bağlılık, uyum vb. (Ng vd., 2007: 169) boyutları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Kültür kavramının organizasyonel seviyede detaylı bir şekilde incelenmektedir. Kültür, organizasyonun ilk kurucuları ile oluşturulan, paylaşılan, sahiplenilen ve içinden çıktığı organizasyona ait öz nitelikleri taşıyan somut (sembol, logo, bayrak, bina, araç, giyim, dekorasyon, yaşamışlıklar vb.) ve soyut (değer, inanç, norm, varsayım, etik, tutum, davranış, duygu, bilişsellik, ritüel vb.) unsurlarla ifade edilen ve davranışları belirleyen amaçlar ve hedefler yönünde bütünleştirici bir gerçeklik olarak tanımlanabilir (Nahavandi ve Malekzadeh, 1999: 74; Barutçugil, 2004: 211). Örgütsel kültür ağırlıklı olarak organizasyonun kişiliğini ortaya koyar ve organizasyonun informal boyutlarına odaklanır (Riggio, 2014: 419).

Organizasyonda kültür, kararlara ve davranışlara yön verir, stratejik yönetimdeki uygulamaların temel aracıdır, ortak bir vizyona yönlendirir, güçlü bir kontrol sistemidir, organizasyonun imajını ortaya koyar ve organizasyonun alt sistemlerini birleştirir ve genellikle yazılı olmayan bir niteliktedir (Nukic ve Josipa, 2014: 26). Örgütsel tasarım, stratejik yönetim, liderlik, insan kaynakları ve finansal destek vb. unsurlar önemli olmakla birlikte, bu faktörlerin yanı sıra örgütsel kültür kritik bir rol oynamaktadır (Naranjo-Valenciaa vd., 2016: 34-41).

Örgütsel kültür kapsamında önde gelen yaklaşımlar arasında Parsons’ın (1956), “adaptasyon, amaç gerçekleştirme, entegrasyon meşruluk” modeli (Fararo, 2006: 4), Schein’in (1985, 1992) “artifaktlar, benimsenen değerler, temel derin varsayımlar” modeli (Kong, 2003: 85), Peters ve Waterman’ın (1982), “eylem yönelim, müşteriye yakınlık, özerklik/girişimcilik, verimlilik, sahiplenme, işine dayanma, sadelik, gevşek/sıkı özerklik” modeli (Peters ve Waterman,1982) vb. belirtilebilir.

2.4. ISO 56002 İnovasyon Sisteminde Kültür ve Örgütsel Kültür İlişkisi

Örgütsel kültür, çalışanları inovatif davranışlar sergilemeye teşvik eder, bu davranışları kabul eder ve ödüllendirir, bunun yanı sıra inovatif değişikliklerin desteklenmesine olanak tanır (Russell, 1989:7-15). Örgütsel kültür, işletmenin iç

dinamiklerini ve işleyişini şekillendiren temel bir faktördür. İnovasyon faaliyetlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde, örgütsel kültürün kritik bir rolü vardır. Bu bağlamda, ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi gibi standartlar/kılavuzlar, işletmelerin inovasyon süreçlerini organize etmelerine ve iyileştirmelerine yardımcı olurken, örgütsel kültür de bu süreçte kritik bir rol oynamaktadır. ISO 56002, işletmelerin yenilikçi yeteneklerini geliştirmesine ve yönetmesine olanak tanıyan kapsamlı bir çerçeve sunar. Ancak, bu standartların etkili bir şekilde uygulanabilmesi için uygun bir örgütsel kültürün varlığı hayati öneme sahiptir (Yüksel, 2023: 30).

ISO 56002'nin başarılı bir şekilde hayata geçirilebilmesi için, işletmenin öncelikle içsel bir dönüşüm sürecinden geçmesi gerekmektedir. Bu süreç, örgütsel kültürün yenilikçiliği teşvik etmesi ve desteklemesiyle başlar. Örgütsel kültür, çalışanların fikirlerini özgürce ifade etmelerini, risk almayı cesaretlendirmelerini ve inovasyon için uygun bir ortam sağlamalarını sağlamakla yükümlüdür. Ayrıca, bu kültür, iş birliği ve paylaşımcılığı teşvik ederek inovasyonun yayılmasını ve güçlenmesini sağlar (Kendir vd, 2019; Topaloğlu ve Kara, 2004).

Örgütsel kültür, işletmenin çalışma şeklini, değerlerini, normlarını ve davranışlarını belirler. İnovasyon süreci, çalışanların tutumları, iş birliği düzeyi ve risk alma eğilimleri gibi kültürel unsurları içerdiğinden, ISO 56002'nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için işletmelerin örgütsel kültürlerini inovasyonu teşvik edecek şekilde dönüştürmeleri gerekmektedir. Bu dönüşüm süreci, üst düzey yöneticilerin liderliğinde gerçekleştirilmelidir. Liderler, işletmenin vizyonunu ve değerlerini yenilikçiliği teşvik edecek şekilde belirlemeli ve çalışanların inovasyonu destekleyecekleri bir ortamı oluşturmalarıdır (Fırat ve Yeşil, 2023: 42). Böyle bir kültür, işletmelerin ISO 56000 serisi standartlarına uyumunu kolaylaştırabilecek ve inovasyon sürecini daha verimli hale getirebilecektir.

Sonuç olarak, ISO 56002 gibi inovasyon yönetim sistemlerinin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için uygun bir örgütsel kültüre ihtiyaç olduğu belirtilebilir. İnovasyon kültürü, işletmelerin rekabet avantajını sürdürmesine ve değişime uyum sağlamasına yardımcı olurken, inovasyonun sürekli olarak teşvik edilmesini sağlayabilecektir. Üst yönetimin liderliğinde gerçekleştirilen bir dönüşüm süreciyle örgüt kültürünün inovasyonu teşvik edecek şekilde güçlendirilmesi, işletmenin uzun vadeli başarısı için kritik öneme sahip olduğu belirtilebilir.

3. ARAŞTIRMA

3.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırma çerçevesinde temel olarak, Türkiye'de ISO 56002 İnovasyon Sistemini ilk uygulayıcıların görüşleri kapsamında sistemin temel boyutlarından olan kültür boyutu ile örgütsel kültür etkileşiminin belirlenmesidir. Bu kapsamda, bir ilk olarak ISO 56002 İnovasyon Sistemine yönelik çalışanların deneyimleri de teori ve uygulamaya katkı sağlayacak şekilde ortaya konulmuştur. ISO standartları dünya çapında kabul edilebilir bir düzeyde örgütlerin çok farklı konularında ayrıntılı bir şekilde standardizasyonunu sağlamaktadır. Bu çerçevede Dünya'da ilk kez yayınlanan ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi Standardı'nın örgütsel kültürü boyutunun incelenmesini bir ilk olacağı için çalışma önem arz etmektedir.

3.2. Veri Toplama Araçları

Araştırmada kullanılan anket formu üç temel bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, yaş, cinsiyet, eğitim durumu, pozisyon (yönetici, diğer) ve mesleki deneyim süresi yer almaktadır. İkinci bölümde, uygulayıcıların ISO 56002 İnovasyon Sistemi ve örgütsel kültür bağlamındaki görüşlerinin alındığı üç soruya yer verilmiştir. Bunlar; "ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi hangi seviyede yaratıcı bir organizasyon kültürünü desteklemektedir. ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminin kültürel boyutu ile örgütsel kültürü hangi seviyede örtüşmektedir. ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminin kültürel boyutu, örgütsel kültürü hangi seviyede geliştirici etkiye sahiptir?" şeklindedir. Üçüncü bölümde ise, ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü pozitif yönde etkilediği öngörülen 15 önermeye yer verilmiştir. Bu kapsamda önermeler oluşturulurken inovasyon yönetim sisteminin kültür boyutu ile ilgili önceden yapılmış bir çalışma bulunmadığı için hazır bir ölçekten faydalanmak yerine örgüt kültürü literatüründen faydalanılarak bir ölçüm aracı oluşturulmuş ve geçerlik ve güvenilirlik testleri ortaya konulmuştur. Örgüt kültürü ve inovasyon çerçevesinde literatürdeki çalışmalar arasında Khan, Johl and Johl (2021), Reyane, Djenouhat and Kherbachi (2023), Çeliktaş (2008), Ibarra (1993), Demirtaş (2003) bulunmaktadır. Önermelere istatistiksel değerlendirmeler için 5'li Likert ölçeği kapsamında kesinlikle katılmıyorum için 1, katılmıyorum için 2, orta düzeyde katılıyorum için 3, katılıyorum için 4, kesinlikle katılıyorum için 5 ağırlık değeri verilmiştir.

3.3. Verilerin Toplanması ve Analizi

Anket, Ocak 2024 – Şubat 2024 tarihleri arasında araştırmanın yapıldığı tarih itibarıyla konu ile ilgili evrenin tamamı olan enerji ve petrokimya sektörlerinde yer alan 30 uygulamacıdan 25 birey kapsamında % 83'lük bir katılım ile uygulanmıştır. Araştırmada, faktör analizi, tek örnek t testi ve korelasyon analizine yer verilmiştir. İstatistikler SPSS ile gerçekleştirilmiş olup elde edilen veriler literatür ışığında yorumlanmıştır. Çalışma Endüstride Dünya'da ve Türkiye'de ISO 56002 Yönetim Sistemini ilk belgelendiren bir örgütte yapılmıştır. Örgütünde çalışan sayısı 37'dur.

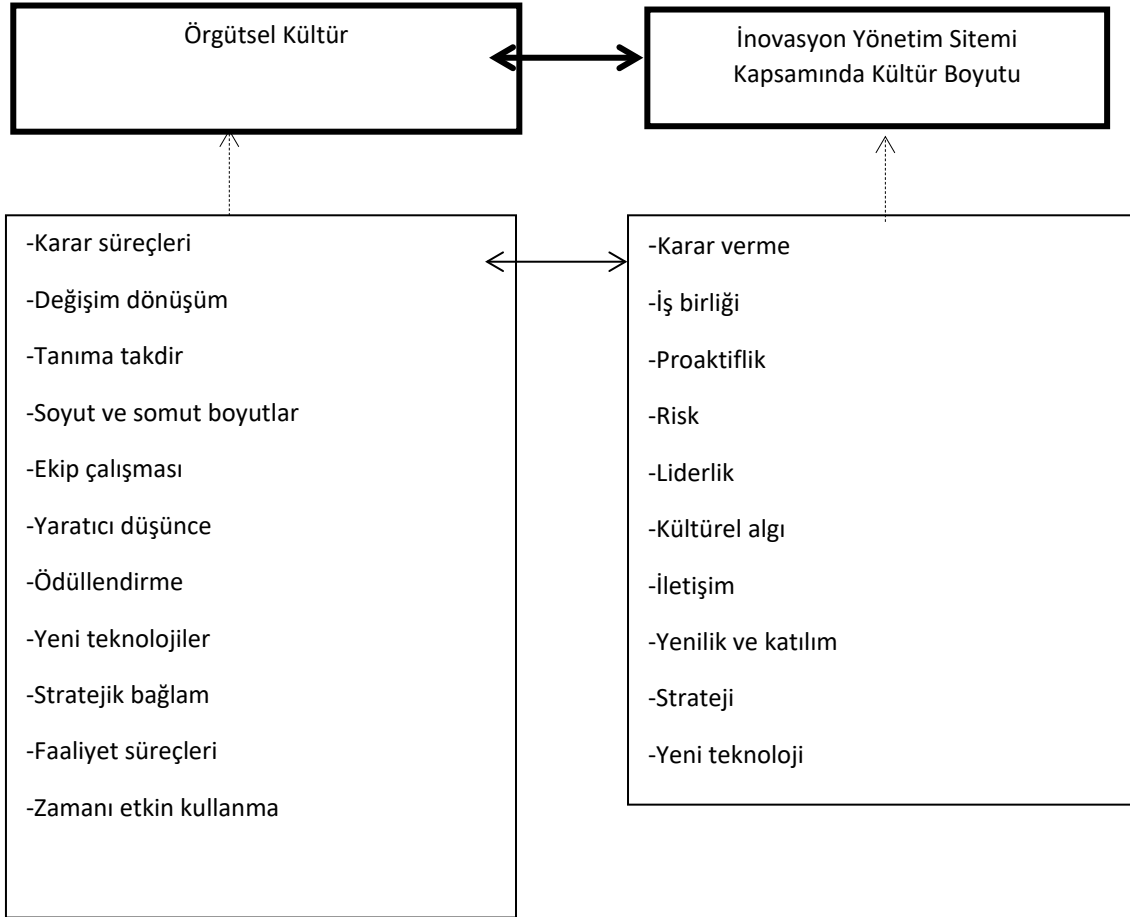
3.4. Araştırmanın Temel Hipotezleri

Araştırmanın temel hipotezleri aşağıda yer almaktadır:

H₁: Katılımcılar, ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü etkilemesi çerçevesinde belirlenen... faktörünü önemli olarak algılamaktadırlar. (Faktörler için bkz. Tablo 4)

H₂: ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü etkilemesi çerçevesinde belirlenen ...faktörleri arasında pozitif yönde doğrusal bir ilişki vardır. (Faktörler için bkz. Tablo 4)

Şekil 1. Araştırmanın teorik modeli



4. BULGULAR

4.1. Bağımsız Değişkenlere Yönelik Bulgular

Katılımcıların(n=25), yaş (min – max= 27-53) ortalaması ve standart sapması $36,5 \pm 6,75$ 'tir. Kadın katılımcılar için (n=15, %60) için $38,3 \pm 6,99$ ve erkek katılımcılar için (n=10, %40) $33,9 \pm 5,68$ 'dir. Eğitim durumu dağılımı ön lisans %12, (n=3), lisans %44 (n=11) ve lisansüstü %44 (n=11) şeklindedir. Yönetici pozisyonunda olanlar %56 (n=14) ve diğer pozisyonda olanlar %44 (n=11) şeklindedir.

Katılımcıların ISO 9000 Standartları çerçevesinde genel deneyim süresi dağılımları ise, 1-9 yıl deneyim %28 (n=7), 10 yıl ve üstü deneyim %72 (n=18) olarak belirlenmiştir.

“ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi hangi seviyede yaratıcı bir organizasyon kültürünü desteklemektedir?” sorusuna verilen yanıtlar çerçevesinde, katılımcıların büyük çoğunluğunun (%92) “yüksek ve çok yüksek” seviyede önemsedikleri belirlenmiştir (Tablo 1).

Tablo 1. ISO 56002 Yönetim Sistemi ve Yaratıcı Kültüre Destek

Düzy	n	%
Orta	2	8,0
Yüksek	10	40,0
Çok yüksek	13	52,0
Toplam	25	100,0

“ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminin kültürel boyutu ile örgütsel kültürü hangi seviyede örtüşmektedir?” sorusuna büyük çoğunluk olarak (%96) “yüksek ve çok yüksek” yanıtları verilmiştir. “Yüksek düzeyi”, “çok yükseğe” göre oldukça fazladır (Tablo 2).

Tablo 2. ISO 56002 Yönetim Sisteminin Kültürel Boyutu ve Örgütsel Kültür Örtüşmesi

Düzy	n	%
Orta	1	4,0
Yüksek	18	72,0
Çok yüksek	6	24,0
Toplam	25	100,0

Son olarak, “ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminin kültürel boyutu, kurumsal / örgütsel kültürü hangi seviyede geliştirici etkiye sahiptir?” sorusuna ise, yine büyük çoğunluk olarak (%96) “yüksek ve çok yüksek” yanıtları verilmiştir. Göreceli olarak “Yüksek” ve “çok yüksek düzeyleri” yakındır (Tablo 3).

Tablo 3. ISO 56002 Yönetim Sisteminin Kültürel Boyutu ve Örgütsel Kültürü Geliştiricilik

Düzy	n	%
Orta	1	4,0
Yüksek	13	52,0
Çok yüksek	11	44,0
Toplam	25	100,0

4.2. Ölçüm Aracının Geçerlik ve Güvenirliği ve Normal Dağılıma Uygunluk

Üçüncü bölümünde yer alan ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü pozitif yönde etkilediği öngörülen önermeler için faktör analizi kapsamında temel bileşenler analizi uygulanmıştır. Kaiser-Meyer-Olkin = 0,712 ve Bartlett Küresellik Testi sonucu uygun bir şekilde ortaya çıkmıştır ($\chi^2 = 216,846$, Sd=105, p=0,000). Anti imaj korelasyon matrisinin köşegen değerleri 0,849 - 0,736 arasında değer almıştır. Bu bulgular ışığında açılımlı faktör analizi gerçekleştirilmesinin uygun olduğu belirlenmiştir. Oluşan dört faktörün açıkladığı toplam varyans %70,054'tür. Toplam varyansı birinci faktör %21,423, ikinci faktör %18,357, üçüncü faktör %16,155 ve dördüncü faktör %14,119 seviyesinde açıklamaktadır. Dört faktörlük yapının Cronbach'ın Alfa değeri 0,889'dur. Bu çerçevede iç tutarlılık sağlanmıştır. Bu sonuca göre ankette yer alan önermelerin işaret ettiği faktörlerin konuyu yüksek düzeyde güvenilir bir seviyede açıkladığı ortaya konulmuştur (Tablo 4). Madde ortalaması 4,435 ve ortalama varyans 0,518 olduğu belirlenmiştir. Oluşan dört faktöre içerdiği önermelere uygun şekilde f1: Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk, f2:Liderlik, kültürel algı ve iletişim, f3: Yenilik ve katılım, f4:Strateji ve yeni teknoloji" isimleri verilmiştir.

Tablo 4.Önermelere Yönelik Geçerlik ve Güvenirlik

ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü pozitif yönde etkilemektedir	Faktör isimleri	Faktör				Cronbach'ın Alfa	
		1	2	3	4	Genel=,889	
Karar verme süreçlerinde nitel, nicel yaklaşımları ve deneyimleri beraberce sentezleyerek	Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk	,787	,214	,044	,197	,788	,834
Güven, iş birliği ve destek temelli bir yaklaşım sergilenmesine yol açarak		,764	-,036	,096	,352	,782	
Rasyonel bir şekilde değişime ve dönüşüme proaktif bir yönelimi yaratarak		,764	,214	,141	,374	,767	
Yenilik, değişim ve dönüşümde gerektiğinde fırsatlar kapsamında cesaretli bir şekilde riskler alarak		,651	,486	,102	-,072	,826	
Her türlü süreçte ilham verici ve teşvik edici bir liderlik kapsamında potansiyeli harekete geçirecek	Liderlik, kültürel algı ve iletişim	-	,789	,058	,319	,616	,754
Soyut (değer, inanç, norm vb.) ve somut boyutta örgütsel kültür unsurlarını inovatif şekilde algı farkındalığına yönelterek		,353	,785	,021	,183	,674	
Açık, net, anlaşılır ve paylaşılır bir iç ve dış paydaş iletişimi çerçevesinde inovatifliği destekleyerek		,206	,678	,243	,013	,727	
Gerektiğinde ekip çalışmaları ile inovatif odaklı bir sinerji yaratarak	Yenilik ve katılım	-	-,015	,935	,246	,729	,820
Yaratıcı düşünce, öneri, süreç ve faaliyetleri tetikleyerek		,511	,092	,700	,068	,794	
Teori ve uygulamayı dış çevredeki yenilikler ve etkileşimlerle harmanlayarak		-	,515	,646	,258	,766	
Ödüle dayalı bir çerçevede motivasyonu ve performansı yükseltici destekleyiciliği baz alarak		,313	,455	,578	,010	,796	
Yeni teknolojileri üretmek ve / veya transfer ederek etkili bir şekilde kullanarak	Strateji ve yeni teknoloji	,336	,084	,018	,761	,683	,744
Stratejik yönetim düşünce ve süreçlerinde yaratıcılığın sürdürülmesini dinamikleştirerek		,068	,300	,330	,675	,698	
İşle ilgili konu, süreç ve faaliyetler kapsamında katılımı maksimize ederek		,371	,088	,285	,539	,696	
Zamanı inovatif çerçevede etkili bir şekilde kullanmayı sağlayarak		,466	,377	,105	,467	,664	

Daha önce, araştırmanın örnek hacminin, düşük gibi görünse de Türkiye’de ilk defa uygulanması nedeniyle aslında %83’lük yüksek bir düzeyde olduğu belirtilmişti. Parametrik testlerin gerçekleştirilebilmesi için ise, oluşan faktörlerin normal dağılıma uygunlukları Kolmogorov-Smirnov testi ile test edildiğinde tüm faktörlerin normal dağılıma uygun olduğu, bu nedenle de ilerleyen parametrik testlerin gerçekleştirilmesinde sorun olmadığı sonucuna varılmıştır (Tablo 5).

Tablo 5. Kolmogorov-Smirnov Normallik Testi

Faktör	İstatistik	Sd	Sig.
Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk (f1)	,164	25	,082
Liderlik, kültürel algı ve iletişim (f2)	,157	25	,093
Yenilik ve katılım (f3)	,169	25	,079
Strateji ve yeni teknoloji (f4)	,166	25	,086

4.3. Faktörlere Yönelik Bulgular

Araştırma kapsamında, H₁ hipotezi (Katılımcılar, ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü etkilemesi çerçevesinde belirlenen... faktörünü önemli olarak algılamaktadırlar) tüm faktörler için kabul edilmiştir. Katılımcılar, ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü etkilemesi çerçevesinde belirlenen “f1: Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk, f2:Liderlik, kültürel algı ve iletişim, f3:Yenilik ve katılım, f4: Strateji ve yeni teknoloji” faktörlerini ileri düzeyde önemsemektedir (Tablo 6).

Tablo 6. Faktörler Kapsamında Tek Örnek t Testi

Faktör	n	$\bar{x} \pm s$	Test Değeri = 3	
			t	p
Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk (f1)	25	4,4±46	14,967	,000
Liderlik, kültürel algı ve iletişim (f2)	25	4,4±,45	15,559	,000
Yenilik ve katılım (f3)	25	4,5±,44	17,088	,000
Strateji ve yeni teknoloji (f4)	25	4,4±,40	17,579	,000

Araştırmanın H₂ hipotezi (ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü etkilemesi çerçevesinde belirlenen ... faktörleri arasında pozitif yönde doğrusal bir ilişki vardır.) tüm ikili birlikte değişimler kapsamında kabul edilmiştir. f1-f4 arasında yüksek ve diğer ikililer arasında orta düzeyde önemli seviyede pozitif yönde doğrusal birlikte değişim / ilişkisellik belirlenmiştir (Tablo 7).

Tablo 7. Faktörler Kapsamında Korelasyonlar

Faktör	İstatistik	Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk (f1)	f2	f3
Liderlik, kültürel algı ve iletişim (f2)	r	,530**		
	p	,006		
Yenilik ve katılım (f3)	r	,434*	,480*	
	p	,030	,015	
Strateji ve yeni teknoloji (f4)	r	,658**	,537**	,549**
	p	,000	,006	,004

** . Korelasyon önem seviyesi 0,01 ve * . 0,05 düzeyindedir (Çift yönlü test kapsamında)

5. SONUÇ

Organizasyonlar öncü kurucularından itibaren bir kültür çerçevesinde üst yönetimin liderliğinde katılımcı bir şekilde yapılandırılırlar ve kendilerine özgü kültürü yaratır ve yaşar hale getirirler. Diğer taraftan günümüzün açık sistem anlayışı çerçevesinde organizasyonlar, dış çevrede ortaya çıkan değişim ve dönüşümlere uyum sağlamaya çalışırlar. Dış çevrede yer alan sayısız aktörle etkileşim içinde olan organizasyonlar başarılı bir şekilde büyüyüp gelişmeye yönelmek için sözü edilen değişim ve dönüşümleri doğrudan izlerler ve proaktif şekilde yeniliklere yönelirler. Aksi durumda hayatlarını sürdürebilmelerinin olanaksız olacağı belirtilebilir.

Diğer bir deyişle organizasyonlar dış ve iç çevre bağlamında statik değil dinamik olmak zorundadırlar. İnovasyon denilen gerçeklik aslında bu dinamikliğin organizasyonun iç çevresinde sürdürülebilir şekilde yaşanması için mutlak gereklidir. Dış çevre dinamik ise, organizasyonlar da ona inovatif dinamik çerçevesinde uyum sağlamaya yönelmelidirler. Bu yönelim inovatif bağlamda organizasyonda yaşanan ve yaşatılan kültürel bir felsefe şekline dönüşebilmelidir.

Bu çalışma çerçevesinde ise, sözü edilen dinamik kültürel inovatif felsefe kapsamında, ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sistemi çerçevesinde kültürel boyut olarak örgütsel kültürü pozitif olarak etkilediği belirlenen, “Karar verme, iş birliği, proaktiflik ve risk”, “Liderlik, kültürel algı ve iletişim”, “Yenilik ve katılım”, “Strateji ve yeni teknoloji” boyutlarının ileri düzeyde önemli olduğu uygulayıcı görüşleri bağlamında ortaya konulmuştur.

Bunun yanı sıra sözü edilen boyutların birbirleriyle pozitif etkileşimleri de katılımcılar tarafından kültürel-inovatif çerçevede önemsenmektedir.

Katılımcılar, ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminin çok yüksek ve yüksek seviyede; örgütsel kültürü desteklediği, sistemin kültürel boyutu ile örgütsel boyutunun örtüştüğü ve sistemin kültürel boyutunun örgütsel kültürü geliştirdiği düşüncesine de sahiptirler.

Sonuç olarak, dinamik ve proaktif bir şekilde dış çevreye uyum ve değer yaratarak dış çevreye örgütsel inovatif sunumların yapılabilmesi, bir sistematik içinde ele alınacaksa, burada ISO 56002 İnovasyon Yönetim Sisteminin gerçek anlamda standardize ve başarılı çözümler sunacağı belirtilebilir. Türkiye’de ISO 56002:2021 İnovasyon Yönetim Sistemi’nin ilk kez uygulandığı bu çalışmanın sonuçları, uygulayıcıların katılımlarıyla güçlendirilmiştir

Kaynakça

Akdemir, A., (2012), “İşletmeciliğin Temel Bilgileri”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.

Altıntaş, F. F. (2021). İnovasyon ve girişimcilik arasındaki ilişkinin çok yönlü olarak incelenmesine yönelik ampirik bir araştırma. *İğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(26), Nisan 2021. e-ISSN: 2147-6152.

Aslantaş, T. (2021). İnovasyon Kapasitesini Değerlendirmeye Yönelik Bir Uygulama. Çankaya Üniversitesi, *Teknoloji Transfer Ofisi Uygulama ve Araştırma Merkezi*, Ankara.

Ayaz, S. (2019). Açık inovasyonda güvenin inovasyon üretme kapasitesine etkisi: Türkiye’deki açık inovasyon takımları üzerine bir araştırma. Doktora tezi, Sayfa 6.

Barutçugil, İsmet, *Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi*, Kariyer Yay., İstanbul, 2004.

Çeliktaş, H. (2008), İnovasyon Yönetimi: Çukurova Bölgesinde Faaliyet Gösteren Şirketlerde İnovasyon Uygulamalarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.

Demirtaş, Ö. (2003), Stratejik insan kaynakları yönetimi ve örgütsel inovasyon, *Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C:XXXV, S:II,

Drucker, P. (1985) *İnovasyon ve Girişimcilik: Uygulamalar ve İlkeler*. Harper & Row, New York.

Fararo, Thomas J., Talcott Parsons (1902-1979), International Encyclopedia of Economic Sociology edited by Jens Beckert and Milan Zafirovski, Routledge, 2006.

Fırat, İ., ve Yeşil, S. (2023). Dönüşümcü Liderlik Özelliklerinin İşletmenin Yenilik Yeteneği ve Performansı Üzerindeki Etkisi. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(2), 42. <https://doi.org/10.18221/bujss.771266>

Gürkan, G. Ç. (2012). İnovasyon Sürecinin Fikir Geliştirme Aşamasında Yönlendiren Kullanıcıların Rolü ve Ürün Performansına Katkısı: Bir Araştırma. Doktora tezi, *İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı*.

Hamel, G., and Valikangas, L. (2003). "The Quest for Resilience." *Harvard Business Review*, 81(9), 52-63.

Herbig, P., and Dunphy, S. (1998). "Culture and Innovation". *Cross Cultural Management*, 5(4):13-21. <https://doi.org/10.1108/13527609810796844>

Hofstede, Geert, Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context, *Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context. Online Readings in Psychology and Culture*, 2(1), 2011: 1-26. <https://doi.org/10.9707/2307-0919.1014>

Hyland, J., and Karlsson, M. (2021). Towards a Management System Standard for Innovation. *Journal of Innovation Management*, 9(1), 11-19. https://doi.org/10.24840/2183-0606_009.001_0002

Ibarra, H.(1993), Network centrality, power, and innovation involvement: determinants of technical and administrative roles, *Academy of Management Journal*, 36/33. <https://doi.org/10.2307/256589>

ISO. (2021). "TS EN ISO 56002: Yenilikçilik (İnovasyon) Yönetimi – İnovasyon Yönetim Sistemi." ISO 56002 standardı.

Jones, Gareth R., "Değişen Örgütsel Çerçevede Örgüt Tasarımı ve Stratejisi", Örgüt Kuramı, Örgüt Tasarımı ve Örgütsel Değişim, Çev: Deniz Dirik, Editör: Asena Altın Gülova, Lale Oral Ataç, Deniz Dirik, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Kaplan, R. S., and Mikes, A. (2012). "Managing Risks: A New Framework." *Harvard Business Review*, 90(6), 48-60.

Karaman, H. (2019). Stratejik İnovasyon Yönelimi, İnovasyon Yetenekleri ve İnovasyon Performansı İlişkisi. Yüksek Lisans Tezi, *Altınbaş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Kendir, V., Sinsoysal, B., Orçanlı, K & Boztoprak, H. (2019). Örgüt Kültürü ile Örgütsel Yenilikçilik Arasındaki İlişkide Örgütsel Öğrenmenin Aracı Rolü. *KAÜİİBFD*, 10(20), 881-908.

Khan, P.A., Johl, K.S. and Jhol, K.S. (2021). Does adoption of ISO 56002-2019 and green innovation reporting enhance the firm sustainable development goal performance? An emerging paradigm. *ERP Environment and John Wiley & Sons Ltd. wileyonlinelibrary.com/journal/bse*. <https://doi.org/10.1002/bse.2779>

Kogabayev, T. ve Maziliauskas, A., The Definition And Classification of Innovation, *Holistica*, 8(1), 2017: 61-63. <https://doi.org/10.1515/hjbpa-2017-0005>

Kong, S-H, A Portrait Of Chinese Enterprise Through The Lens Of Organizational Culture, *Asian Academy of Management Journal*, 8(1), 2003: 83-102.

Kotter, John P. "Leading Change", *Harvard Business Review Press*, 2012. <https://doi.org/10.15358/9783800646159>

Nahavandi, A. ve Malekzadeh, A., Örgütsel Behavior, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1999.

Naranjo-Valencia, J. C., Jiménez-Jiménez, D. ve Sanz-Valle, R. (2016). Studying the links between organizational culture, innovation, and performance in Spanish companies. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 48 (1), 30-41. <https://doi.org/10.1016/j.rlp.2015.09.009>

Şirket. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 48(1), 30-41

Ng, Siew I., Lee, Julie A. and Soutar, Geoffrey N., Are Hofstede's and Schwartz's value frameworks congruent? , *International Marketing Review*, 24(2), 2007: 164-180. <https://doi.org/10.1108/02651330710741802>

Nukic, Ivana S., Matotek, Josipa, Importance and Trends of Organizational Culture in Construction in Eastern Croatia, *Econwiev*, 27(1), 2014: 25-20.

Pervaiz, K. A. (1998). "Managing Innovation: Integrating Technological, Market and Organizational Change." John Wiley & Sons.

Riggio, Ronald E., Endüstri ve Örgüt Psikolojisine Giriş, Çev: Belkıs Özkara, Nobel Yay., Ankara, 2014.

Peters, Tom J. and Waterman, Robert H., In Search of Excellence - *Lessons from America's Best-Run Companies*, HarperCollins Publishers, London, 1982.

Porter, E. Michael, "Stratejiyi Şekillendiren Beş Rekabet Kuvveti", *Strateji*, Çev.: Melis İnan, Optimist Yay., İstanbul, 2011.

Rayane, R., Djenouhat. A. and Kherbachi. H. (2023). The Role of Innovation Management System ISO 56002 Standard in the Competitive Edge toward Sustainability. *Sumerianz Journal of Business Management and Marketing*, 6(1): 1-8. <https://doi.org/10.47752/sjbmm.61.1.8>

Russell, R. D. (1989). "How Organisational Culture Can Help to Institutionalise the Spirit of Innovation in Entrepreneurial Ventures". *Journal of Organizational Change Management*, 2(3):7 -15. <https://doi.org/10.1108/09534818910005773>

Sanrı, H. (2011). Yönetim Fonksiyonları Bağlamında İnovasyon Yönetimi: Türkiye Mobilya Endüstrisinde İnovasyon Yönetimi Sürecinin İncelenmesi ve Bir Model Önerisi. Yüksek Lisans Tezi

Schöenherr, T. (2020). "Implementing ISO 56002: Innovation management system – Guidance." *International Journal of Innovation Management*, 24(5), 1-20.

Tharp, Bruce M., Defining "Culture" and "Organizational Culture": *From Anthropology to the Office*, Haworth, 2009.

Topaloğlu, M. ve Kara, D. (2004), "Örgütsel Kültürün Yöneticilerin Yönetimsel Davranışları Üzerindeki Etkileri (A Grubu Seyahat Acentelerinde Bir Uygulama)", *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, 121-141.

Trompenaars, Fons ve Hampden-Turner, Charles, Riding The Waves of Culture, Nicholas Brealey Publishing, London, 1998. [https://doi.org/10.1016/S0925-5273\(98\)00183-2](https://doi.org/10.1016/S0925-5273(98)00183-2)

Tuominen, M. (1999). "An Analysis of Innovation Management Systems' Characteristics". [İnovasyon Yönetimi Sistemlerinin Özelliklerinin Analizi]. *International Journal of Production Economics*, 60-61, 135-143

UNIDO, ISO 56002:2019, Innovation Management System – *A Practical Guide*, Switzerland, 2022.

Yüksel, A. (2023). İnovasyon için Yenilikçi Yönetim Sistemi Yaklaşımları. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KOSBED)*, 30, 32-33.

Walsh, V., Roy, R., Bruce, M. ve Potter, S. (1992). *Winning by Design: Technology, Product Design and International Competitiveness*. Oxford: Blackwell Business

Zengin, Ş., ve Bekmezci, M. (2021). İşletmelerde Değişim Yönetimi ve İnovasyon. *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi* 8 (15),10- 21. <https://doi.org/10.54709/iisbf.974183>



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: 30, 214-225, 2024

Arastırma Makalesi

QR KOD İLE BİR SİBER GÜVENLİK FARKINDALIK DENEMESİ: DÜZCE ÖRNEĞİ

(A CYBER SECURITY AWARENESS TRIAL WITH QR CODE: THE CASE OF DUZCE)

Remzi BAŞAR¹

ÖZ

Hızlı tepki anlamına gelen QR kod, beyaz bir zemin üzerine siyah desen ve motiflerle oluşturulmuş kare şeklindeki bir barkod sistemidir. İlk defa 1994 yılında bir Toyota grup şirketi olan Denso tarafından kullanılan QR kod sistemi hatalı bilgi girişlerini engellemek amacıyla oldukça etkili bir araç olarak özellikle ticari hayatı çok kolaylaştırmıştır. Ancak bu kolaylığı fırsata çevirmek isteyen kötü niyetli taraflarca ödeme dolandırıcılığı, kimlik avı ve bilgi çalma amaçlı siber tehdit ve saldırıların hedef aracı olabilmektedir.

QR kodun sakıncalarına dikkat çekmek, bilinçli ve bilinçsiz kullanımları ölçmek amacıyla yürütülen çalışma kapsamında Düzce ilinde QR kodlu menü kullanan ve isimlerinin açıklanmasını istemeyen A, B ve C sembolik isimli üç kafe-restoran işletmesinde masalara QR kodları yapıştırılarak, QR kod ile bir siber güvenlik farkındalık denemesi gerçekleştirilmiştir. Sadece yapışkanlı etiketlere bastırılan bu karekodlar ile herhangi bir yönlendirme olmadan müşterilerin ne kadarının QR kodlarını menü zannederek okuttuğu ölçülüp analiz edilmiştir. Üç işletmede toplam 982 (418+497+67) QR kod okutma işleminin yapıldığı üç haftalık deneme süresi sonunda bu üç işletmedeki QR kod okutma oranlarının; A:%43, B:%48 ve C:%10 olarak gerçekleştirildiği ölçümlenmiştir.

Çalışma ile işletmelerin sahip olduğu müşteri profilinin QR kod okutma oranlarını belirgin şekilde etkilediği, genç müşteri profiline sahip işletmelerde QR kod okutma oranının oldukça yüksek olduğu, en az QR kod okutmanın pahalı ve lüks segmentte yer alan, nispeten yüksek gelirli müşteri profiline hitap eden restoran işletmesinde gerçekleştirildiği sonucu elde edilmiştir. Elde edilen sonuçlar QR kodları konusunda bilgi güvenliği farkındalığına sahip olmayan veya farkındalığı düşük düzeyde olan bireylerin QR kodlarını bilinçsizce okutabileceğini ve böylece potansiyel siber güvenlik risklerine maruz kalabileceğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: QR Kod, Siber Güvenlik Farkındalığı, Bilgi Güvenliği Farkındalığı.

JEL Kodları: L86

ABSTRACT

QR code, which means quick response, is a square barcode system with black patterns and motifs on a white background. First used in 1994 by Denso, a Toyota group company, the QR code system has made commercial life much easier, especially as a highly effective tool to prevent incorrect information entries. However, it can be the target tool of cyber threats and attacks for payment fraud, phishing and information theft by malicious parties who want to turn this convenience into an opportunity.

The study, conducted to highlight the dangers of QR codes and measure their conscious and unconscious usage, involved placing QR codes on tables in three cafés and restaurants in Duzce province, named symbolically as A, B, and C, which use QR-coded menus and requested anonymity. This was part of a cybersecurity awareness experiment involving QR codes. With these QR codes printed only on adhesive labels, it was measured and analyzed how many customers read the QR codes without any guidance, mistaking them for menus. At the end of the three-week trial period in which a total of 982 (418+497+67) QR codes were read in three businesses, the QR code reading rates in these three businesses were measured as A: 43%, B: 48% and C: 10%.

The study concluded that the customer profile of the businesses significantly affects the QR code scanning rates, the rate of QR code scanning is quite high in businesses with a young customer profile, and the least QR code scanning occurs in the restaurant business located in the expensive and luxury segment, which appeals to a relatively high-income customer profile. The results

¹ Doç. Dr., Düzce Üniversitesi, Yönetim Bilişim Sistemleri, OrcID:0000-0002-1114-825X, remzibasara@duzce.edu.tr

obtained show that individuals who do not have information security awareness about QR codes or who have low level of awareness may read QR codes unconsciously and thus may be exposed to potential cyber security risks.

Keywords: QR Code, Cyber Security Awareness, Information Security Awareness.

JEL Classification: L86

1. GİRİŞ

Hızlı tepki anlamında bir kısaltma olan QR Kod, beyaz arka plan üzerine siyah desen ve motiflerden oluşan kare şeklindeki iki boyutlu bir barkod sistemidir. Tek boyutlu barkod sistemine kıyasla, bu iki boyutlu karekodlar daha fazla bilgiyi saklama ve transfer edebilme kabiliyeti ile oldukça geniş bir kullanım alanına sahiptir ve bilgilere hızlı erişim sunabilmesi nedeniyle etkili bir araç olarak yaygın şekilde kullanılmaktadır (Bilir & Özkoç, 2020, s. 114).

QR kod ilk defa 1994 yılında bir Toyota grup şirketi olan Denso tarafından geliştirilmiş ve 2000 yılında teknik özellikleri, veri yapısı ve kullanım şekli itibarıyla ISO/IEC18004 koduyla uluslararası bir standart olarak onay almıştır. Uluslararası standartlar, belirli bir teknolojinin veya ürünün dünya çapında tutarlılık, uyumluluk ve benzerlik sağlayacak şekilde kullanılmasını sağlar (Soon, 2008, s. 60). Denso 2010 yılında patent hakkını serbest kullanıma (public domain) açarak tüm dünyanın QR kod teknolojisinden ücretsiz olarak faydalanabilmesine izin vermiştir (Çataloğlu & Ateşkan, 2014; Sanal & Öztürkçü, 2017, s. 174).

QR kodun geliştirilme fikri, geleneksel barkod sisteminin bilgi saklama kapasitesinin oldukça sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü tek boyutlu bir barkod sadece 20 alfasayısal karakter içerebilmektedir (Tiwari, 2016, s. 39). QR kodları, sahip olduğu daha fazla kapasite, küçük boyut gibi özellikler ile geleneksel barkod sistemini demode hale getirmiş ve günlük hayata getirdiği kolaylıklar ile birçok alanda popülerlik kazanmıştır. QR kodları, istatistiksel olarak aynı miktarda veriyi geleneksel barkoda göre yaklaşık onda biri kadar bir alanda sembolize edebilmektedir. Aslında iki boyutlu bir matris olan QR kod, URL, SMS, iletişim bilgileri ve düz metin gibi çeşitli bilgileri içerebilme özelliği ile hayatın her safhasında yaygın bir kullanım alanı bulmaktadır (Pandya & Galiyawala, 2008, s. 258).

QR kod kullanımı dünya genelinde her geçen gün artmaktadır. Bunun en temel sebeplerinden biri akıllı telefonların yaygınlaşmasıdır. Akıllı telefonların kullanımı arttıkça ürün ve hizmet pazarlamacıları kullanıcılara ulaşmak için hızlı bir ulaşım aracı olarak QR kodları daha çok kullanılmaktadır. Örneğin akıllı telefon ile bir QR kodun taranması sonucu tüketiciler ilgili web sitesine otomatik bağlanabilmekte veya özel teklif, indirim kuponu, ürün veya mağaza bilgileri gibi hedefli pazarlama mesajlarını kolaylıkla alabilmektedirler (Tiwari, 2016, s. 44). QR kod teknolojisinin bu denli yaygınlaşmasındaki en önemli etkenin hayata getirdiği kolaylıklar olduğu söylenebilir.

QR kod çok çeşitli alanlarda hayatı kolaylaştırıcı uygulamalara izin vermesi dışında başta sosyal mühendislik saldırıları olmak üzere birçok zarar verici eylemde araç olarak ve kötü niyetle kullanılabilir. QR kodlarla yapılan saldırılarda en çok yaşanan vaka türü sosyal mühendislik olarak adlandırılan vakalardır. Art niyetli kişiler, QR kodları küçük etiketlere basıp çeşitli nesnelere üzerine yapıştırmak suretiyle QR kodlara yükledikleri zararlı bağlantılar üzerinden sahte sitelere yönlendirme veya dolandırıcılık amacı ile QR kodları kullanabilmektedirler. Bilişim Teknolojileri (BT) söz konusu olduğunda bilgi güvenliği alanında sosyal mühendislik, bireylerin manipüle edilmesini ifade eder ve genel olarak kritik veya mahrem verilerin çalınması amacıyla veri hırsızlığı için kullanılır. En popüler olanlardan biri phishing adı verilen ortalama saldırılardır. Bu saldırı türünde saldırganlar QR kodlarını potansiyel kurbanlarının okutacakları yerlere yapıştırıp sahte web sitelerine yönlendirmek suretiyle bu sahte sitelerde kullanıcıların kullanıcı adı ve parola gibi hassas bilgilerini almayı hedeflemektedirler. Bu yolla yönlendirme yapılan web siteleri kopya siteler olmasına rağmen asıl siteye çok benzetilerek güvenilir siteler gibi gösterilmeye çalışılmaktadır. Kullanıcılar taklit siteye giriş yaptıklarında kullanıcı adı, parola, kredi kartı detayları gibi hassas bilgiler kötü niyetli saldırganlara iletilmekte ve bu yolla kurbanlara ciddi zararlar verilebilmektedir (Krombholz vd., 2014, ss. 79-82).

Çalışma Düzce ilindeki QR kodlu menü kullanan üç farklı kafe-restoran işletmesinde masalara QR kod etiketleri yapıştırılarak, bilinçli ve bilinçsiz kullanımları ölçmek ve QR kodun sakıncalarına dikkat çekmek amacıyla bir siber güvenlik farkındalık denemesi olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma adımları; QR kod etiketlerinin basılması, üç işletmede masalar üzerinde bulunan mevcut menü QR kodlarının yanına veya altına/üstüne yapıştırılması ve ardından 3 haftalık süreçte kafe-restoranlara gelen müşteriler tarafından karekodlar okutulduktan sonra bunların loglanarak sayılması ve sonrasında toplanan sayısal verilerin irdelenmesi ve analizi şeklinde icra edilmiştir.

Çalışmanın devamında ikinci bölümde literatür incelemesine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde; yöntem ve araç bölümü, dördüncü bölümde; araştırmada elde edilen bulguların yer aldığı bulgular ve analiz bölümü bulunmaktadır. Beşinci ve son bölüm olan sonuç ve öneriler bölümünde ise araştırmanın bulgularından elde edilen çıkarımlar ve öne çıkan hususlara dair kritik öneriler sunulmuştur.

2. LİTERATÜR

Üretim faaliyetlerine dair verilerin toplanması için üretim bilgilerinin bilgisayar ağları üzerinden otomatik olarak aktarılması bilgilerin hızlı ve kusursuz bir şekilde toplanmasını sağlamaktadır (Dalgakıran & Öztürkoğlu, 2017). Bilgi girişleri genelde klavyedeki tuşlar yardımıyla veya çeşitli sensörlere sahip sistemler tarafından otomatik yapılabilmektedir. Bilgi girişlerinin klavye ile yapıldığı ortamlarda insan faktörünün rolü büyük ve hata oranı oldukça yüksektir. Yapılan araştırmalar klavye ile gerçekleştirilen bilgi girişlerinde hata yaşanma ihtimalini %76 olarak göstermektedir (Örücü, 2013). İnsan hataları dikkate alındığında makineler yardımıyla bilgi girişi yapılmasını sağlayan barkod teknolojisinin önemi ortaya çıkmaktadır. İhtiyaçlar ve barkod sistemlerinde yaşanan gelişmeler hızlı ve güncellenebilen iki boyutlu barkod sisteminin etkin olarak kullanılmasını sağlamıştır (Öztürkoğlu & Esendemir, 2014; Saygılı vd. 2017). Geleneksel tek boyutlu barkodlara göre çok daha fazla avantaj ve kolaylık sağlayan iki boyutlu QR kod sistemi ile günümüz e-ticaret uygulamalarının birleştirilmesi sayesinde her türlü fiziksel mekân veya sanal ortamlar reklam ve tanıtım için adeta bir vitrine dönüşebilmektedir. Bu özelliği ile sosyal hayatın her alanında ve aşamasında insanlara ulaşılabilirliği kolaylaştırması QR kod kullanımının her geçen gün katlanarak artmasını sağlamakta, bu ise her an her yerde bir QR kod ile karşılaşılma ihtimalini artırmaktadır (Örücü, 2013). QR kodlar görsel formatı ve kullanım kolaylığı sayesinde bir satış elamanı gibi fonksiyon icra edebilmektedir. Ek olarak QR kod uygulamaları aracılığı ile mağazaların stoklarında olsun ya da olmasın satışı yapılan tüm ürünleri için sipariş alınabilmesine imkân sağlamakta yahut olmayan ürünlere istinaden benzer ürünleri otomatik olarak önerebilmekte, farklı model ve renk ihtimallerini hızlı ve kolay bir şekilde müşterilerine sunabilmektedir (Arslan, 2011). Yine QR kodlar çeşitli harita uygulamaları ile birleştirilerek mağazaların konumlarını gösterebilmektedir. Bilhassa yeni açılan mağazaların müşterileri açısından çok önemli ve bir o kadar faydalı olan bu tarz uygulamalar QR kod kullanımını yaygınlaştırmakta ve hayatı inanılmaz ölçüde kolaylaştırmaktadır (Bozkurt & Ergen, 2012; Sanal & Öztürkoğlu, 2017, ss. 174-175).

Türkiye’de karekod uygulamalarının geçmişine bakıldığında ilk örneklerinin eczacılık sektöründe kullanılmaya başladığını ve ardından turizm endüstrisinde yaygınlaştığı bilinmektedir (Şat & Arslan Ayazlar, 2022, s. 2546). Başta kafe ve restoranlar olmak üzere turizm sektörü işletmelerinde QR kod menü kullanımı; hijyenik olması, teması azaltması, zamandan tasarruf sağlaması, müşteri memnuniyetini artırması, maliyeti azaltması, hızlı olması, görselin zenginliği, ürün çeşitliliği, menü değişiklikleri ve güncellemelerinde kolaylık sağlaması gibi avantajları nedeniyle giderek daha çok yaygınlaşmaktadır (Avşar & Tandoğan, 2022, s. 858).

Oltalama, genellikle kişisel verilere erişim elde etmek için üçüncü bir tarafın kimliğine bürünmek olarak tanımlanan bir sosyal mühendislik suç şeklidir (Whittaker vd. 2010; Alnajjar vd., 2016, s. 553). Oltalama diğer adıyla kimlik avı saldırıları sadece e-postalar, truva atları veya virüslerle sınırlı bir saldırı türü değildir. Aynı zamanda QR kodları da oltalama saldırılarında araç olarak masum kullanıcıları hedef alabilmektedir, Dolandırıcılar, trafiğin yoğun olduğu halka açık yerlerde QR kodlarının taranmasıyla başlatılan QR kodlu oltalama veya QRishing, olarak isimlendirilen kimlik avı veya sosyal mühendisliğin farklı bir türünü uygulayabilmektedirler (Ahuja, 2014, s. 3879).

Kieseberg ve arkadaşları (2012), beyaz pikselleri siyaha dönüştürerek QR kodunun içeriğini değiştirme yoluyla bir saldırı aracına dönüştürülmesini analiz ettikleri çalışmalarında, saldırganların bakış açısından farklı saldırı stratejilerini göstermeyi ve QR kodlarına yönelik bir kavramsal doğrulama denemesi olarak kimlik avı saldırısında bu stratejilerin olası sonuçlarını araştırmayı amaçlamışlardır. Başta akıllı telefonlar olmak üzere birçok mobil cihaz QR kodlarını çözebilmekte ve içerdikleri URL'lere erişebilmektedir. Bu ise çoğu kullanıcı cep telefonlarını kullanırken yeterli güvenlik bilincine sahip olmadığından yeni kimlik avı tekniklerinin kullanılmasına olanak sağlamaktadır. QR kodları özellikle pazarlama amaçlı kullanım alanlarında giderek daha fazla popülerlik kazandığından, bu tür saldırıların gelecekte bilgisayar korsanlığı amaçlı daha fazla ilgi görmesine zemin hazırlamaktadır. QR kod içerisinde kodlanmış bilgilerin yalnızca makine tarafından okunabilir olması amaçlandığından, bir insan güvenilir ve kötü niyetle değiştirilmiş bir QR kodu arasında ayırım yapamaz. Dolayısı ile insanlar genellikle oltalama saldırılarına maruz kalırken, otomatik okuyucular büyük olasılıkla SQL ve komut enjeksiyonları gibi girdi verilerinin dikkatli sterilize edilmediği saldırı türlerine karşı savunmasız kalmaktadır. QR kodlarını ve bunların hem insan etkileşimine hem de otomatik sistemlere saldırmak için nasıl kullanılabileceğini inceleyen çalışma ile manipüle edilmiş QR kodları kullanılarak yapılan olası saldırıların tehlikelerine değinilmiştir. Çalışmada saldırı amaçlı kullanılan benzer QR kodlarının bulunabilmesi için bir algoritma önerisi yapılmış ve bir örnek yardımıyla uygulanabilirliği gösterilmiştir. Ayrıca QR kodun içerdiği veriler işlenmeden önce girdi sterilizasyonu yapılmadığı takdirde kimlik avı saldırılarına ek olarak QR kodları ile hem insanlara hem de otomatik sistemlere karşı çok sayıda başka saldırı yönteminin de başarılı şekilde kullanılabilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir (Kieseberg vd., 2012, ss. 21-37).

QR kodlara dair bilgi güvenliği farkındalık seviyesini anlamak amacı ile Viyana, Helsinki, Atina ve Paris şehirlerinde gerçekleştirilen deneysel bir çalışmada çeşitli yerlere yapıştırılan 3 farklı içerikteki QR kod etiketlerinin 273 kişi tarafından taratıldığı ve açılan web sayfasındaki çevrim içi ankete 83 kişinin katılım sağladığı görülmüştür. Ankete verilen yanıtlar katılımcıların ana motivasyonunun merak olduğunu, olası siber tehdit ve saldırılara karşı korunma tedbirleri konusunda önemli bilgi yetersizliği olduğunu ortaya koymuştur (Kapsalis, 2013, s. 8).

Yin ve arkadaşları, QR kodlarının akıllı telefonlar ile kullanımında ortaya çıkan güvenlik riskleri üzerine yürüttükleri çalışmada akıllı telefon ile QR kod taramalarında kullanıcıların kötü niyetli bir web sayfasına yönlendirilme aşamasında gelen uyarı mesajına verdikleri tepkiyi incelemiştir. Toplam 182 üniversite öğrencisinin katılımı ile gerçekleştirilen çevrim içi anket çalışması sonuçlarına göre cinsiyet, coğrafi konum ve önceden QR kod tarama tecrübesinin, uyarı mesajının dikkate alınmaması üzerinde kayda değer bir etkisinin olmadığı anlaşılmıştır. Ek olarak bilişim teknolojileri konusunda daha deneyimli kullanıcıların, uyarı mesajlarını görmezden gelip ilerleme olasılıklarının daha yüksek olduğu bulgusu elde edilmiştir (Yin vd., 2013, s. 4).

2013 yılındaki diğer bir çalışmada Vidas ve arkadaşları; QR kodların kimlik avı saldırı aracı olarak yol açtığı tehdidi ölçmek ve karekod kullanım güvenliğini artırma yollarını belirlemek amacıyla gerçekleştirdikleri bir deneysel araştırmada 4 farklı el ilanını Carnegie Mellon üniversite kampüsü ve Pittsburgh şehrinde çeşitli yerlere 4 hafta boyunca asmışlardır. Bu ilanlardaki QR kod taratıldığında kullanıcılar bir web sayfasında yer alan ankete yönlendirilmiştir. Araştırma kapsamında aynı zamanda bir gözlem deneyi de yapılmış ve QR kodu taratan fakat anket bulunan web sayfasını ziyaret etmeyen kullanıcılar kamera ile gözlenerek bu tür kullanıcıların oranı gözlem yolu ile tespit edilmeye çalışılmıştır. 4 hafta sonunda 225 kişinin anket web sayfasını açtığı ve bunların sadece 122 tanesinin ankete katılım sağladığı görülmüştür. Anket sonuçları QR kodlarının taratılmasında insan merakının en önemli etken olduğunu, kamera ile gözlem deneyi ise, QR kodunu taratanların %85'inin daha sonra yönlendirilen sayfayı ziyaret ettiğini ortaya koymuştur (Vidas vd., 2013, ss. 52-69).

Türkiye’de yürütülen QR kod saldırısı konulu bir araştırmada ise Göksel & Başaran (2016) gerçekleştirdikleri sosyal deney ile hazırladıkları QR Kod afişlerini Ankara, İstanbul ve Kıbrıs’ta çeşitli yerlere asmışlar ve bu afişlerdeki QR kodların üç ay boyunca kullanıcılar tarafından taratıldığını görmüşlerdir. Zararsız olan bu QR kodları okutan kullanıcılar bilgilendirme mesajı çıkan bir internet sayfasına yönlendirilmiş ve bu sayfaya gelen trafik takip edilmiştir. 3 aylık süre içinde toplam 9027 kullanıcının afişlerdeki karekodları okutarak kurban durumuna düştüğü gözlenmiştir (Göksel & Başaran, 2016; Bilir & Özkoç, 2020, s. 115).

Bir web sitesinde yer alan normal bir QR kodun beyaz kısımlarına siyah noktalar eklenerek mevcut QR kodun yönlendirdiği güvenli site yerine kötü amaçlı kullanıcının istediği zararlı web sitesine yönlendirilmek mümkündür. Farklı fiziksel ortamlardaki QR kodlar kolaylıkla manipüle edilebilmektedir. Restoran, otobüs durağı, masa, ilan panosu vb. yerlerde art niyetli kişilerce rastgele yapıştırılmış QR kodlar indirim kuponu gibi gösterilerek dikkat çekilebilmektedir. QR kodlar bir kalem yardımıyla dâhi kolaylıkla değiştirilip kullanıcılar kötü amaçlı legal olmayan sitelere yönlendirilebilmektedir. QR kodun zararlı amaçlarla kullanılması daha ziyade kodu taratan kullanıcıların zararlı bir yazılımı indirmeleri yerine insanların phishing ve exploit sitelere yönlendirilmesinin daha yaygın olduğunu belirtmişlerdir. Buradaki amaç kullanıcıların mümkün mertebe tüm bilgilerini alabilmek için onları şüphelendirmeyecek şekilde süreci yürütebilmektir. Genel bir teamül olarak kullandığı cihaza bir şeyin indiğini gören kişilerin şüphelenme riski oldukça yüksektir. QR kodları kötü amaçla kullanmanın diğer bir örneğinde ise art niyetli kişiler normalde “ebay.com” sitesine giden bir QR kodu manipüle ederek hedef kişinin kolaylıkla fark edemeyeceği şekilde karşı tarafın bilgilerini ele geçirmek amacıyla yayına açtıkları benzer bir site olan “gbay.com” sitesine yönlendirmiştir. Kullanıcı göz aşinalığı dolayısıyla bu siteyi ebay.com sanarak alışverişine devam etmiş ve kullanıcının kritik bilgileri kötü niyetli saldırganlar tarafından ele geçirilmiştir (Krombholz vd., 2014). Gerçekleşen saldırı vakalarına bakıldığında QR kod okutulduğunda kişinin okuttuğu linki kontrol edip doğrulamadan direkt yönlendirme yapılması saldırıya uğrama riskini son derece artırmaktadır. Yine linklerin ekrana sığması için kullanılan kısaltıcı link yapısı kullanıcının yönlendirilen adresi tam anlayamaması nedeniyle sahte siteye girme riskini oldukça artırmaktadır. Mobil cihazların küçük ekranlara sahip olması ve web sitelerinde rahat gezinebilmek amacıyla adres çubuğunun ekranda görünmeyecek şekilde ayar yapılması veya ekrana tam sığmadığı için kısmen gözüken bağlantılar kişilerin kolaylıkla bu tür saldırıların tuzağına düşmelerine olanak vermektedir (Yong vd., 2019, s. 2).

QR kodların oluşturduğu güvenlik açıklarına dair Han ve arkadaşları (2023) tarafından yürütülen bir çalışmada, modern QR kod tarama işlevinin güvenliği sistematik olarak analiz edilmiş; mobil uygulamaları istismar etmek ve kullanıcı gizliliğini ihlal etmek için güvenilir olmayan yerleşik QR kod okuyucularından yararlanan yeni bir saldırı türü olan MEDUSA saldırısı kullanılmıştır. MEDUSA saldırısı, uygulamalardaki özel uzaktan erişilebilir işleyicileri (RAH) tetiklemek ve kötü niyetli eylemleri yürütmek üzere onları kandırmak için titizlikle hazırlanmış QR kodlarını kullanmaktadır. MEDUSA saldırısının çeşitli yerleşik QR kod okuyucuları arasındaki riskli uygulamaları tespit etmek amacıyla 800 popüler Android ve iOS uygulaması değerlendirilerek 123 uygulamanın MEDUSA saldırısına karşı savunmasız olduğu ve 46 uygulamanın da kritik veya yüksek düzeyde güvenlik açıkları içerdiği tespit edilmiştir (Han vd., 2023, s. 4620).

Araştırma, literatürdeki yerli ve yabancı çalışmalar ile kıyaslandığında önemli bir farklılık göstermektedir. Mevcut Türkçe ve İngilizce yayınlarda, QR kod okutma eylemi ve işletme fiyatları arasında bir ilişki olabileceği üzerine bir çalışmaya rastlanmamışken, çalışmamız kafe ve restoran fiyatları ile müşterilerin gelir seviyesi arasında potansiyel bir ilişki

olduğunu düşündüren bulgular sunmaktadır. Bu farklılığın araştırmamız ile literatür arasında önemli bir ayrışma noktası olarak öne çıktığı düşünülmektedir.

3. YÖNTEM VE ARAÇ

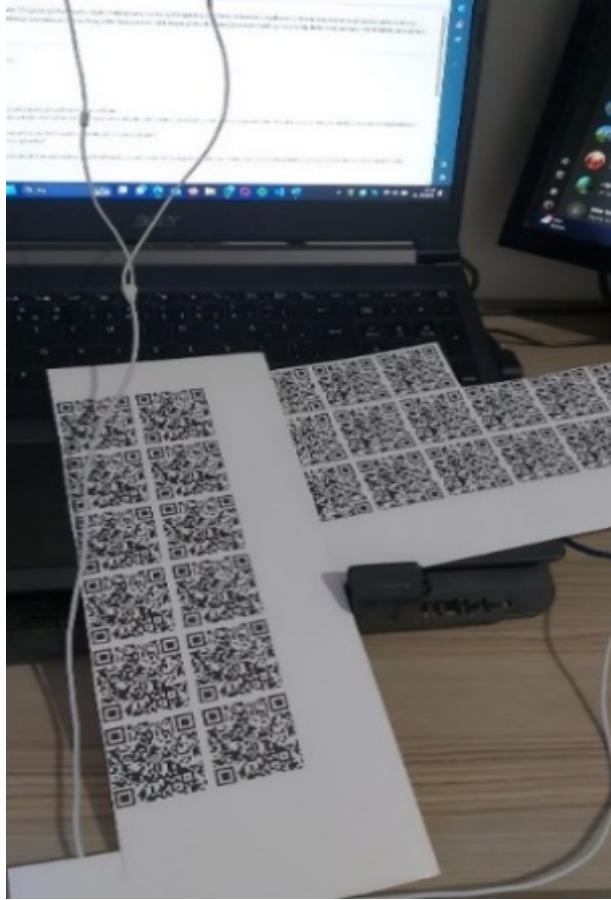
3.1. Yöntem

Çalışma dâhilinde, QR kodlu menü kullanan işletmelerde QR kodun sakıncalarına dikkat çekmek ve bilinçli ve bilinçsiz kullanımları ölçmek amacıyla, Düzce ilinde hali hazırda QR kodlu menü kullanan kafe, restoran işletmeleri araştırılmıştır. Bunlardan isimlerinin açıklanmasını istemeyen ve çalışmada A, B ve C sembolik isimleri ile anılan üç işletme saha çalışması için hedef işletme olarak belirlenmiştir. Bu işletmelerin masalarında mevcut bulunan menü QR koduna her masa için birer tane de araştırma amaçlı QR kod etiketi yapıştırılmıştır. Açıklayıcı bir ibare içermeyen bu QR kodları ne kadar sayıda insanın işletmeye ait menü zannederek okuttuğu ölçümlenerek bulguların analiz edilmesi hedeflenmiştir. Aşağıda Şekil 1’de görüldüğü gibi sadece yapışkanlı kâğıt üzerine bastırılan QR kodlar sanki işletmenin menüleriymiş gibi masalara yapıştırılarak insanların bunu herhangi bir yönerge olmadığı halde okutup okutmayacağı ölçülmek istenmiştir.

Saha çalışması için uygulama işletmesi olarak seçilen işletmelerden iki tanesi kafe işletmesi ve bir tanesi ise bir restoran olarak belirlenmiştir. İşletmeler seçilirken farklı ekonomik seviyelerdeki insanların gittiği mekânlar olmasına dikkat edilmiş ve bunu sağlayabilmek adına işletmelerde ortak satılan ürünlerin fiyatları incelenmiştir.

İlk işletme yemek servisi de yapılan bir kafe işletmesi, ikinci işletme canlı müzik eşliğinde sadece tatlı ve içecek servisi yapılan bir kafe işletmesi, üçüncü işletme ise müşterilere yemek sonrası sıcak içecek hizmeti de verilen bir kebab restoranı olarak seçilmiştir. Bu işletmelerde satılan ortak ürünler incelenerek ilk kafenin menüsünde bulunan espresso ile Türk kahvesi ve Adana kebab fiyatları; ikinci. kafenin espresso ve Türk kahvesi fiyatları ve son olarak restoranın ise Türk kahvesi ve Adana kebab fiyatları listelenerek bu üç işletme için fiyatlara göre sıralama yapılmıştır. Bu sıralama ve fiyatlar hakkındaki detaylı bilgiler aşağıda Tablo 1’de paylaşılmaktadır.

Şekil 1. Yapışkanlı Kâğıda Bastırılan QR Kodlar



3.2. Çalışmanın Kısıtları

Bu araştırmanın en önemli sınırlılığı yerel işletme olarak sadece Düzce ilinde faaliyet gösteren ve karekod menü kullanan üç kafe-restoran işletmesinde gerçekleştirilmesidir. Ayrıca araştırma kapsamında seçilen, gözlem ve ölçümleme yapılan işletmelerden resmi bir izin alınamaması çalışmanın diğer bir kısıtını oluşturmaktadır.

Çalışma yürütülen işletmelerin ne kadar süredir QR kodlu menü kullandığı, işletmeye gelen müşterilerden ne kadarının işletmeye ilk kez gelenler, ne kadarının daha önceden gelmiş müşteriler olduğu ve gelen müşteriler ile servis elemanlarının ne kadar sürede ilgilendiği gibi faktörler araştırmanın diğer kısıtları olarak değerlendirilmektedir.

Araştırma yürütülen işletmelerin üçü de günlük gelen müşteri ve yapılan servis sayısını paylaşmak istememiştir. Bu sebeple haftanın farklı günleri üç işletme ziyaret edilerek içerideki müşterilerin sayısı not edilmiştir. Her üç işletme için de müşterilerin en çok hafta sonları ve akşamları geldiği gözlenmiştir. Gözlemlere göre haftalık müşteri sayısı; C işletmesi 220, B işletmesi 340 ve A işletmesi 320 olarak tespit edilmiştir. Bu değerler ortalama gözlem sayılarının yuvarlanmış halini göstermektedir.

3.3. Veri Toplama ve Araçlar

Uygulama için seçilen işletmeler ve sunulan hizmetler şu şekildedir:

A işletmesi: Sıcak ve soğuk içecekler ile kahvaltı, akşam yemeği ve ayrıca alkollü içki servisi yapılan bir kafe restoran işletmesidir.

B işletmesi: Sıcak ve soğuk içecekler ile çeşitli tatlı servisi yapılan bir kafe işletmesidir.

C işletmesi: Sıcak ve soğuk içecek seçenekleri ile çeşitli kebab servisi yapılan bir restoran işletmesidir.

Zaten QR kod menü hizmeti bulunan bu üç işletmede masalarda sadece bir tane olan QR kodların sayısı ikiye çıkarılmıştır. Eklenen QR kodlar okutulduğunda ekranda menü çıkmayıp önceden hazırlanan ve bilinçsiz QR kod kullanımının kötü sonuçlara yol açabileceği hakkında bilgi veren QR Kod Farkındalık Çalışması (qrkodfarkindalik.wordpress.com) linkine sahip bir web sitesinin açılması sağlanmıştır.

Şekil 2. QR Kodu Okutan Müşterilerin Sayıları

rebrand.ly/5q3pleo	418 clicks
QR Kod Farkındalık Çalışması	
rebrand.ly/ot92se4	497 clicks
Düzce üniversitesi	
rebrand.ly/1r83o3c	67 clicks
QR Kod Farkındalık Çalışması	

İşletmelere gelen müşterilerden masalardaki QR kodu okutanlar bir link takip aracı olan “app.rebrandly.com” sayesinde sayılarak veriler toplanmıştır. Şekil 2’de yukarıdan aşağıya sırasıyla A işletmesi, B işletmesi ve C işletmesi için toplam QR kod okutma sayıları gösterilmektedir.

Gelen veriler üç hafta boyunca izleme sonucu elde edilmiştir. İşletmelere gelen müşterilerin artık QR kodları okutmamaya başlaması nedeniyle süre üç hafta ile sınırlı tutulmuştur.

Üç işletmede de ortak şekilde yer alan ürünlere ait fiyatlar aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir:

Tablo 1. Ortak Ürünler İçin Fiyat Tablosu

İşletme Adı	Türk Kahvesi	Espresso	Adana Kebab Dürüm
A işletmesi	45 TL	40 TL	85 TL
B işletmesi	35 TL	30 TL	-
C işletmesi	55 TL	-	115 TL

Fiyatları pahalı olan işletmeden ucuz olana doğru işletmeleri sıralayacak olursak; 1. C işletmesi, 2. A işletmesi, 3. B işletmesi şeklinde sıralandığı görülmektedir. Haftalık gelen ortalama müşteri sayısına göre sıralama yapıldığında ise bu

QR Kod ile Bir Siber Güvenlik Farkındalık Denemesi: Düzce Örneği Remzi BAŞAR

sefer tam tersi bir durum ortaya çıkmakta ve sıralama; 1. B işletmesi, 2. A işletmesi, 3. C işletmesi şeklinde değişmektedir.

Bu gözlemlerin farklı gelir seviyesi ve farklı demografik özelliklere sahip insanlar hakkında QR kod farkındalığıyla ilgili değerli bulgular sağladığı düşünülmektedir. B işletmesi, canlı müzik eşliğinde hizmet veren genelde gençlerin vakit geçirdiği bir kafe işletmesidir. Canlı müzik sunan kafe tarzındaki işletmelerin müşterileri çoğunlukla üniversite ve lise öğrencileri ile eğitim seviyesi yüksek olmayan çalışan gençlerden oluşmaktadır (Çakır, 2016, s. 9). Diğer taraftan günümüzde kafe tarzı işletmeler karma bir müşteri profiline sahip olduğu için QR kodu okutan müşterilerin kadın veya erkek olmasıyla ilgili bir veri elde edilememiş (Altıntaş, 2016, s. 8) dolayısı ile cinsiyetle ilişkili bir analiz veya çıkarım ortaya konulamamıştır. Yani çalışma kapsamındaki gözlemlere dayanılarak elde edilen bulgular ile literatür arasında yakın paralellik olduğu söylenebilir.

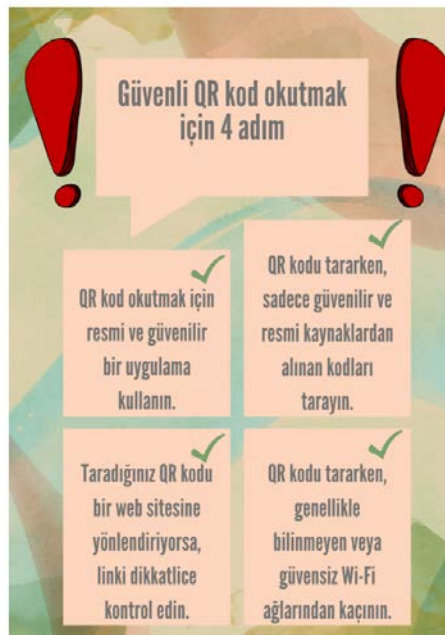
QR kodları okutan müşterilerin yönlendirildiği web sitesi için dünya çapında en çok tercih edilen çevrimiçi içerik yönetim platformlarından biri olan Wordpress (Koskinen vd, 2012, s. 1; Çakır & Taşer, 2022, s. 49) tercih edilmiştir. Özellikleri sınırlı olsa da Wordpress platformunun ücretsiz hosting hizmeti sağlaması bu tercihte belirgin etken olmuştur. Aşağıda Şekil 3'te görüldüğü üzere Wordpress'te bulunan hazır şablonlar yardımıyla çok basit bir web sitesi tasarlanarak, QR kod okutulduğunda otomatik açılan bu sayfada kullanıcıların karşısına ilk olarak bir uyarı mesajı gelmesi sağlanmıştır. QR kodlar okutulurken dikkat edilmesi gereken güvenlik noktaları hakkında QR kod okutucularına bilgi vermek üzere düzenlenen bu uyarı mesajı otomatik açılan web sayfasının alt kısımlarında yer almakta ve durumun ciddiyetini vurgulayan bir ifadeyle kullanıcıları bilgilendirerek bilgi güvenliği farkındalığını artırmayı hedeflemektedir.

Şekil 3. QR Kod Okutulunca Otomatik Açılan Web Sayfası



MERHABA, AZ ÖNCE OKUTTUĞUNUZ QR KODUN NE GİBİ SİBER SALDIRILARDA KULLANILABİLECEĞİ HAKKINDA NE KADAR BİLGİ SAHİBİSİN? GÜVENİLİRLİĞİNDEN EMİN OLMAK İÇİN NE YAPABİLİRSİN? SENİN İÇİN BİR KILAVUZ OLUŞTURDUK LÜTFEN AŞŞAĞI KAYDIR VE KILAVUZU CİDDİYE AL!

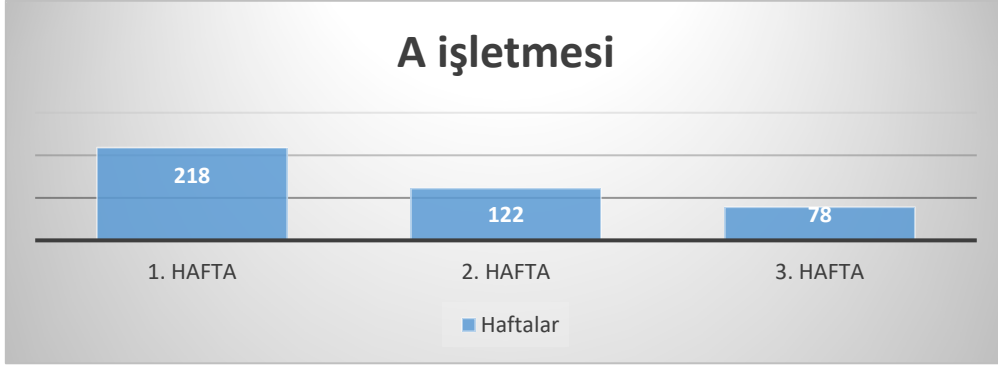
Şekil 4. QR Kod Okutulunca Otomatik Açılan Web Sayfasının Devamı



4. BULGULAR VE ANALİZ

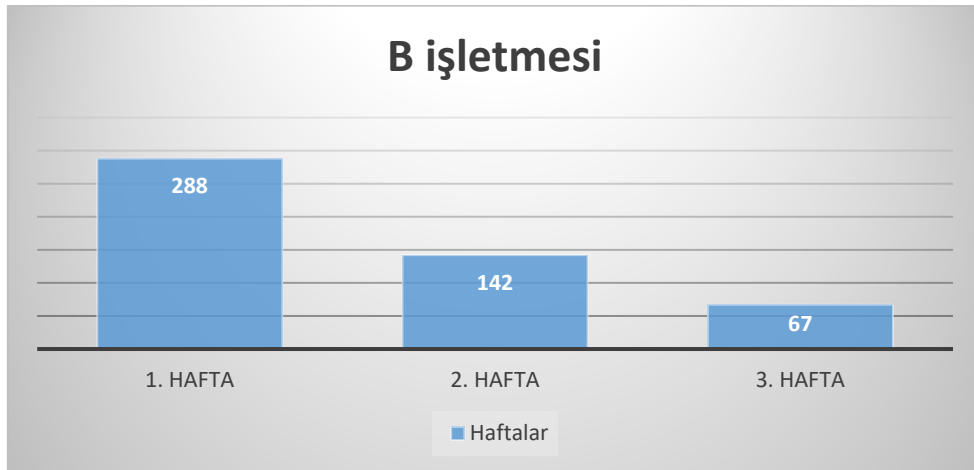
A işletmesi için 27 Kasım- 18 Aralık 2023 tarihleri arasındaki üç haftalık süre zarfında gerçekleşen QR kod okutma sayısı toplam 418 olup haftalık okutma dağılımı aşağıda Şekil 5’de gösterilmektedir.

Şekil 5. A işletmesi QR Kod Okutma Dağılımı



QR kod okutma sayısı bakımından 497 okutma ile en üst sırada olan B işletmesi için de aynı şekilde 27 Kasım – 18 Aralık 2023 tarihleri arasındaki üç haftalık süre boyunca veriler toplanmıştır. B işletmesi için gerçekleşen haftalık okutma sayılarını gösteren grafik aşağıda Şekil 6’da paylaşılmaktadır.

Şekil 6. B işletmesi QR Kod Okutma Dağılımı



Çalışmamızda QR kod okutma sayısı en düşük kalan işletme C işletmesi olmuştur. Üç haftalık süre içerisinde 67 kişinin QR kodu okuttuğu işletmede veriler aynen diğer iki işletmede olduğu gibi 27 Kasım ile 18 Aralık 2023 tarihleri arasındaki üç haftalık süre içerisinde toplanmıştır. C işletmesi için haftalık okutma sayılarını gösteren grafik aşağıda Şekil 7’de sunulmaktadır.

Şekil 7. C işletmesi QR Kod Okutma Dağılımı



QR Kod ile Bir Siber Güvenlik Farkındalık Denemesi: Düzce Örneği
Remzi BAŞAR

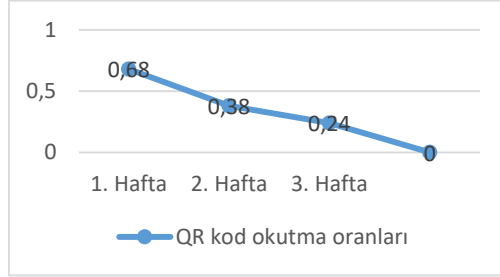
İşletmelerin haftalık ortalama müşteri sayılarını dikkate alarak QR kodu okutma oranlarını incelediğimizde, A işletmesi için haftalık müşteri sayısı ve QR kod okutma oranlarının şu şekilde olduğu görülmektedir: QR kod okutma sayısı (418) / (Haftalık gelen ortalama müşteri sayısı (320) x Hafta sayısı (3)) = 0,43 olarak hesaplanmıştır. Yani üç hafta boyunca A işletmesine gelen müşterilerin %43'ü QR kodu okutmuş anlamına gelmektedir. Haftalık olarak bakıldığında ise ilk hafta QR kodu 218 kişi, ikinci hafta 122 kişi ve üçüncü hafta ise 78 kişi okutmuştur. Bu değerlere göre A işletmesi için haftalık okutma oranları ve grafik gösterimi aşağıda paylaşılmıştır.

Birinci haftanın QR kod okutma oranı = $218/320=0,68$

İkinci haftanın QR kod okutma oranı = $122/320=0,38$

Üçüncü haftanın QR kod okutma oranı = $78/320=0,24$

Şekil 8. A işletmesi QR Kod Okutma Oranları



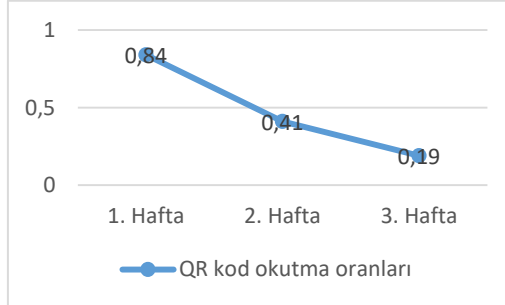
B işletmesi için haftalık müşteri sayısı ve QR kod okutma oranları şu şekildedir: QR kod okutma sayısı (497) / (Haftalık gelen ortalama müşteri sayısı (340) x Hafta sayısı (3)) = 0,48 olarak hesaplanmıştır. Yani üç hafta boyunca gelen müşterilerin %48'inin QR kodu okuttuğu anlaşılmaktadır. Haftalık ölçekte bakıldığında ise QR kodu ilk hafta 288 kişi, ikinci hafta 142 kişi ve üçüncü hafta ise 67 kişi okutmuş olduğu görülmektedir. Bu değerlere göre B işletmesi için haftalık okutma oranları ve grafik gösterimi aşağıda sunulmuştur.

Birinci haftanın QR kod okutma oranı = $288/340=0,84$

İkinci haftanın QR kod okutma oranı = $142/340=0,41$

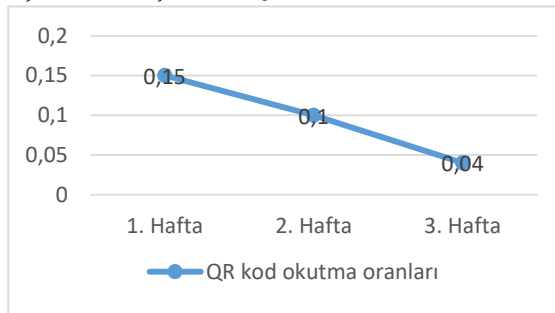
Üçüncü haftanın QR kod okutma oranı = $67/340=0,19$

Şekil 9. B işletmesi QR Kod Okutma Oranları



Son olarak C işletmesi için haftalık müşteri sayısı ve QR kod okutma oranları şu şekildedir: Kodu okutma sayısı (67) / (Haftalık gelen ortalama müşteri sayısı (220) x Hafta sayısı (3)) = 0,10 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre uygulama yapılan üç hafta boyunca C işletmesine gelen müşterilerin %10'u QR kodu okutmuştur. Haftalık ölçekte ise QR kodu ilk hafta 35 kişi, ikinci hafta 22 kişi ve üçüncü hafta ise 10 kişi okutmuştur. Bu ölçümlere göre C işletmesi için haftalık okutma oranları ve grafik gösterimi aşağıda gösterilmiştir.

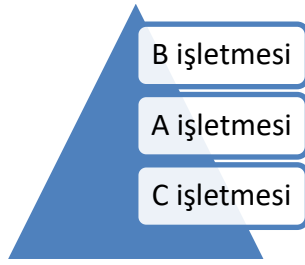
Şekil 10. C işletmesi QR Kod Okutma Oranları



Birinci haftanın QR kod okutma oranı = $35/220 = 0,15$
İkinci haftanın QR kod okutma oranı = $22/220 = 0,10$
Üçüncü haftanın QR kod okutma oranı = $10/220 = 0,04$

Tüm veriler birlikte değerlendirildiğinde QR kodu en çok okutma oranına sahip olan işletmenin B işletmesi olduğu görülmektedir. B işletmesi bir kafe restoran işletmesi olarak özellikle gençlere hitabeden bir işletme olduğu ve QR kod okutma oranının en yüksek bu kafede gerçekleştiği dikkate alındığında gençlerin QR kod farkındalık düzeylerinin diğer yaş gruplarına kıyasla daha düşük seviyede olduğu sonucu elde edilmektedir. Bu her ne kadar genç kuşakların yeni nesil teknolojileri kullanmakta çok daha girişken olduğunu gösterse (Dolot, 2018, s. 3) de aynı zamanda bireylerin bilgi güvenliği farkındalığına sahip olmaması veya düşük/yetersiz farkındalığa sahip olması halinde ciddi mağduriyetler yaşama ihtimalinin yabana atılmayacak ölçüde yüksek olduğunu hatırlatmaktadır.

Şekil 11. QR Kod Okutma Sıralaması



Şekil 11’de görülebileceği üzere sıralama olarak QR kod okutma oranlarının en düşük olduğu C işletmesinin durumu incelendiğinde bunun en temel iki sebebinin; restoranın lüks olması nedeniyle işletmenin müşteri profilini yüksek gelir seviyesindeki insanların oluşturması ve daimî müşteri oranının C işletmesinde yüksek olması kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Bu iki sebepten gelir düzeyi konusu için farkındalık düzeyinin temel kaynaklarından biri olan eğitim olgusunun, gelir dağılımıyla doğru orantılı olabildiği (Breen & Chung, 2015, s. 1) olgusu ile ilişkilendirilebileceği düşünülmektedir. C işletmesinde QR kod okutmanın diğer işletmelere göre açık ara düşük olmasının sebepleri arasında bu işletmede daimi müşteri oranının yüksek olduğu, daimi ve özellikle önemli müşterilerin restorana geldiklerinde garsonların bu tip müşterileri kapıda karşılayıp siparişlerini sözlü olarak alması nedeniyle de birçok müşterinin QR kodlu menüye bakmaya ihtiyaç duymadıkları gözlemlenmiştir.

QR kod okutma verilerine dayanarak üzerinde fikir yürütülebilecek diğer bir konu ise menü fiyatlandırması ile farkındalık seviyesi oranları arasındaki ilişkidir. Sıralamaya bakıldığında menü fiyatlandırması en yüksek olan işletme C işletmesi olarak öne çıkmaktadır ki burası QR kod okutma oranının en düşük olduğu işletmedir. Menü fiyatlarında A işletmesi ve B işletmesi çok yakın fiyatlara sahiptir ve iki kafe işletmesinin müşterileri arasındaki farkındalık seviyesi farkı aynı fiyatlarda olduğu gibi oldukça düşüktür. Bu durum iki işletmeye dair net bir çıkarım yapmak için daha fazla veri ihtiyacı olduğunu düşündürmektedir.

Ayrıca haftalık QR kod okutma oranlarına bakıldığında her üç işletme için de müşterilerin QR kodları ilk haftalarda daha fazla ama sonraki haftalarda daha az okuttukları görülmektedir. Bu ise üç işletmenin müşteri profili farklılıklar gösterse de zamansal hata farkındalığının birbirlerine oldukça yakın olduğunu düşündürmektedir. Bu durum yani zamansal hata farkındalığı düzeyi müşteri profili ne olursa olsun işletme müşterilerinin QR kodlarını ilk okuttuklarında gerçekten menü zannederek okuttukları ve zamanla şüphe seviyesi yükseldikçe okutmamayı tercih ettikleri şeklinde yorumlanabileceği gibi farklı sebepler de söz konusu olabilir. QR kodlarını zamanla daha az okutma ve sonradan okutmamaya dair kesin sebeplerin tespit edilebilmesi için Vidas ve arkadaşlarının yürütülen araştırmada olduğu gibi kullanıcıların kamera ile gözlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Vidas vd., 2013, s. 61).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma ile üç haftalık deneme süresi sonunda üç işletmede toplam 982 QR kod okutma işleminin yapıldığı ölçümlenmiştir. Bu sonuç 982 müşterinin QR kod ile yönlendirilen web sayfasını ziyaret ettiği anlamına gelmektedir. Eğer çalışma QR kodun sakıncalarına dikkat çekmek ve aynı zamanda bilinçli-bilinçsiz kullanımları ölçümlemek amacıyla gerçekleştirilen bir çalışma yerine kötü niyetli kişilerce insanlara zarar vermek amacıyla organize edilen gerçek bir QR kod saldırısı olsaydı 982 kafe-restoran müşterisinin rahatlıkla bu saldırının mağduru olabileceğini ortaya koymaktadır.

Üç yerel işletmede üç haftalık deneme süresinde bir QR kodun kaynağı belli olmamasına ve beraberinde hiçbir açıklayıcı ifade bulunmamasına rağmen bu kadar çok sayıda taratılması, gözlemlerimize göre çoğunluğu genç yaşta olan müşterilerin QR kod ile ilgili siber güvenlik farkındalık seviyesinin bir hayli düşük olduğu ile ilişkilendirilebilir.

Araştırmada QR kodları okutma oranı ile işletmelerin menü fiyatları arasında dolaylı da olsa negatif yönlü bir ilişki olduğu kanaatine varılmıştır. Menüleri daha pahalı olan işletmelerde, QR kod okutma oranlarının daha düşük olduğu gözlemlenmiştir. Öyle ki QR kod okutma verilerinin analizi; işletmelerdeki müşterilerin farkındalık seviyelerine bakıldığında bariz bir şekilde daha pahalı fiyatlara sahip olan işletmelerde QR kod bilgi güvenliği farkındalığının daha yüksek olduğunu düşündürmektedir. Bu olgudan hareketle insanların daha yüksek gelir seviyelerine sahip olduklarında genelde bilgi güvenliği ve özeld QR kod farkındalık seviyelerinin de arttığı söylenebilir. Benzer şekilde QR kodun en çok okutulduğu yani farkındalık seviyesi en az olan işletmeye bakıldığında ise fiyatları en ucuz olan kafe işletmesi karşımıza çıkmaktadır. Bu da insanların gelir seviyesi yükseldikçe bilgi güvenliği farkındalık seviyelerinin yükseldiğine dair görüşümüzü destekler niteliktedir ancak diğer taraftan araştırmaya dair bir kontrol grubunun olmaması ve gözlem için kamera kullanılmaması gibi nedenler kesin bir değerlendirme yapmayı zorlaştırmaktadır. Çünkü fiyatları daha pahalı olan C işletmesinde QR kod okutmanın diğer işletmelerden oldukça düşük olmasının bir sebebi de daimi müşteri oranının yüksek olması olabilir. Bir gözlem bulgusu olarak daimi ve özellikle önemli müşterilerin restorana geldiklerinde garsonların kapıda karşılayıp siparişleri sözlü olarak alması da C işletmesine gelen birçok müşterinin QR kodu okutma ihtiyacı duymama sebeplerinden biri olarak düşünülebilir. Yani fiyatları pahalı olan kafe-restoran işletmelerinin müşterileri kesinlikle daha yüksek QR kod güvenlik farkındalığına sahiptir demek anlamlı değildir, bunun mevcut sebeplerden sadece birisi olabileceğini düşünmek daha rasyonel bir bulgu olacaktır.

Çalışmada elde edilen başka bir sonuç ise işletmelerin müşteri profillerinin QR kod okutma oranlarını etkilediği gerçeğidir. Müşteri profili ağırlıkla gençlerden oluşan, özellikle genç kuşağa hitap eden işletmelerde QR kodların çok daha fazla okutulduğu gözlemlenmiştir.

Araştırmanın diğer bir sonucu da QR kodlarının ilk haftalarda daha fazla okutulduğu ancak zamanla okutma sayısının azaldığı sonucudur. Bu durum, insanların QR kodları ilk kez gördüklerinde merakla taradıklarını ancak devamında güvenlik kaygıları ile bu davranışlarını azalttıklarını düşündürmektedir.

Mahsurlu durumlardan kaçınabilmek ve olası mağduriyetleri yaşanmadan giderebilmek için kullanıcılara QR kodların güvenli kullanımı konusunda eğitim verilmeli ve potansiyel riskler konusunda farkındalık oluşturulmalıdır. Güvenilir kaynaklardan gelen QR kodlarının taranması teşvik edilmelidir. Cihazlarda güvenlik güncellemeleri düzenli olarak yapılmalı ve güvenilir anti-virüs yazılımları kullanılmalıdır. QR kodlar taranırken, kaynağın tanınmış ve güvenilir olduğundan emin olunmalı, bilinmeyen kaynaklardan gelen QR kodların taranmasından itina ile kaçınılmalıdır. QR kodlarının bulunduğu alanlarda bilgilendirici ibare ve bilinçlendirici uyarılar mutlaka yer almalıdır. Bu önlemlerin QR kod kullanımının güvenliğini artırabileceği ve bilinçsiz QR kod taramalarında yaşanabilecek olası riskleri en aza indirebileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

- Ahuja, S. (2014). QR Codes And Security Concerns. *International Journal of Computer Science and Information Technologies*, 5(3), 3878-3879.
- Alnajjar A. Y., Anbar M., Manickam S., Elejla O., & El-Taj H., (2016) . QRphish: An Automated QR Code Phishing Detection Approach. *Journal Of Engineering And Applied Sciences*, 11(3), 553-560,
- Altıntaş, S. (2016). Kültürel Etkinlikler Aktörü Olarak Yeni Orta Sınıf ve Soylulaştırma İlişkisi Üzerine Bir Tartışma. *Journal of Sociological Studies. Sosyoloji Konferansları*, (54), 115.
- Arslan, M. (2011). Kare Kodlar ile Hayatımız Değişecek!. *Tübitak Bilim ve Teknik Dergisi*, 44(23), 78-79.
- Avşar, M. & Tandoğan, G. K. (2022). Karekod (QR Kod) Menü Kullanan Restoran İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma: Amasya Örneği. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(7), 858-869,
- Bilir, M. O. & Özkoç, E. E. (2020). QR Kod Güvenlik Farkındalığı Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 11(2), 113-129.
- Breen, R., & Chung, I. (2015). Income Inequality And Education. *Sociological Science*, 2 (Aug 2015).
- Bozkurt, F. & Ergen A. (2012). Pazarlama İletişiminde Yeni Bir Mobil Pazarlama Aracı: 2 Boyutlu Barkodlar, *Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, Ocak Sayı: 09, 43-64.
- Çakır, M. S. (2016). Malatya’da Canlı Müzik Yapılan Kafelerin Sosyolojik Analizi. *İnönü Üniversitesi Sanat ve Tasarım Dergisi*, 6(14), 1-12.
- Çakır, H., & Taşer, M. (2022). İçerik Yönetim Sistemleri ve Veri Koruma Çerçevesinde WordPress Güvenliğinin İncelenmesi. *Bilgi ve İletişim Teknolojileri Dergisi*, 4(1), 44-65.
- Çataloğlu, E., & Ateşkan, A. (2014). QR (Quick Response) Kodunun Eğitim ve Öğretimde Kullanımının Örneklenmesi, *İlköğretim Online*, 13(1), 5-14.

- Dalgakıran, A.B. & Öztürkoğlu, Y. (2017). Scale And Relationship Analysis For Turkish Furniture Sector, *Business & Management Studies: An International Journal*, 5 (1), 147-161.
- Dolot, A. (2018). The Characteristics of Generation Z. *E-mentor*, 2(74), 44-50.
- Göksel, B. & Başaran, A. (2016). QR-Code'daki Olta: Bir Farkındalık Deneyi ve QR Kodların Sosyal Mühendislik Saldırılarında Kullanılması. <https://www.slideshare.net/AlperBasaran/qr-codelardaki-tehlike/> (Erişim Tarihi: 22.07.2024).
- Han, X., Zhang, Y., Zhang, X., Chen, Z., Wang, M., Zhang, Y., & Li, J. (2023). Medusa Attack: Exploring Security Hazards of {In-App}{QR} Code Scanning. In *32nd USENIX Security Symposium (USENIX Security 23)* (pp. 4607-4624).
- Kapsalis, I. (2013). Security of QR Codes. Master Thesis. Security and Mobile Computing, Department of Telematics, Norwegian University of Science and Technology, Trondheim, Norveç.
- Kieseberg, P., Schrittwieser, S., Leithner, M., Mulazzani, M., Weippl, E., Munroe, L., & Sinha, M. (2012). Malicious Pixels Using QR Codes As Attack Vector. *Trustworthy Ubiquitous Computing*, 21-38.
- Koskinen, T., Ihantola, P., & Karavirta, V. (2012, September). Quality of WordPress Plug-ins: An Overview Of Security And User Ratings. In *2012 International Conference on Privacy, Security, Risk and Trust and 2012 International Conference on Social Computing* (pp. 834-837). IEEE.
- Krombholz, K., Frühwirth, P., Kieseberg, P., Kapsalis, I., Huber, M., & Weippl, E. (2014). QR Code Security: A Survey Of Attacks And Challenges For Usable Security. In *Human Aspects of Information Security, Privacy, and Trust: Second International Conference, HAS 2014, Held as Part of HCI International 2014, Heraklion, Crete, Greece, June 22-27, 2014. Proceedings 2* (pp. 79-90). Springer International Publishing.
- Örücü, A. İ. (2013). Bir Vergi Ödeme Aracı Olarak Karekod Teknolojisi, *Maliye Dergisi*, 164, 259-267.
- Ozturkoglu Y. & Esendemir, E. (2014). ERP Software Selection using IFS and GRA Methods, *Journal of Emerging Trends in Computing and Information Sciences*, 5(5), 363-370.
- Pandya, K. H., & Galiyawala, H. J. (2014). A Survey on QR Codes: in context of Research and Application. *International Journal of Emerging Technology and Advanced Engineering*, 4(3), 258-262.
- Sanal, A. & Öztürkoğlu, Y. (2017). Hizmet Sektöründe QR Kod Kullanım Alanlarına Yönelik Bir Alan Çalışması. *Business & Management Studies: An International Journal*, 5(4), 172-189.
- Saygılı, E. E., Ozturkoglu, Y. & Kocakulah, M. (2017). End Users' Perceptions of Critical Success Factors in ERP Applications, *International Journal of Enterprise Information Systems*, 13(4), 58-75.
- Soon, T. J. (2008). QR Code. *Synthesis Journal*, 2008, 59-78.
- Şat, R. & Arslan Ayazlar, R. (2022). Restoranlardaki Karekod Ödemelerinin Tüketici Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 21(4), 2544-2566.
- Tiwari, S. (2016, December). An introduction to QR code technology. In *2016 international conference on information technology (ICIT)* (pp. 39-44). IEEE.
- Whittaker, C., B. Ryner & M. Nazif, 2010. Large-scale automatic classification of phishing. *Proceedings of the Network and Distributed System Security Symposium*, February 28-March 3, 2010, San Diego, California, USA.
- Vidas, T., Owusu, E., Wang, S., Zeng, C., Cranor, L. F. & Christin, N. (2013, April). QRishing: The Susceptibility of Smartphone Users to QR Code Phishing Attacks. In *International Conference on Financial Cryptography and Data Security* (pp. 52-69). Springer, Berlin, Heidelberg.
- Yin, L. R., Senior, M., Zhang, Z., & Baldwin, N. (2013, June). Perceived security risks of scanning quick response (QR) codes in mobile computing with smart phones. In *2013 International Conference on Engineering, Management Science and Innovation (ICEMSI)* (pp. 1-7). IEEE.
- Yong, K. S., Chiew, K. L. & Tan, C. L. (2019, June). A survey of the QR code phishing: the current attacks and countermeasures. In *2019 7th International Conference on Smart Computing & Communications (ICSCC)* (pp. 1-5). IEEE.



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: 30, 226-240, 2024

Araştırma Makalesi

DİJİTAL ÇAĞDA İÇ DENETÇİ YETKİNLİĞİ: TÜRKİYE’DE İŞ İLANLARININ İÇERİK ANALİZİ

(INTERNAL AUDITOR COMPETENCE IN THE DIGITAL AGE:
CONTENT ANALYSIS OF JOB ADVERTISEMENTS IN TURKIYE)

Hamza SARAÇOĞLU¹, Halis KIRAL²

ÖZ

Dijitalleşme hemen her alanda kurumsal süreçler ve iş yapma yöntemlerinin yanı sıra çalışanların sahip olması gereken beceri ve yetkinlikleri de önemli ölçüde etkilemektedir. Bu çalışmanın amacı, dijitalleşme sürecinin iç denetçilerden beklenen beceri ve yetkinlikleri ne ölçüde etkilediğini tespit etmektir. Bu kapsamda, 15 Ekim 2022 ile 1 Nisan 2023 tarihleri arasında Türkiye’deki özel sektör şirketleri tarafından yayımlanan toplam 335 iç denetçi iş ilanı içerik analizi yoluyla incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları, iç denetçi istihdamına yönelik iş ilanlarında aranan teknik beceriler bakımından, dijital çağın gerekliliklerine uygun becerilerden ziyade Microsoft Office uygulamalarına ilişkin yetkinliklerin talep edilmeye devam ettiğini göstermektedir. Ayrıca, incelenen iş ilanlarında teknik ve teknik olmayan becerilerin dengeli bir bileşiminin talep edildiği gözlemlenmiştir. Öte yandan, iç denetim ve bilgi teknolojileri denetimi alanlarında çok sayıda önemli uluslararası mesleki sertifikanın varlığına rağmen, işverenlerin en fazla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sertifikasına talep gösterdiği tespit edilmiştir. Bu durum, özel sektörün mali denetim ağırlıklı bir iç denetim talep etmeye devam ettiğini göstermektedir. Çalışma bulguları, işletmelerin dijital çağla uyumlu iç denetçi becerilerini talep etme eğilimlerinin düşük düzeyde olduğunu göstermektedir. Çalışma, dijitalleşme bağlamında iç denetçilerin sahip olması gereken beceriler ile mevcut iç denetçilerin beceri gereksinimlerindeki bu değişime ne ölçüde uyum sağladıklarına ilişkin akademik çalışmalar kadar, işverenlerin bu becerileri talep düzeylerine ilişkin araştırmaların da önemini vurgulamaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetçi, İş İlanı, Beceri, Nitelik, Sertifika, Bilgi Teknolojileri

JEL Kodları: M15, M42, O15, J24

ABSTRACT

Digitalization has a significant impact on organizational processes and ways of doing business in almost every field, as well as the skills and competencies that employees should have. The purpose of this study is to determine to what extent the digitalization process affects the skills and competencies expected from internal auditors. In this context, a total of 335 internal auditor job advertisements published by private sector companies in Turkey between October 15, 2022 and April 1, 2023 were analyzed through content analysis. The results of the study show that in terms of technical skills sought in job advertisements for internal auditor recruitment, competencies related to Microsoft Office applications continue to be demanded rather than skills suitable for the requirements of the digital age. Moreover, it is observed that a balanced mix of technical and non-technical skills is demanded in the analyzed job advertisements. On the other hand, despite the existence of many important international professional certifications in the fields of internal audit and information technology auditing, it was found that employers demanded the Certified Public Accountant (CPA) certificate the most. This indicates that the private sector continues to demand internal audit with a predominance of financial audit. The findings of the study show that businesses have a low tendency to demand internal auditor

¹Doktora Öğrencisi, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Orcid Id: 0009-0003-9296-3532, hamza.saracoglu@student.asbu.edu.tr

² Doç.Dr., Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Orcid Id: 0000-0001-7022-872X, halis.kiral@asbu.edu.tr

skills that are compatible with the digital age. The study emphasizes the importance of research on the skills that internal auditors should have in the context of digitalization and the extent to which current internal auditors have adapted to this change in skill requirements, as well as research on the level of demand for these skills by employers.

Keywords: Internal Audit, Job Post, Skill, Competency, Certification, Information Technologies

JEL Classification: M15, M42, O15, J24

1. GİRİŞ

Son otuz yılda, bilişim teknolojileriyle kurumsal iş stratejilerinin uyumlanmasından bahsedilmesine rağmen, bu uyumlanmada baş rolü üstlenen iş stratejileri olmuştur. İş stratejileri, BT stratejilerini yönlendirmiş ve uyumlandırmaya zorlamıştır (Venkatraman, 1994). Ancak, özellikle 2010’lu yılların ikinci yarısından sonra yapay zekâ, blockchain, bulut bilişim, veri analitiği, tahmine dayalı analitik, robotik süreç otomasyonu, nesnelerin interneti (IOT) ve dronların ortaya çıkması dijital dönüşüme neden olmuştur. Dijital dönüşümle birlikte, artık BT ve iş stratejilerinin uyumlanmasından ziyade her iki stratejinin dijital iş stratejisinde kaynaşması söz konusu olmuştur (Bharadwaj vd., 2013).

Nitekim, BT ve iş stratejilerini kaynaştırıp dijital dönüşümü operasyonlarının asli unsurlardan biri haline getiren yenilikçi dijital girişimler hızla büyümüş ve birçok geleneksel firmayı geride bırakarak, bu firmalar üzerinde olumsuz ekonomik etkiler yaratmıştır. Örneğin, Alibaba ve Amazon gibi çevrimiçi perakendecilerin hızlı büyümesi, Toys 'R'Us, Claire's ve RadioShack gibi birçok eski perakende devinin iflaslarına neden olarak, geleneksel perakendecileri derinden etkilemiştir. Spotify müzik sektörünü önemli ölçüde değiştirmiş (Wölmert ve Papiés, 2016), TiVo ve Netflix TV yayıncılığı ve film sektörünü köklü bir şekilde dönüştürmüş (Ansari vd., 2016) ve Booking.com ile Airbnb otelcilik sektörünü temelden değiştirmiştir (Verhoef, 2021).

Yakın geçmişte birçok sektörde gözlemlenen örnekler, dijital dönüşümün sunduğu fırsatların yanında işletmeler için birçok tehdit de barındıran bir olgu haline geldiğini göstermektedir. Genel olarak dijital dönüşüm, iş faaliyetleri, süreçler, yetkinlikler ve iş modellerinin derin ve hızlı bir dönüşümü olarak ifade edilir (Demirkan vd., 2016). Bu dönüşüm “şirketler için hem oyunun kurallarını değiştiren fırsatlar hem de varoluşsal tehditler” içerdiğinden, tüm kurumlar için hayati öneme sahiptir (Sebastian vd., 2017). Tüm iş modellerini yeniden şekillendirme veya değiştirme gücüne sahip olan dijital dönüşüm (Downes ve Nunes, 2013), bir işletmenin iş faaliyetleri, organizasyon yapısı, operasyonel süreçler ve prosedürler ile iş gücünün yetenekleri ve becerilerini etkiler. Bu nedenle, bulunduğu sektörde rekabet edebilmek için işletmelerin tüm yapı, süreç ve beceri setlerini dijital dönüşümle kaynaştırması kaçınılmazdır.

Öte yandan, rekabet koşullarında ayakta kalabilmek için dijital teknolojilere hiç olmadığı kadar bağlı olan işletmelerin (Mithas vd., 2013), bu teknolojileri kullanacak nitelikli işgücüne sahip olup olmaması kritik öneme sahiptir. İşletmelerin dijital dönüşümlerini gerçekleştirmek için talep ettikleri iş gücü kadar, iş gücü arzının yetkinliği ve yeterliliği de önemlidir. İşgücü arzının niteliğinin talebi karşılayamaması durumunda ortaya çıkan yetkinlik boşluğu, dijital dönüşüm için gerekli olan işlere nitelikleriyle uyuşmayan personelin istihdam edilmesine neden olur. İşgücü niteliğinin uyumsuzluğu ile ilgili 41 ülkeden 39.000 işverenle yapılan bir anket, yetkinlik boşluğunun küresel ölçekte ne denli önemli bir sorun olduğunu gözler önüne sermektedir. Ankete göre, 2013 yılında işverenlerin %35’i gerekli nitelikte olan çalışanları bulmakta sorun yaşarken, bu oran 2023 yılında %77’e ulaşmıştır (Manpower Group, 2023). Son on yılda iki katından fazla artan bu oran, işgücü piyasasındaki yetkinlik boşluğu sorununun giderek derinleştiğini ve çözümünün daha karmaşık hale geldiğini göstermektedir.

Dijital dönüşümün etkileri, özellikle BT, tedarik zinciri ve pazarlama gibi çeşitli iş alanlarında işgücü niteliğinde önemli değişimlere neden olmuştur. Bu değişimlerin doğal olarak iç denetim faaliyetlerini yürütecek olan işgücü niteliği üzerinde de kalıcı ve önemli etkiler doğurması beklenmektedir. Dijital dönüşümün gerektirdiği beceri setine sahip olan iç denetçilerin artması, iç denetimin kuruma olan katma değerini de artıracaktır. Dijital dönüşümün iç denetim üzerindeki muhtemel etkisini üç başlık altında toplayabiliriz: denetim kapsamının değişmesi, danışmanlığa olan talebin artması ve denetim araçlarında dönüşüm (Manita vd., 2020).

Dijital dönüşüm çağında, başta siber güvenlik tehditleri, veri güvenliği, hizmet kesintileri ve teknolojik hatalar olmak üzere BT riskleri iş kararlarında üst yönetimin ana odak noktası haline gelmiştir (Lawati ve Ali, 2015; Aditya vd., 2018). Üst yönetimin BT süreçleri hakkındaki sınırlı bilgisi (Radovanović vd., 2010) de dikkate alındığında, BT yönetiminden üçüncü taraf risk yönetimine, bulut bilişimden veri gizliliğine kadar farklı BT denetim alanlarına iç denetim planlarında

yer verilme gerekliliği iç denetim kapsamında değişikliğe neden olmuştur. Bu doğrultuda, BT süreçlerinin bağımsız değerlendirmesini yapabilecek nitelikte iç denetçilerin varlığı kaçınılmaz hale gelmiştir.

Denetim kapsamının değişmesinin yanı sıra, kuruluşların dijitalleşme düzeyi arttıkça, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen danışmanlık faaliyetlerine olan talebin de artması beklenir. İş ortamının giderek daha fazla dijitalleşmesi sonucunda, üst yönetim iç denetimden yalnızca güvence faaliyetleri yürütmesini değil, aynı zamanda ortaya çıkan teknolojik zorluklar ile başa çıkmada yönetime katma değer sağlaması için daha fazla danışmanlık faaliyeti üstlenmesini beklemektedir (Betti ve Sarens, 2020).

Öte yandan, dijital dönüşüm iç denetim alanında yeni teknolojilerin kullanımını daha kritik hale getirmektedir. İç denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken veri analitiği, yapay zekâ ve akıllı otomasyon teknolojilerine başvurmaları kaçınılmaz görünmektedir. Özellikle COVID-19 süreci, denetim alışkanlıklarını kısa sürede dramatik biçimde değiştirmiş ve hayatımıza bir sürü “yeni normal” getirmiştir (Daidj, 2023). İç denetim faaliyetlerinin uzaktan yürütülmesini sağlayan, kurumun diğer BT yazılımları ile entegre çalışabilen, tüm paydaşlarla iletişim kurabilen, dijital verilerin incelenmesi için altyapı sağlayan, çalışmaların tamamını veri tabanına kaydeden ve ilgili kişilerin erişimine açık bir iç denetim yazılımı aracılığıyla sağlanan uzaktan çalışma, bu yeni normallerden biridir (Çağlayan ve Kırıl, 2022).

Sonuç olarak, dijital dönüşümün iç denetim faaliyetlerinde getirdiği bu değişikliklerin, nitelikli iç denetçilere ihtiyacı artırması beklenir. Bununla birlikte, uygulamada iç denetçilerde aranan niteliklerde bir değişiklik olup olmadığı sorusu araştırmaya değer bir konudur. Bu bağlamda, işverenlerin iç denetçilerin niteliklerine ilişkin beklentilerini tespit etmek önemlidir. Çalışmamız dijital çağda iç denetçilerde beklenen yetkinliklerin tespit edilmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, Türkiye’de özel sektörün iç denetçi istihdamına yönelik iş ilanları incelenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde, kavramsal çerçeve kapsamında yetkinlikler ve yetkinliklerin sınıflandırılması ele alınmıştır. İkinci bölümde, dijital çağda iç denetçiler ve değişen iş tanımları ile iç denetçilerin nitelikleri ile ilgili yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalar irdelenmiştir. Üçüncü bölümde, çalışmada kullanılan metodoloji, dördüncü bölümde çalışmanın bulguları analiz edilmiş ve son bölümde genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

Bu çalışma, dijital dönüşüm sürecinde, bilgimiz dahilinde, Türkiye'deki özel sektörün iç denetçilerden talep ettiği nitelikleri iş analizleri ile belirleyen ilk araştırmadır. Çalışmanın, işletmelerin dijital çağın gerektirdiği iç denetçi becerilerini talep etme eğilimlerini tespit etme yönüyle literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bireyin belirli bir işte başarılı olabilmesi için gerekli olan tüm bilgi, beceri ve kişisel özellikleri ifade eden yetkinlikleri disiplinler arası bir yaklaşımla tanımlamak gereklidir. Yetkinlik, eğitim biliminde iş hazırlığı ve profesyonel biliş düşüncesi (Bowden, 1993), yönetim biliminde organizasyonel hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan bireysel performans (Burgoyne, 1993) ve psikoloji biliminde kişinin gözlemlenebilir performansı olarak tanımlanmaktadır (Strenberg, 1990). Denetim alanında yetkinliğin, yeterli eğitim ve deneyimle ilgili olduğu görülmekte olup, verilen sertifikalar ve alınan eğitimlerin bu kapsamda değerlendirilen araçlar olduğu ifade edilir (Merhout ve Buchman, 2007; İDKK, 2014).

Kariyer yönetiminde kilit rol oynayan yetkinlik, doğumla kazanılan bir özellik değil, geliştirilebilir bir nitelik (Gilli vd., 2022). Bu nitelik, sektördeki eğilimler, kurum kültürü, iş gereksinimleri ve bireysel özellikler gibi dış faktörlerden etkilenmekte, sürekli olarak kendini değişen koşullara uyarlamaktadır. Özellikle dijital dönüşümün büyük bir hızla gerçekleştiği günümüzde, dijital becerilerin ön plana çıkması ve küresel iş birliğinin önem kazandığı alanlarda kültürler arası becerilerin popüler olması, bu durumun en iyi göstergelerindendir (Barrett, 2018; Trenerry vd., 2021).

Dış faktörlerden etkilenen yetkinliklerin, birçok alanda yapıcı ve yıkıcı sonuçlar ortaya çıkarabilecek dijital dönüşüm karşısında etkilenmemesi mümkün değildir (Fossen ve Sorgner, 2019). BT stratejilerini iş modelleriyle bütünleştiren işletmelerin, bulunduğu sektörde rekabet gücünü koruması ve arzu edilen pazar payını elde etmesini sağlayan en önemli hususlardan biri işe uygun nitelikli işgücüne sahip olmaktır (Madzimore ve Balayi, 2022). Böylece işletmeler, sahip oldukları nitelikli ve yetenekli iş gücüyle pazardaki güçlerini ve pazarlık güçlerini artırabilir (Schoemaker vd., 2018). Bu nedenle, sektörün ihtiyaçlarının iyi analiz edilip gerekli niteliklerin belirlenme süreci kritiktir ve bu süreç bir dizi faaliyeti içerir.

Gerekli niteliklerin belirlenme sürecinde öncelikle iş analizi yapılması gereklidir (Byars ve Rue, 2006). İş analizi, işletmede bulunan pozisyonlardan en fazla verimi almak için her bir işin niteliği, görev ve sorumluluklarını sistematik şekilde inceleyen bir tekniktir (Bingöl, 2006). Bu analiz sayesinde bir işin yapılması için gerekli olan bilgi, beceri ve

yetenek tespit edilir. Ancak, bu süreç iş tanımı ile tamamlanmadığı sürece nitelikler net bir şekilde açıklanamaz. Bu noktada iş tanımı, iş analizinin devamı ve tamamlayıcısı olan bir süreçtir. İş tanımı, işin yapılması için gerekli faaliyet ve sorumlulukların belirlenmesiyle işin kimliğini ortaya koyar. Böylece, iş analizinde yapılan tespitler daha sade ve açık bir şekilde açıklanır (Sabuncuoğlu, 2005).

Yetkinlikleri belirlemede son aşama olan iş gerekleri, iş analizi ve iş tanımı sonucunda ortaya çıkan daha detaylı ve spesifik bir kavramdır. İş gereklerinde, çalışan tarafından bir işin olması gerektiği gibi yapılmasını sağlayan tecrübe, bilgi, eğitim düzeyi ve sorumluluk düzeyi belirlenir (Özgen vd., 2005). Kısacası, iş analizi ve iş tanımında bir işin profili oluşturulurken, iş gereklerinde bu profile uygun kişinin sahip olması gereken nitelikler belirlenir.

İşletmeler iş analizi, iş tanımı ve iş gereklerini içeren süreçleri kullanarak bir yetkinlik modeli oluşturmaya çalışırlar. Bu yetkinlik modeli, adayların istihdamı, çalışanların performans değerlendirme ve işverenlerin gelişimi için bir çerçeve görevi görür. Ancak, bilginin hiç olmadığı kadar hızlı değişmesi ve BT’nin hızlı gelişimi, oluşturulan yetkinlik modelinin güncelliğini kısa sürede kaybetmesine neden olmaktadır (Haq, 2011). Bu nedenle, sektörün yetkinlik anlamında ihtiyaçları doğru belirlemesi dinamik bir süreci gerektirir.

Dinamik bir süreci içeren yetkinlik modeli, iş gücü piyasasını hesaba katmak zorundadır. İş gücü piyasasına arz-talep perspektifinden bakıldığında iki kilit paydaş bulunur. Birincisi, işgücü talebinde bulunan işletmenin faaliyet yürüttüğü sektördür. İkincisi ise insan kaynağını oluşturan işgücü arzıdır. Hızla değişen iş ortamı, hatalı istihdam süreçleri, eğitim ve geliştirme eksiklikleri gibi konular nedeniyle bu iki kilit paydaş arasında arz-talep dengesizliği ortaya çıkabilmektedir. Küresel iş ortamında yaygın olan bu durum, yetkinlik boşluğu olarak ifade edilir (Khaouja vd., 2021).

Yetkinlik boşluğu, işgücü piyasasındaki bireylerin bir işi gerçekleştirmek için gerekli olan yetkinliklere sahip olmaması olarak tanımlanır (Saoudi ve Dadush, 2023). Bu durumda, yeterli nitelikte olmayan bireylerin mevcut boş pozisyonlarda istihdam edilmesi ve sahip oldukları niteliklerin söz konusu iş için gerekli olan niteliklerle uyum sağlamaması sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, günümüzde yaygın olarak tartışılan konulardan biridir. Yapılan bir anket sonucuna göre, Avrupa nüfusunun yaklaşık yarısının nitelikleri ile uyumlanmayan mesleklerde çalıştığı tespit edilmiştir (Survey, 2020). 41 ülkeden 39.000 işverene ilgili yapılan başka bir ankette ise işverenlerin yaklaşık %80’i 2023 yılında nitelikli işgücü bulma konusunda zorluklar yaşadıklarını belirtmişlerdir (Manpower Group, 2023).

Söz konusu sorun işletmelerde çalışanların moral ve motivasyonunu olumsuz yönde etkilemekte, verimliliği düşürmekte, disiplin problemleri ortaya çıkarmakta, verilen hizmet ve ürünün kalitesini düşürerek ilave maliyete sebep olmaktadır (Akyıldız, 2019). Bunun yanında, birçok proje bu nedenle başarısızlıkla sonuçlanabilmektedir (Axryd, 2019). Bunun aksine, gerekli nitelikte işgücünün istihdam edilmesi ile iş performansı önemli ölçüde artmaktadır (Levenson vd., 2006; Prawitt vd., 2009; Abidin ve İsmail, 2010). Bu bağlamda, işletmelerin yetkinlik analizlerini sürekli olarak güncellemeleri ve gerekli nitelikte işgücüne sahip olmaları hızlı bir dönüşümün yaşandığı dijital çağda başarı için kritik bir öneme sahiptir.

Yetkinlik analizini yapan işletmeler, iş dünyasında kariyer gelişimi, yönetim ve değerlendirme, iş performansı ve stratejik hedefler ile eğitim ve geliştirme hususlarında daha etkin değerlendirme yapabilmek amacıyla yetkinliklerin sınıflandırılmasına gerek duyar. Bu sınıflandırma, yetkinlikleri daha iyi anlamak ve bütüncül bir anlayış içerisinde görmek açısından bir çerçeve sağlar. Yetkinlikler ile ilgili farklı sınıflandırmalar mevcut olmasına rağmen esasında sınıflandırmalar aynı sistematik kurallara dayanır. Bunlar, çalışanların bir işi yapabilmesi için gerekli bilgileri içeren teknik beceriler ile bireysel becerilerine odaklanan teknik olmayan becerilerdir.

Teknik beceriler belirli bir alanda teknik ve bilimsel bilgi ile profesyonel yetenekleri gerektiren yetkinliklerdir (Persaud, 2020). Genellikle mesleki eğitim, deneyim ve uygulama ile kazanılan bu beceriler bir kişinin sahip olduğu uzmanlık alanına ve çalıştığı sektöre göre çeşitlilik gösterir. Örneğin, BT alanında programlama, veri analitiği, veri tabanı yönetimi, veri yedekleme, işletim sistemleri, ağ topolojileri veya grafik tasarımı gibi beceriler teknik beceriler arasındadır. Teknik beceriler havuzunun geniş olması nedeniyle, literatür teknik becerileri alt başlıklar altında incelemiş olup, konu bilgisi, tecrübe, sertifikasyon, programlama dilleri ve arayüz araçları bu başlıklardan sadece birkaçıdır (Havelka ve Merhout, 2009; Wowczko, 2015; Hussain vd., 2017).

Literatürde yumuşak veya sosyal beceriler olarak adlandırılan teknik olmayan beceriler, genel olarak çalışanların belirli bir işi yerine getirirken esneklik, motivasyon ve kişilik özellikleri gibi sahip olması gereken bireysel yetkinliklerdir (Heckman ve Kautz, 2012). Bu tarz beceriler, diğer kişilerle iş birliği yapmak amacıyla gerekli olan davranışsal unsurlara odaklanır. Genellikle sosyal ve iletişim yetenekleri ile genel çalışma alışkanlıkları gibi alanlarda ortaya çıkmakta olan bu beceriler, çalışanın iş yerinde sahip olması gereken metodolojik, sosyal ve kişisel beceriler ile bu

becerileri etkin bir şekilde kullanabilme kapasitesi olarak tanımlanır (Papoutsoglou vd., 2017). İletişim, zaman yönetimi, iş birliği, takım çalışması, problem çözme, liderlik ve öz motivasyon bu beceri seti içerisinde yer alır.

3. DİJİTAL ÇAĞDA İÇ DENETÇİ YETKİNLİĞİ

Denetim faaliyetlerinin kapsamı, önemli kırılma noktaları ile birlikte sürekli olarak değişime uğramıştır. Bu değişimin getirdiği yeni misyon ve iş tanımları, iç denetçilerin görevlerini önemli ölçüde etkilemiştir. İlk zamanlar finansal raporların doğruluğunu kontrol etme görevi bulunan iç denetçiler, zamanla yasal düzenlemelere uygunluk denetimi, operasyonel denetim, iç kontrol denetimi, performans ve bilgi güvenliği denetimini de kapsayan risk odaklı güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getirmeye başlamıştır. Özellikle dijitalleşme sürecinde, rekabetçi güçlerini korumak isteyen işletmeler, BT teknolojilerini iş stratejileriyle uyumlu hale getirme çabaları nedeniyle iç denetçilerin BT denetimine daha fazla odaklanmasını beklemektedir. “Denetim 4.0” olarak adlandırılan bu dönemde (Karyağdı, 2022), iç denetçilerin rolü, görevleri ve becerilerinin değişime uğraması kaçınılmaz olmuştur.

İç denetçilerin rol ve görevlerinde olduğu gibi, becerilerinde de meydana gelen bu değişimi gözlemlemek akademik ve profesyonel çevrelerin ilgisini çekmektedir. Becerilerdeki bu değişimi gözlemlemek için öncelikle iç denetçilerin dijital çağın gerektirdiği beceri değişimine ilişkin farkındalık düzeylerini tespit etmek gerekir. İç denetçilere ilişkin yapılan anketler söz konusu farkındalık düzeyini belirlemek amacıyla kritik bilgiler sunmaktadır. Deloitte (2016) tarafından 29 ülkede 1.200’den fazla iç denetçi ile yapılan ankette, iç denetçiler tarafından analitik uygulamaları kullanma becerileri ile teknolojik becerilerinde 2016-2021 yılları arasında artış beklendiği gözlemlenmiştir. Deloitte’in (2018) 40 ülkeden 1.100’den fazla iç denetçi ile yaptığı başka bir ankette, iç denetçilerin yeteneklerinin güçlendirilmesi konusunun kilit stratejik öncelikler arasında ikinci sırada yer aldığı tespit edilmiştir. Aynı ankette, iç denetçiler tarafından kullanılan geleneksel sistemlerin müşterilerin değişen ihtiyaçlarına artık cevap veremeyeceği, veri analitiği, tahmini analitik, risk tahmini, çevik iç denetim ve entegre güvence gibi yeni yaklaşımlara eğilimin artacağı beklentisi görülmüştür. Bunun yanı sıra, araştırmaya katılan iç denetçilerin istihdam sürecinde; Uluslararası Sertifikalı İç Denetçi (CIA, %57), Uluslararası Sertifikalı Muhasebeci (CPA, %46), analitik uzmanlık veya tecrübe (%45), Uluslararası Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA, %44), özel mevzuata hâkim olma (%20) ve mühendis olma (%8) niteliklerine dikkat ettikleri gözlemlenen diğer önemli bulgulardan biridir.

Yapılan diğer çalışmalar (Deloitte, 2020; 2021; Betti ve Sarens, 2020), iç denetçilerin dijital çağın gerektirdiği becerilerdeki değişime ilişkin farkındalık düzeylerinin artarak devam ettiğini göstermektedir. 20 ülkeden toplam 140 iç denetçi ile yapılan yüz yüze mülakat sonucunda, iç denetçiler tarafından teknoloji, siber güvenlik, veri yönetimi, otomasyon, veri bilimi ve yapay zekâ gibi teknik becerilerin öneminin artacağı beklendiği tespit edilmiştir (Deloitte, 2020). Betti ve Sarens (2020) tarafından yapılan çalışmada, dijitalleşmenin getirdiği en büyük tehditlerden biri olan siber güvenliğin, işletmelerin risk önceliklerini ve iç denetim planlarını etkilediğini ve dolayısıyla iç denetçilerin dijital becerilere sahip olmasının, işverenler tarafından kritik öneme sahip olduğu ifade edilmiştir. Bir başka çalışmada, Birleşik Krallık’ta farklı sektörlerden 56 adet işletmenin iç denetim birimleri ile yapılan anket sonucunda iç denetçiler tarafından yetkinlik eğilimlerine ilişkin olarak temel analitik becerilerin önem kazandığı tespit edilmiştir (Deloitte, 2021). Bununla birlikte, Birleşik Krallık’ta endüstri sektöründe bulunan iç denetçilere yapılan anket sonucunda; siber güvenlik, dijital dönüşüm, veri yönetimi, bulut tabanlı ortam ve BT direnç konularının iç denetçiler için en kritik konular arasında yer aldığı belirtilmekte ve iç denetçilerden bu konularda yeterli yetkinliğe sahip olmaları beklenmektedir (Deloitte, 2023). Söz konusu çalışmalar, iç denetçilerin dijital çağın gerektirdiği yetkinlikler konusunda farkındalık düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Bu farkındalık düzeyine karşın, iç denetçilerin dijital çağın gerektirdiği yetkinlik düzeyinde olup olmadığı araştırılması gereken diğer kritik konulardan biridir. Bu konuya ilişkin önemli bulgular sunan çalışmalara göre, iç denetçilerin yetkinlik ile ilgili beklentilerine karşın önlerindeki en büyük sorun yetkinlik boşluğudur. Nitekim, Ahmi ve Kent (2012) tarafından iç denetçilerin yaklaşık %73’ünün denetimleri sırasında bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanmadıklarını, bunun en önemli nedeninin söz konusu teknikler konusundaki yetkinlik boşluğu olduğu tespit edilmiştir. Deloitte (2016) tarafından yapılan anket sonucunda yetkinlik boşluğu %57 oranında tespit edilmiş ve aynı çalışmada iç denetçi yetkinliklerinin analitik ve teknolojik beceriler yerine daha çok operasyonel ve finansal beceriler üzerine yoğunlaştığı belirtilmiştir. Bununla birlikte, iç denetim yöneticileri tarafından birimlerinde çalışan iç denetçilerden memnun olmamasının en önemli sebebi olarak BT uzmanlığı ve veri analitiğindeki yetkinlik boşlukları olduğu ifade edilmiştir.

Başka bir çalışmada, yetkinlik boşluğu %37 oran ile iç denetçiler için en önemli sorun olarak nitelendirilmiş, iç denetçilerin %60’ından fazlası tarafından analitik uygulamalar konusunda yetkinliklerinin yeterli olmadığı belirtilmiştir (Deloitte, 2018). Bu durum Deloitte (2021) raporunda geçerliliğini korumuş, dijital ve analitik uygulamaları kullanımının önündeki en önemli üç sorundan birinin bu uygulamalara ilişkin beceri eksikliğinin olduğu gözlemlenmiştir.

Setyaningrum vd. (2022) tarafından iç denetçilerin yetkinlik boşluklarını ölçmeye yönelik anket sonucunda; teknoloji ve ortaya çıkan riskler konusunda yetkinlik boşluğu olduğu ortaya çıkarılmış, bu sebeple iç denetçilerin veri analitiği ve çevik iç denetim metodolojileri konusunda yetkinliklerinin artırılması gerektiği vurgulanmıştır. Sonuç olarak, dijital çağın gerektirdiği yetkinliklere ilişkin farkındalık düzeyinin yüksek olmasına rağmen yetkinlik boşluğunun bir sorun olarak devam etmesi dikkat çekici bir konudur.

Öte yandan, iç denetçilerin dijital çağın gerektirdiği becerilerin farkında olma ve bu becerilere sahip olmasının yanı sıra üçüncü ve en önemli husus; işletmelerin dijital çağ ile uyumlu iç denetçileri talep etme düzeyidir. Bu düzeyin tespiti, dijital dönüşüm sürecinde işletmelerin iç denetçilerden bekledikleri becerilerin ve dolayısıyla iç denetimden beklentilerinin değişip değişmediği ortaya koyacaktır. Bu kapsamda, iş ilanlarının incelenmesi işletmelerin iç denetçilere yönelik talep eğilimlerini göstermek açısından önemlidir. Uluslararası literatürde iç denetçilerin yetkinliklerini belirlemek için iş ilanlarını inceleyen kısıtlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Merhout ve Buchman (2007) tarafından BT denetçilerinin nitelikleri ile ilgili yapılan bir çalışmada; liderlik, planlama, takım çalışması ve iletişim becerilerinin kritik becerilerden olduğu tespit edilmiştir. Mocanu ve Ciuera (2019) tarafından yapılan çalışmada, Romanya’da bankacılık sektöründe istihdam edilmek istenen iç denetçiler için aranan nitelikler 2011-2017 yılları arasında en çok bilinen iki iş portalı sitesinden toplanan 67 iş ilanı incelenerek irdelenmiştir. Bu çalışma sonucunda, bankacılık sektöründe istihdam edilmek istenen iç denetçilerde iletişim becerileri, takım ruhu, organizasyonel beceriler ve müzakere becerileri gibi teknik olmayan becerilerin talep edildiği gözlemlenmiştir. Endonezya’da yapılan bir çalışmada, Ghani ve Suryani (2020) tarafından 179 iç denetçi iş ilanı incelenmiş, yapılan çalışma sonucunda iç denetçilerden sırasıyla iletişim, bireyler arası, entelektüel, teknik ve organizasyonel becerilerin arandığı tespit edilmiştir. Ayrıca, bu bulguların Tan ve Laswad’ın (2018) Avustralya ve Yeni Zelanda’da yaptığı çalışmanın bulguları ile benzerlik gösterdiği vurgulanmıştır. Dijital çağın gerektirdiği becerilerin aksine, iş ilanlarının incelendiği bu çalışmalarda genellikle teknik olmayan becerilerin talep edilmesi dikkat çekicidir.

Uluslararası alanda yapılan bu sınırlı sayıda çalışmaya karşın, bilgimiz dâhilinde, Türkiye’de iç denetçilerden talep edilen yetkinliklerin belirlenmesine yönelik iş ilanları incelenerek yapılan herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışma, Türkiye’de bu alanda yapılan ilk araştırma niteliğinde olup, iç denetçilerden talep edilen beceri setlerinin belirlenmesi ve dijital çağın gerektirdiği beceri değişiminin incelenmesi açısından literatüre önemli katkılar sunması hedeflenmektedir.

4. YÖNTEM

Çalışmada iç denetçilerde aranan nitelikleri ölçmek için internette yayımlanan iş ilanları veri kaynağı olarak kullanılmıştır. Araştırmacılar genellikle belirli meslekler için gerekli olan niteliklerin zaman içerisinde değişimini gözlemlemek amacıyla periyodik dönemlerde topladığı iş ilanlarını karşılaştırma yöntemini kullanır. Belirli bir periyotlarda toplanan iş ilanları, dönem içerisinde gerekli olan becerilerin tespiti ve analizi açısından araştırmacılara önemli katkılar sağlamaktadır.

4.1 İş İlanı Siteleri

Verilerin toplanmasında www.kariyer.net sitesi tercih edilmiştir. Verilerin tek internet sitesinde toplanmasının nedeni, iş ilanlarının her bir internet sitesinde farklı formatta yer almasıdır. Toplanan iş ilanlarının aynı formata sahip olması, içerik analizinin doğru yapılmasını sağlamanın en önemli adımıdır. Söz konusu internet sitesinin tercih edilmesinde birçok faktör göz önüne alınmış ve bu faktörlere göre potansiyel iş ilanları sitelerinin karşılaştırması yapılmıştır. Bu bağlamda, ziyaret edilme oranı %95 ve üstünde Türkiye’den olan ilk beş internet sitesi olarak www.kariyer.net (%97.8), www.secretcv.com (%98.7), www.yenibiris.com (%98), www.eleman.net (%99.1) ve www.elemanonline.com (%99.5) internet siteleri karşılaştırılmıştır (SimilarWeb, 2023a). Bu sitelerin üye sayıları farklılık göstermekte olup, en çok özgeçmişin depolandığı internet sitelerinin www.secretcv.com (25 milyon) ve www.kariyer.net (24 milyon) olduğu tespit edilmiştir (secretcv.com, 2023; kariyer.net, 2023).

İnternet sitelerinin karşılaştırmasında diğer faktörler incelendiğinde, www.kariyer.net sitesinin Mart 2023 tarihinde dünyada en popüler iş ilanları siteleri arasında ilk 50’de yer aldığı ve bu sıralamada Türkiye merkezli başka bir internet sitesinin olmadığı görülmüştür (SimilarWeb, 2023b). Bunun yanında, yapılan bir çalışmada www.kariyer.net sitesinin daha kurumsal firmalar tarafından tercih edildiği tespit edilmiştir (Akyıldız, 2019). Karşılaştırmada dikkate alınan diğer faktörler Tablo-1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. İş İlanı Sitelerinin Karşılaştırması

İş İlanı Sitesi	Küresel Sıralama	Ülke Sıralaması	Sektör Sıralaması (İş ve Kariyer)	Toplam Ziyaretçi Sayısı (Aralık 2022-Şubat 2023)	Sitede Geçirdiği Süre
Kariyer.net	3507	79	28	34.92 M	5'32"
Secretcv.com	36.615	683	428	3.537 M	3'53"
Yenibiris.com	36.017	678	419	5.013 M	3'38"
Eleman.net	27.560	526	318	6.087 M	3'06"
Elemanonline.com.tr	109.979	2.468	1393	937003	4'23"

Kaynak: SimilarWeb, 2023a

Tablo-1 incelendiğinde, www.kariyer.net internet sitesinin küresel, ülke ve sektör sıralaması ile toplam ziyaretçi sayısı bakımından diğer sitelere göre daha önde olduğu görülmektedir. Özellikle www.kariyer.net internet sitesini ziyaret eden ziyaretçiler, incelenen beş internet sitesini ziyaret eden toplam ziyaretçi sayısının %79'unu oluşturmaktadır. Üstelik ziyaretçiler bu sitede diğer sitelere göre daha fazla zaman harcamaktadır.

İş ilanlarının veri kaynağı olarak kullanılmasının, iş ilanlarının içerikleri hazırlanırken, işletmelerin diğer işletmeler tarafından yayımlanmış ilanları birebir esas alma ve aynı nitelikleri talep etme bakımından sınırlılıkları olduğu ileri sürülmüştür (Bakker vd. 2016). Bu çalışmada, söz konusu sınırlılığın etkisini azaltmak amacıyla Nvivo veri araştırma yazılım programı aracılığıyla karşılaştırmalı analiz yapılmış ve birbirinin aynı olan iş ilanları tespit edilerek kapsam dışında tutulmuştur.

4.2 İçerik Analizi

İş ilanlarının toplanacağı internet sitesi olarak www.kariyer.net belirlendikten sonra iç denetçilere ait iş ilanları “iç denetçi” anahtar kelimesi ile taranmıştır. Tarama neticesinde ortaya çıkan iş ilanları tek tek değerlendirilmiş ve 15 Ekim 2022-01 Nisan 2023 tarihleri arasında tam zamanlı ve yüz yüze çalışma imkânı sağlayan toplam 335 iş ilanı toplanmıştır. Toplanan iş ilanları, Nvivo veri araştırma yazılım programına yüklenmiştir.

İçerik analizi, bir metnin içerisinde bulunan özel bir kelime veya kelime grubunun tanımlanması ve metinde kaç kere geçtiğinin tespit edilmesi için kullanılan nitel bir yöntemdir (Verma vd., 2019). Bu çalışmada, belirlenen teknik ve teknik olmayan becerilerin toplanan 335 adet iş ilanında ne sıklıkla belirtildiğini tespit etmek amacıyla içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Toplanan iş ilanlarının %14.9'unun metin dili İngilizce olması nedeniyle içerik analizinde İngilizce anahtar kelimeler kullanılmıştır.

4.3 Manuel Beceri Sayma Tekniği

Teknik ve teknik olmayan beceriler için içerik analizi yapılırken literatürdeki çalışmaların bulgularından yararlanılmıştır (Kappelman vd., 2016; Burns vd., 2018; Gardiner vd., 2018; Akyıldız, 2019; Verma vd., 2019; Persaud, 2020; Aktaş vd., 2022). Anahtar kelimelerle yapılan taramalardan çıkan sonuçlar, manuel beceri sayma yöntemi ile sayılmıştır. Manuel beceri sayma tekniği, otomatik beceri sayma tekniğinin aksine, içerik analizinde çıkan sonuçların tek tek incelenerek metin içerisinde kullanıldığı anlamın değerlendirilmesini sağlayan bir tekniktir. Manuel beceri sayma tekniğinde, otomatik beceri sayma tekniğinin aksine daha fazla zaman harcanır. Ancak, elde edilen sonuçların güvenilirliği açısından otomatik beceri sayma tekniğinden daha etkilidir ve bu nedenle iş ilanlarında tercih edilen bir tekniktir (Harper, 2012; Khaouja vd., 2021).

Manuel beceri sayma tekniği, kapsam kontrolünün yanında, çıkan sonuçların iş ilanı içinde hangi bölümde geçtiğinin kontrolü için de değerlidir. www.kariyer.net internet sitesinden toplanan iş ilanları formatında ana hatlarıyla iki bölüm bulunmaktadır. Birincisi, iş ilanı hakkında çalışma şekli, bölüm, başvuru sayısı, ilan veren firmanın adı, şehir ve aranan pozisyon seviyesini içeren künye bölümüdür. Veriler toplanırken bu bilgilerin bulunduğu bölüm yazılım programına yüklenememektedir. İkinci bölüm ise iş tanımı ve aranan nitelikler kısımlarının olduğu iş ilanı metni olup, bu bölüm içerik analizinde incelenmiştir. Bu çalışmada aranan nitelikler kısmı analize dahil edilerek kapsam içine alınmış, iş tanımı kısmı kapsam dışında tutulmuştur. Bu nedenle, içerik analizi sonucunda çıkan sonuçların, aranan nitelikler bölümünde olup

olmaması manuel beceri tekniği ile kontrol edilmiştir. Sonuç olarak, otomatik beceri tekniği araştırmacıya zaman tasarrufu sağlamasına rağmen, çıkan sonuçların doğru değerlendirmesinin yapılması için manuel beceri sayma tekniği önem arz etmektedir.

5. ANALİZ

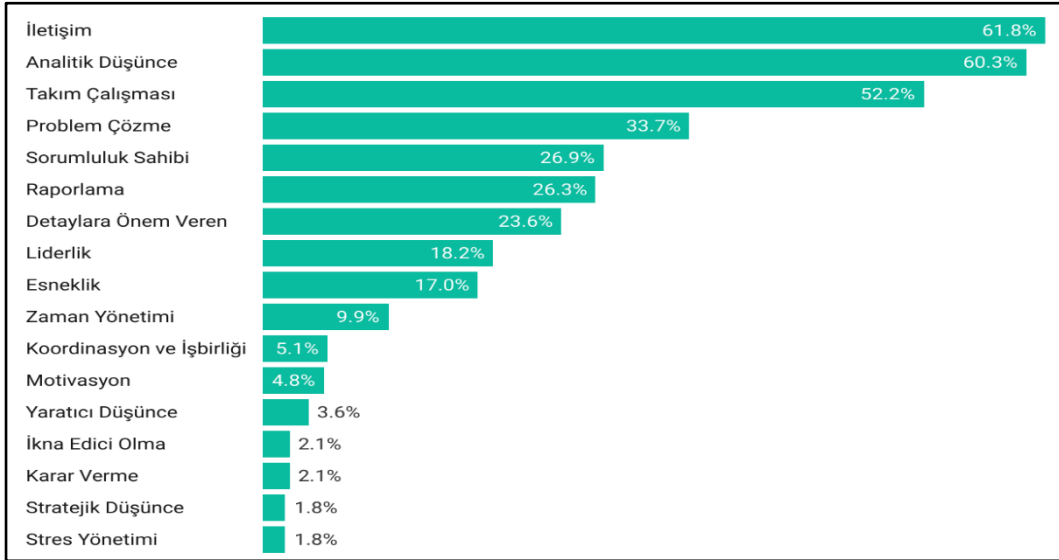
Çalışmada veriler sırasıyla teknik olmayan beceriler, teknik beceriler ve aranan diğer hususlar başlıkları altında analiz edilmiştir. Çalışmanın son bölümünde, tespit edilen tüm beceriler bütüncül bir şekilde değerlendirilmiş ve iç denetçilerde hangi beceri setinin daha fazla arandığı belirlenmiştir.

5.1 Teknik Olmayan Beceriler

Çalışmada literatürdeki çalışmalardan yararlanarak 17 adet teknik olmayan beceri belirlenmiştir. İncelenen dönemde iç denetçilere yönelik iş ilanlarında talep edilen teknik olmayan beceriler arasında sırasıyla; iletişim, analitik düşünce, takım çalışması, problem çözme, sorumluluk sahibi olma, raporlama, detaylara önem verme, liderlik ve esneklik becerilerinin en çok talep edilen becerilerden olduğu görülmüştür. Bu becerilerden iletişim, analitik düşünce, takım çalışması, problem çözme ve liderlik becerilerinin literatürde denetim ve BT alanındaki çalışmalarının bulguları ile örtüştüğü görülmektedir (Downey ve Zeltmann, 2008; Gallagher vd., 2010; Ahmed vd., 2012; Patel vd., 2012; Tambe ve Hitt, 2012; Keil vd., 2013; Kappelman vd., 2016; Gardiner vd., 2018; Bacigalupo vd., 2019; Mocanu ve Ciuera, 2019; Verma vd., 2019; Deloitte, 2020; Deloitte, 2021). Sorumluluk sahibi olma, raporlama ve detaylara önem verme becerilerinin bu çalışmaya özgü olarak en çok talep edilen becerilerden olduğu tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, yaratıcı düşünme, karar verme, stratejik planlama, koordinasyon ve iş birliği becerilerinin kritik teknik olmayan beceriler arasında olduğunu ileri süren çalışmaların aksine (Downey ve Zeltmann, 2008; Ahmed vd., 2012; Tambe ve Hitt, 2012; Keil vd., 2013; Kappelman vd., 2016; Bacigalupo vd., 2019; Verma vd., 2019), çalışmada bu becerilerin düşük frekansa sahip olduğu görülmüştür. İş ilanlarında talep edilen teknik olmayan beceriler ve frekansları Şekil-1’de gösterilmiştir.

Şekil 1. Talep Edilen Teknik Olmayan Beceriler ve Frekansları



5.2 Teknik Beceriler

Teknik beceri seti, teknik olmayan becerilerinin aksine daha geniş bir beceri havuzu içerir. Bu nedenle, çalışmada bu beceri seti bir bütün olarak değil, yabancı dil, konu bilgisi, teknoloji bilgisi, tecrübe bilgisi ve sertifikasyon alt başlıkları altında irdelenmiştir.

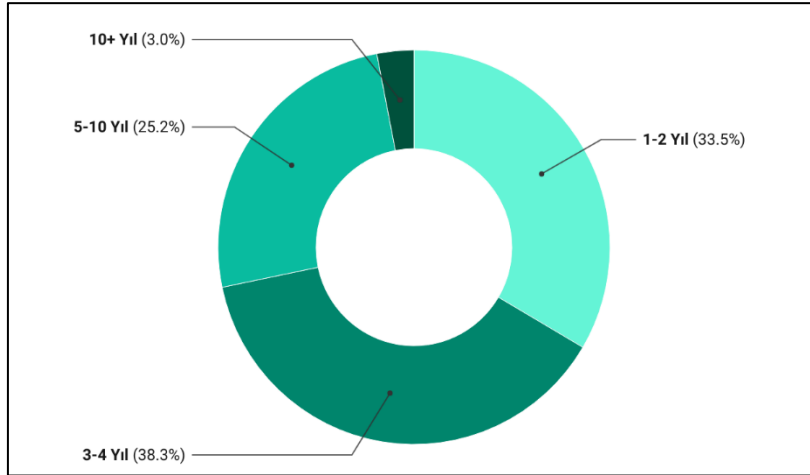
İş ilanlarında talep edilen yabancı diller incelendiğinde; İngilizcenin iş ilanlarının %60.9’unda yer aldığı tespit edilmiştir. Aranan diğer yabancı diller ise sırasıyla Rusça (%1.5), Almanca (%0.3), İspanyolca (%0.3) ve Arapça (%0.3) olup, bu diller oldukça düşük oranda talep edilmiştir.

İş ilanlarında, konu bilgisi becerisi; mevzuat bilgisi ve sektör/süreç/alan bilgisi olmak üzere iki alt başlıkta incelenmiştir. Hem mevzuat bilgisi ve hem de sektör/süreç/alan bilgisi iş ilanlarının %23.9’unda yer almaktadır. Mevzuat bilgisi için kelime bulut analizi yapıldığında, iç denetçilerden bu başlık altında Uluslararası İç Denetim Standartları, muhasebe standartları ile vergi ve muhasebe mevzuatına hâkim olunması hususlarının arandığı tespit edilmiştir. Söz konusu analiz sektör/süreç/alan bilgisi için yapıldığında ise denetim prosedür ve uygulamaları, risk odaklı denetim anlayışı, finansal ve operasyonel denetim, genel muhasebe, tek düzen hesap planı ve vergi denetimi ön plana çıkan konular arasındadır.

Teknoloji bilgisine sahip olmak, iş ilanlarının %25.7’sinde aranan teknik becerilerden biridir. Ancak, teknoloji bilgisini alt başlıklarda detaylandırmak, sahip olunması beklenen özel teknoloji becerilerini görmek açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda, teknoloji bilgisi değerlendirildiğinde; Microsoft Office becerisinin ön planda olduğu (%43), bu beceriyi kurumsal kaynak modüllerden SAP (System Analysis Program Development, %9.6) ve ERP (Enterprise Resource Planning, %5.4) kullanma becerilerinin takip ettiği görülmektedir. Veri tabanı ve programlama dilleri becerileri, iş ilanlarında göz ardı edilecek kadar düşük oranda aranan becerilerdendir. Veri tabanı dilleri olarak SQL (%1.5) ve Oracle (%0.3), yazılım programlama dillerinde ise sadece Phyton (%0.6) talep edilmiştir.

İç denetçilerde aranan tecrübe bilgisi incelendiğinde, ağırlıklı olarak sektör/süreç/alan tecrübesi arandığı görülmüştür. Sektör/süreç/alan tecrübesi, iş ilanlarının %48.7’sinde aranan bir nitelik iken teknoloji konusunda tecrübe sahibi olunması (%2.4) oldukça düşük bir oranda talep edilmektedir. İş ilanlarında tecrübe konusunda ayrıca adayların belli bir alanda sahip olması gereken asgari tecrübe yılı belirtilmiştir. Bu bilgi iş ilanlarının %69’unda belirtilmiş olup, oransal dağılımı Şekil 2’de gösterilmiştir. İç denetçilerden talep edilen asgari tecrübe yılının ortalaması 3.4 yıl ve medyanı ise 3 yıl olarak bulunmuştur. Tecrübenin iç denetçilerin profesyonelliği ve görev çıktıları kapsamında pozitif ve önemli bir etkisi bulunmakta olup (Arif ve Wardayati, 2017), işletmeler genelde adayların becerilerini doğrulamak amacıyla iş ilanlarında bu hususu belirtmektedir (Lira vd., 2021).

Şekil 2. Talep Edilen Asgari Tecrübe Yılı



Kişinin belirli bir alanda uzmanlaştığını gösteren sertifikalar, mesleki yetkinliği kanıtlamak bakımından son derece önemlidir. İç denetim alanında Uluslararası Sertifikalı İç Denetçi (CIA) yetkinliği temsil eden en önemli uluslararası sertifikadır (The Institute of Internal Auditors, 2023). Bunun yanı sıra, özellikle BT alanında denetim faaliyetleriyle ilişkili olan Uluslararası Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA), Sertifikalı Bilgi Sistemleri Güvenlik Uzmanı (CISSP), Sertifikalı Bilgi Gizliliği Uzmanı (CIPP), Sertifikalı Bilgi Güvenliği Yöneticisi (CISM), Risk ve Bilgi Sistemleri Kontrol Sertifikası (CRISC) ve Kurumsal BT Yönetişim Sertifikası (CGEIT) uluslararası alanda aranan diğer sertifikalardandır (Ağdeniz, 2021). Bu sertifikaların yanı sıra, ISO/IEC 27001 sertifikası da bilgi güvenliği alanında aranan sertifikalardan biridir.

Bununla birlikte, iş ilanları incelendiğinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sertifikası dışında diğer sertifikaların oldukça düşük oranlarda talep edildiği görülmektedir. İncelenen dönemde, iç denetçi alımına yönelik iş ilanlarının %22.1’inde SMMM sertifikası arandığı tespit edilmiştir. SMMM sertifikasını sırasıyla, yalnızca %6.6 oranla CIA ve %3.9 oranla CISA sertifikaları izlemektedir. BT alanında aranan diğer uluslararası sertifikalar arasında yer alan CISSP (%0.9), CISM (%0.6), CRISC (%0.6) ve CRMA (%0.6) ise yüzde birin altındadır. Bunun yanında, ISO 9001 Kalite Yönetimi (%1.8), İş Güvenliği Uzmanı (%1.5), Suiistimal İnceleme Uzmanlığı (CFE, %1.5), Sertifikalı Mali Muhasebeci (%1.2), ISO/IEC 27001 (%0.9), Kontrol Öz Değerlendirme (CCSA, %0.3), Veri Analisti (%0.3), Mali

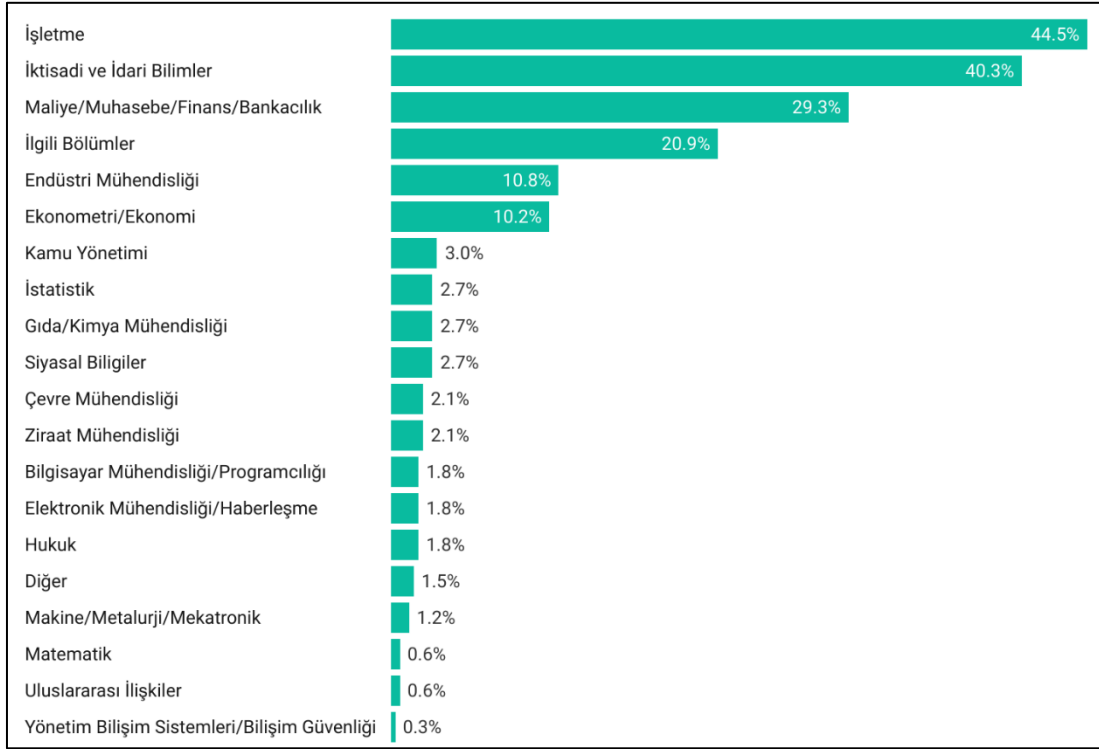
Hizmetler Denetçisi (CFSA, %0.3) ve Kara Para Aklama Tespit (CAMS, %0.3) sertifikaları aranan diğer sertifikalardandır.

5.3 Aranan Diğer Hususlar

İş ilanlarında belirtilen mezuniyet bölümleri ve dereceleri ile teknik ve teknik olmayan beceri setinde değerlendirilmeyen hususlar bu başlık altında incelenmiştir. Mezuniyete dair aranan özelliklerin iş ilanlarının tamamında yer almadığı görülmüştür. Bu bilgilerin olduğu iş ilanları incelendiğinde, lisans mezunu adayların (%82.1) yüksek oranda talep edildiği, bu hususu yüksek lisans (%14.9) ve ön lisans mezunu (%) derecelerinin izlediği tespit edilmiştir.

İş ilanlarında aranan mezuniyet bölümüne ilişkin dağılım Şekil-3’te gösterilmiştir. İş ilanlarının %21’inde “ilgili bölümden mezun olmak” ifadesi kullanılarak spesifik bir bölüm belirtilmemiştir. En çok talep edilen bölümlerin işletme, iktisadi ve idari bilimler, maliye/muhasebe/finans/bankacılık bölümleri olduğu görülmüştür.

Şekil 3. Talep Edilen Mezuniyet Bölümleri



İş ilanlarında teknik ve teknik olmayan beceriler kapsamında olmayan, ancak başvuru yapacak adaylardan yüksek oranda talep edilen üç nitelik tespit edilmiştir. Bunlar sırasıyla; askerlik hizmetini tamamlamış olmak (%31.6), aktif araç kullanmak (%29) ve seyahat kısıtı olmamak (%27.8) olarak sıralanabilir. 26 Haziran 2019 tarihinde bedelli askerlik kalıcı hale getirilmiş ve askerlik hizmeti bir ay olarak belirlenmiştir. Askerlik hizmetinin bu kadar kısa sürede tamamlanabilmesine rağmen, iş ilanlarının büyük bölümünde halen talep ediliyor olması dikkat çekici bir husustur. Bunun yanında, işletmeler kuruluş yapısına bağlı olarak merkez şubesi dışındaki birimlerinde yerinde denetim yapabilmektedir. Bu nedenle, iş ilanlarında aktif araç kullanma ve seyahat engeli olmama hususları yüksek oranda talep edilmektedir.

5.4 Becerilerin Genel Bir Değerlendirmesi

Beceriler teknik ve teknik olmayan beceri seti şeklinde sınıflandırılarak analiz edildikten sonra bir bütün olarak değerlendirilmiş ve iç denetçilerden en çok talep edilen beceriler tespit edilmiştir. Bu kapsamda, iş ilanlarının en az %10’unda talep edilen beceriler en çoktan aza doğru sıralanmış olup, söz konusu becerilerin frekans ve tüm iş ilanlarına oranı Tablo 2’de gösterilmiştir.

En çok talep edilen beceriler incelendiğinde, dokuz adet becerinin teknik olmayan beceri setinde ve ortalama frekansının 119.1 olduğu tespit edilmiştir. Teknik beceri setinden ise yedi adet becerinin olduğu görülmüş olup, bu becerilerin ortalama frekansı 118.7’dir. Bunun yanında, lisans mezunu, askerlik hizmeti, aktif araç kullanma ve seyahat kısıtının

olmaması gibi her iki beceri setinde yer almayan dört nitelik de en çok talep edilen beceriler arasında yerini almıştır. Tabloda bulunan her bir beceri setindeki beceri sayıları ve frekans ortalamaları göz önüne alındığında, beceri setlerinin birbirlerine karşı bariz bir üstünlüklerinin olmadığı, iç denetçiler için her iki beceri setinin dengede ve birbirlerinin tamamlayıcı unsuru oldukları görülmüştür.

Tablo 2. En Çok Talep Edilen 20 Beceri

Beceriler	Frekans	İş İlanlarına Oranı (%)	Beceri Seti
1 İletişim	207	61,8	Teknik Olmayan
2 İngilizce	204	60,9	Teknik
3 Analitik Düşünce	202	60,3	Teknik Olmayan
4 Takım Çalışması	175	52,2	Teknik Olmayan
5 Sektör/Süreç/Alan Tecrübesi	163	48,7	Teknik
6 Microsoft Office	144	43,0	Teknik
7 Problem Çözme	113	33,7	Teknik Olmayan
8 Lisans Mezunu	110	32,8	Diğer Nitelik
9 Askerlik Hizmeti Tamamlamış Olma	106	31,6	Diğer Nitelik
10 Aktif Araç Kullanma	97	29,0	Diğer Nitelik
11 Seyahat Kısıtı Olmama	93	27,8	Diğer Nitelik
12 Sorumluluk Alma	90	26,9	Teknik Olmayan
13 Raporlama	88	26,3	Teknik Olmayan
14 Teknoloji Bilgisi	86	25,7	Teknik
15 Sektör/Süreç/Alan Bilgisi	80	23,9	Teknik
16 Mevzuat Bilgisi	80	23,9	Teknik
17 Detaylara Dikkat Etme	79	23,6	Teknik Olmayan
18 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) Sertifikası	74	22,1	Teknik
19 Liderlik	61	18,2	Teknik Olmayan
20 Esneklik	57	17,0	Teknik Olmayan

6. SONUÇ

Dijitalleşmenin bir tercih olmaktan çıkıp bir zorunluluk haline gelmesi, işletmeleri önce iş stratejilerini BT ile uyumlu hale getirmeye, ardından bu teknolojilerle bütünleştirmeye zorlamıştır. Özellikle pandemi sonrasında, tüm sektörlerin yatırım ve iş yapış biçimlerinde değişikliğe giderek dijital dönüşüm süreçlerini hızlandırmaları, işletmelerin BT ve diğer dijital araçları daha yaygın bir şekilde kullanmalarına imkân sağlamıştır. İşletmelerin iş stratejileri, modelleri ve faaliyetlerinin değişime uğradığı bu süreçte, işgücü nitelikleri de kaçınılmaz olarak etkilenmiştir.

İşgücü niteliğinde değişikliğe yol açan dijital dönüşüm iç denetim faaliyetlerini yürütecek olan işgücü niteliği ile iç denetim faaliyetleri üzerinde kalıcı ve önemli etkiler yaratmaktadır. Dijital dönüşümün iç denetçiler ve iç denetim faaliyetleri üzerinde; denetim kapsamının değişmesi, danışmanlığa olan talebin artması ve denetim araçlarında dönüşüm olmak üzere üç alanda etkisi olmaktadır. İlk olarak, dijital dönüşüm sürecinde, BT riskleri özellikle siber güvenlik tehditleri, veri güvenliği sorunları, hizmet kesintileri ve teknolojik hatalar olarak belirginleşmiş ve bu durum üst yönetimin BT süreçlerine olan sınırlı bilgisi göz önünde bulundurularak iç denetim planlarında değişiklik gerekliliği doğurmuştur. İkinci olarak, kuruluşların dijitalleşme düzeyinin artmasıyla birlikte, iç denetçilerin danışmanlık faaliyetlerine olan talebin de artması beklenmektedir. Bu süreçte, iç denetim faaliyetlerinin yalnızca güvence sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda teknolojik zorluklarla mücadelede üst yönetime katkı sağlaması önem kazanmaktadır. Son olarak, dijital dönüşümün etkisiyle, iç denetim alanında yeni teknolojilerin kullanımı artmaktadır. İç denetçilerin veri analitiği, yapay zekâ ve akıllı

otomasyon teknolojilerine başvurarak denetim faaliyetlerini daha etkin ve verimli bir şekilde yürütmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir.

Dijitalleşme ile birlikte iç denetim faaliyetlerinde öne çıkan bu üç alanda nitelikli iç denetçilere ihtiyaç duyulması beklenir. Bu beklentiyle birlikte, uygulamada iç denetim faaliyetlerini talep eden işverenlerin bu yönde bir beklentiye sahip olup olmadıkları konusu önem kazanır. Bu kapsamda, çalışmada işverenlerce iç denetçilerde aranan niteliklerde bir değişiklik olup olmadığı sorusu araştırılmıştır. Özel sektörün iç denetçilerden beklentilerini tespit etmek amacıyla 15 Ekim 2022-01 Nisan 2023 tarihleri arasında www.kariyer.net internet sitesinde yayımlanan 335 adet iç denetçi iş ilanı incelenmiştir. İncelenen iş ilanları içerik analizi yapılarak teknik, teknik olmayan beceriler ile aranan diğer hususlar kapsamında analiz edilmiştir. Analiz neticesinde iş analizlerinin en az %10’unda aranan toplam 20 beceri sıralanmış ve çalışma sonucunda önemli bulgular tespit edilmiştir.

İç denetçilere yönelik iş ilanlarında en çok aranan teknik beceriler incelendiğinde, İngilizce, Microsoft Office, alan tecrübesi, teknoloji ile mevzuat bilgisinin üst sıralarda yer aldığı tespit edilmiştir. Teknolojinin hızlı değişimi ile birbirinden farklı teknolojik ürünlerin ortaya çıkması ve denetim alanında iç denetçilerin etkinliğini artıracak analitik uygulamaların yaygınlaşmasına rağmen, halen Microsoft Office uygulamaları becerilerinin yoğun olarak talep edilmesi dikkat çekicidir. Her ne kadar iş ilanlarında kurumsal kaynak modülleri aranan becerilerden olsa da bu oran oldukça düşük seviyededir (SAP %9.6 ve ERP %5.4). Siber güvenlik ve veri yönetiminin hiç olmadığı kadar öneminin artmasına rağmen iş ilanlarında ağ ve veri güvenliği, veri tabanı, veri yedekleme ve yazılım programlama dillerinin oldukça düşük oranda talep edilmesi dikkate değerdir. Bu hususlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, işletmelerde dijital çağın gerekleriyle uyumlu iç denetçi beceri setine ilişkin farkındalık düzeyinin henüz çok sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

Talep edilen teknik becerilerin yanında, iletişim, analitik düşünce, takım çalışmasına yatkınlık, problem çözme, sorumluluk sahibi olma, raporlama, detaycı olma, liderlik ve esneklik becerilerin en çok aranan teknik olmayan becerilerden olduğu tespit edilmiştir. İş ilanlarının en az %10’unda aranan toplam 20 beceri göz önüne alındığında, iç denetçiler için her iki beceri setinin önemli olduğu, teknik ve teknik olmayan beceri dengesinin talep edildiği görülmüştür. Bu bulgu, teknik ve teknik olmayan beceri setlerinin dengesinin önemine vurgu yapan Deloitte (2020; 2021) ile uyumlu; teknik becerilerin önemini vurgulayan Deloitte’in (2016; 2018) çalışmalarıyla farklılık göstermektedir.

Teknik ve teknik olmayan becerilere sahip olmak kadar bu becerilere sahip olunduğunun belgelenmesi de kritiktir. Bu bağlamda, mesleki sertifikasyonlar son derece önem arz etmektedir. Mesleki sertifikasyonlar, iş dünyasında çalışanların bilgi ve becerilerini standartlara uygun şekilde değerlendirip belgelemelerini sağlayarak, piyasa ve işverenler için güvenilir bir göstere niteliği taşır. İç denetim mesleği için de mesleki yetkinliği gösteren sertifikalar, iç denetçi adayları ve iç denetçiler için kritik öneme sahiptir, çünkü bu belgeler, sektördeki standartlara uygun bilgi ve becerilere sahip olduklarını kanıtlamalarına yardımcı olur. Bununla birlikte, çalışma sonucunda iş ilanlarının sadece %30.2’sinde bir veya birden fazla sertifika talep edildiği görülmüştür.

Sertifika talep edilen iş ilanları incelendiğinde, açık farkla ilk sırada SMMM sertifikası geldiği tespit edilmiştir. İncelenen iş ilanlarının %22.1’sinde SMMM sertifikası talep edilmiştir. CIA sertifikası iç denetçilerin mesleki yetkinliğini temsil eden en önemli uluslararası sertifika olmasına rağmen, incelenen iş ilanlarının sadece %6.6’sında talep edildiği görülmüştür. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından risk yönetimi alanında verilen Risk Yönetimi Güvence Sertifikası (CRMA) sertifikası iş ilanlarında kendine yüzde birin altında (%0.6) yer bulabilmiştir. Diğer uluslararası sertifikalar incelendiğinde, CISA sertifikasının iş ilanlarının sadece %3.9’unda talep edildiği tespit edilmiştir. BT alanında aranan diğer uluslararası sertifikalar arasında yer alan CISSP (%0.9), ISO/IEC 27001 (%0.9), CISM (%0.6), CRISC (%0.6) ise yüzde birin altındadır. Sertifikasyona dair bulgular bir bütün olarak değerlendirildiğinde, özel sektörün iç denetçileri BT denetiminden çok mali denetim alanında faydalanmak amacıyla istihdam ettiği ve özellikle uluslararası sertifika farkındalığının düşük düzeyde kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamız kapsamında incelenen iş ilanlarında, istihdam edilmek istenen iç denetçilerde aranan mezuniyet bölümlerinin sırasıyla işletme, iktisadi ve idari bilimler ile maliye/muhasebe/finans/bankacılık bölümleri olduğu görülmüştür. Dijital dönüşümün sonuçları itibarıyla iç denetçilerin BT denetimi ile birlikte mühendislik alanlarında teknik uzmanlık kazanması gerektiği bir gerçektir. Ancak, mezuniyet için aranan mühendislik bölümleri incelendiğinde ise, endüstri mühendisliği (%10.8), gıda/kimya mühendisliği (%2.7), bilgisayar mühendisliği (%1.8) ve elektronik mühendisliğinin (%1.8) arandığı görülmektedir. Bu bulgu, sertifikalar konusunda olduğu gibi özel sektörün iç denetçilerden dijital çağın gerektirdiği yetkinliklerden çok mali denetim alanındaki yetkinliklere önem verdiğini gösterir.

Sonuç olarak, incelenen iş ilanları kapsamında, Türkiye’de iç denetçi istihdam etmek isteyen işletmeler ağırlıklı olarak iletişim ve problem çözme becerisi yüksek, İngilizceye hâkim, analitik düşünce yapısına sahip, takım çalışmasına yatkın,

bulunduğu alanda tecrübe sahibi, Microsoft Office uygulamalarını iyi derecede kullanan ve iktisadi ve idari bilimler lisans mezun olanları talep ettiği tespit edilmiştir. Bu sonuçla, işletmelerin dijital çağın gerektirdiği iç denetçi becerilerini talep etme eğilimlerinin çok düşük olduğu gözlenmiştir.

Çalışmanın dijital çağda iç denetçi yetkinliği açısından iç denetçiler, işletmeler ve eğitim kurumlarına yönelik önemli çıktılar üretmesi beklenmektedir. Ayrıca çalışmanın, dijitalleşme bağlamında iç denetçilerin sahip olması gereken beceriler, mevcut iç denetçilerin beceri gereksinimlerindeki bu değişime ne ölçüde uyum sağladıkları ve işverenlerin bu becerileri talep düzeylerine ilişkin gelecekte yapılacak araştırmalara ışık tutacağına inanılmaktadır.

Kaynakça

- Abidin, S., & Ismail, R. (2010). Impact of workers' competence on their performance in the Malaysian private service sector. *Business and Economics Horizon*, s. 25-36.
- Aditya, B., Hartanto, R., & Nugroho, L. (2018). The Role of IT Audit in the Era of Digital Transformation. *In IOP Conference Series: Materials Science and Engineering* . 407. Bandung, Endonezya: IOP Publishing Ltd.
- Ağdeniz, Ş. (2021). Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetiminde Kamu İç Denetçilerinin Rolü ve Yetkinliklerine İlişkin Bir Araştırma. *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 5(2), s. 525-545.
- Ahmed, F., Capretz, L. F., & Campbell, P. (2012). Evaluating the Demand for Soft Skills in Software Development. *IT Prof.*, 14(1), s. 44-49.
- Ahmi, A., & Kent, S. (2012). The utilisation of generalized audit software (GAS) by external auditors. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), s. 88-113.
- Aktaş, B., Aktaş, N., & Akbıyık, A. (2022). İşgücü Piyasalarında Yönetim Bilişim Sistemleri Programlarının Farkındalığı: ABD VE Türkiye'deki İş İlanları Üzerinden Bir Değerlendirme. *Journal of Research in Business*, s. 60-79.
- Akyıldız, G. (2019, Şubat). İnsan Kaynağı Sağlama Sürecinde İş İlanlarının Ulusal Meslek Standartları Açısından Analizi. Ankara.
- Ansari, S., Garud, R., & Kumaraswamy, A. (2016). The Disruptor's Dilemma: TiVo and the US Television Ecosystem. *Strategic Management Journal*, 37(9), s. 1829-1853.
- Arif, A., & Wardayati, S. (2017). The influence of individual rank, work experience, and firm size, on the professionalism and output of internal auditor. *International Journal of Economics and Management*, 11(1), s. 141-154.
- Axryd, S. (2019). *Why 85% of big data projects fail*. <https://www.digitalnewsasia.com/insights/why-85-big-data-projects-fail> adresinden alındı
- Bacigalupo, M., Biagi, F., Caena, F., Pabollet, A., Cabrera, G., & Castano, M. (2019). *The changing nature of work and skills in the digital age*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Bakker, A., Munoz, A., & Vergel, A. (2016). Modelling job crafting behaviours: Implications for work engagement. *Human Relations*, 69(1), s. 169-189.
- Barrett, M. (2018). How Schools Can Promote the Intercultural Competence of Young People. *European Psychologist*, 1.
- Betti, N., & Sarens, G. (2020). Understanding the internal audit function in a digitalised business environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Bharadwaj, A., El Sawy, O., Pavlou, P., & Venkatraman, N. (2013). Digital business strategy: toward a next generation of insights. *MIS Quart*, 37(2), s. 471-482.
- Bingöl, D. (2006). *İnsan Kaynakları Yönetimi (Altıncı Baskı)*. İstanbul: Arıkan Basım Yayın.
- Bowden, J. M. (1993). *Implications for Higher Education of a Competency Based Approach to Education and Training*. Canberra: AGPS.
- Burgoyne, J. (1993). The competence movement: Issues, stakeholders and prospects. *Personnel Review*, 22(6), s. 6-13.
- Burns, T., Gao, Y., Sherman, C., & Klein, S. (2018). Do the Knowledge and Skills Required by Employers of Recent Graduates of Undergraduate Information Systems Programs Match. *Information Systems Education Journal*, 16(5), s. 56-65.
- Byars, L., & Rue, L. (2006). *Human Resource Management*. New York: McGraw Hill.
- Çağlayan, T., & Kiral, H. (2022). Internal Audit in Times of Crisis: The Case of COVID-19. In *Pandemnomics: The Pandemic's Lasting Economic Effects*. Singapore: Springer Nature Singapore., s. 65-81.
- Daidj, N. (2023). *The digital transformation of auditing and the evolution of the internal audit*. London and New York: Routledge.
- Deloitte. (2016). *Evolution or Irrelevance? Internal Audit at a crossroads*. Deloitte AG.
- Deloitte. (2018). *The innovation imperative: Forging Internal Audit's Path to Greater Impact and Influence*. Deloitte AG.

- Deloitte. (2020). *Global Audit Committee Survey, Internal Audit: Soaring through Turbulent Times*. Deloitte AG.
- Deloitte. (2021). *Building the Data Enabled Function of the Future: Internal Audit Digital and Analytics Survey*. Deloitte AG.
- Deloitte. (2023). *Riding the Wave, 2023 Hot Topics for IT Internal Audit, An Internal Audit Viewpoint*. Deloitte AG.
- Demirkan, H., Spohrer, J., & Welsler, J. (2016). Digital Innovation and Strategic Transformation. *IT Professional*, 18(6), s. 14-18.
- Downes, L., & Nunes, P. (2013). Big Bang Disruption. *Harvard Business Review*, s. 44-56.
- Downey, J., & Zeltmann, S. (2008). Mapping the MIS Curriculum Based on Critical Skills of New Graduates: An Empirical Examination of IT Professionals. *Journal of Information Systems Education*, 19(3).
- Fossen, F., & Sorgner, A. (2019). Mapping the Future of Occupations: Transformative and Destructive Effects of New Digital Technologies on Jobs. *Foresight and STI Governance*, 13(2), s. 10-18.
- Gallagher, K., Kaiser, K., Simon, J., Beath, C., & Goles, T. (2010). The Requisite Variety of Skills for IT Professionals. *Communications of the Acm*, 53(6), s. 144-148.
- Gardiner, A., Aasheim, C., Rutner, P., & Williams, S. (2018). Skill Requirements in Big Data: A Content Analysis of Job Advertisements. *Journal of Computer Information Systems*, 58(4), s. 374-384.
- Ghani, M., & Suryani, A. (2020). Professional Skill Requirements for Accountants: Analysis of Accounting Job Advertisements. *Jurnal Aset*, 12(2), s. 212-226.
- Gilli, K., Nippa, M., & Knappstein, M. (2022). Leadership competencies for digital transformation: An exploratory content analysis of job advertisements. *German Journal of Human Resource Management-Zeitschrift Fur Personalforschung*.
- Haque, A. (2011). Strategic Job Analysis and Competency Modeling in HRM: Lessons from Manufacturing Firms in Bangladesh. *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 3(3), s. 169-176.
- Harper, R. (2012). The collection and analysis of job advertisements: A review of research methodology. *Library and Information Research*, 36(112), s. 29-54.
- Havelka, D., & Merhout, J. (2009). Toward a theory of information technology professional competence. *Journal of Computer Information Systems*, 50(2), s. 106-116.
- Heckman, J., & Kautz, T. (2012). Hard evidence on soft skills. *Labour Economics*, 19(4), s. 451-464.
- Hussain, W., Clear, T., & MacDonell, S. (2017). Emerging trends for global DevOps: A New Zealand perspective. *Proceedings of the IEEE 12th International Conference on Global Software Engineering*, (s. 21-30). Buenos Aires, Argentina.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2014, Ocak). *Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi*. <https://webdosya.csb.gov.tr/db/icdenetim/editordosya/KamuBTDenetimiRehberi.pdf> adresinden alındı
- Kappelman, L., Jones, M. C., Johnson, V., McLean, E. R., & Boonme, K. (2016). Skills for success at different stages of an IT professional's career. *Commun. ACM*, 59(8), s. 64-70.
- Kariyer.net. (2023, Mart 31). *Hakkımızda*. <https://www.kariyer.net/kurumsal/hakkimizda#:~:text=Kariyer.net%20%C3%BCyesi%2094%20binin,g%C3%BCc%C3%BCn%C3%BC%20Kariyer.net%20arac%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1yla%20ar%C4%B1> adresinden alındı
- Karyağdı, N. (2022). Denetimde Teknolojik Gelişmelerin Denetim Sürecine Olan Etkilerinin Akademisyen Görüşleriyle İncelenmesi. *Denetişim*, 26, s. 13-31.
- Keil, M., Lee, H. K., & Deng, T. (2013). Understanding the most critical skills for managing IT projects: A Delphi study of IT project managers. *Information & Management*, 19(3), s. 398-414.
- Khaojua, I., Kassou, I., & Ghogho, M. (2021). A Survey on Skill Identification From Online Job Ads. *IEEE Access*, 9.
- Lawati, A., & Ali, S. (2015). Business perception to learn the art of Operating System auditing: A case of a local bank of Oman. *2015 IEEE 8th GCC Conference & Exhibition*, (s. 1-6). Muscat, Oman.
- Levenson, A., Van der Stede, W., & Cohen, S. (2006). Measuring the relationship between managerial competencies and performance. *Journal of Management*, 32(3), s. 360-380.
- Lira, T., Gomes, F., & Musial, N. (2021). Professional Skills and Competencies Required of Accountants: What Are The Requirements for Employment Advertisements? *Revista Catarinense da Ciencia Contabil*, 20, s. 1-26.
- Madzimore, J., & Baloyi, G. (2022). An Exploratory Study into the Impact of Digital Workforce on Organizational Performance at the Road Accident Fund. *ScienceRise: Pedagogical Education*, 2(47), s. 4-12.
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The Digital Transformation of External Audit and Its Impact on Corporate Governance. *Technological Forecasting & Social Change*, 150.
- Manpower Group. (2023, Haziran 10). *2023 Global Talent Shortage*. https://go.manpowergroup.com/hubfs/MPG_TS_2023_Infographic_FINAL.pdf adresinden alındı
- Merhout, J., & Buchman, S. (2007). Requisite Skills and Knowledge for Entry-Level IT Auditors. *Journal of Information Systems Education*, 4, s. 469-479.

- Mithas, S., Tafti, A., & Mitchell, W. (2013). How a Firm's Competitive Environment and Digital Strategic Posture Influence Digital Business Strategy. *MIS Quarterly*, 2, s. 511-536.
- Mocanu, M., & Ciuera, C. (2019). Developing an Index Score for the Internal Auditor Profile in Romania Based on Real Data Analysis. *Economic Computations and Economic Cybernetics Studies and Research*, 53(2), s. 93-111.
- Özgen, H., Öztürk, A., & Yalçın, A. (2005). *İnsan Kaynakları Yönetimi (İkinci Baskı)*. Adana: Nobel Kitapevi.
- Papoutsoglou, M., Mittas, N., & Angelis, L. (2017). Mining people analytics from StackOverflow job advertisements. *Proc. 43rd Euromicro Conf. Softw. Eng. Adv. Appl. (SEAA)* (s. 108-115). [Online]. Available: <https://ieeexplore.ieee.org/document/8051336>.
- Persaud, A. (2020). Key Competencies for Big Data Analytics Profesiions: A Multimethod Study. *Information Technology&People*.
- Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84(4), s. 1255-1280.
- Radovanovic, D., Radojevic, T., Lucic, D., & Sarac, M. (2010). IT audit in accordance with Cobit standard. *The 33rd International Convention MIPRO* (s. 1137-1141). Opatija, Hırvatistan: IEEE.
- Sabuncuoğlu, Z. (2005). *İnsan Kaynakları Yönetimi: Uygulamalı*. Bursa: Furkan Ofset.
- Saudi, H., & Dadush, U. (2023, Mart 15). *Inequality in Morocco: An International Perspective*. https://www.policycenter.ma/sites/default/files/2022-10/PP_19-13.pdf adresinden alındı
- Schoemaker, P., Heaton, S., & Teece, D. (2018). Innovation, dynamic capabilities, and leadership. *California management review*, 6(1), s. 15-42.
- Sebastian, I., Ross, J., Beath, C., Mocker, M., Moloney, K., & Fonstad, N. (2017). How Big Old Companies Navigate Digital Transformation. *MIS Quarterly Executive*, 3, s. 197-213.
- Secretcv.com. (2023, Mart 31). *Hakkımızda*. <https://www.secretcv.com/kurumsal/hakkimizda> adresinden alındı
- Setyaningrum, D., Mita, A., & Rosdini, D. (2022). Internal Auditor Competency Gap: Perception of Students, Academics and Practitioners. *Jurnal Reviu Akutansi Dan Keunangan*, 12(3), s. 696-710.
- SimilarWeb. (2023a). *Competitive Research*. Geography: https://pro.similarweb.com/#/digitalsuite/websiteanalysis/audience-geography*/999/3m?key=linkedin.com&webSource=Total adresinden alındı
- SimilarWeb. (2023b). *En Popüler Web Siteleri Sıralaması*. <https://www.similarweb.com/tr/top-websites/jobs-and-career/jobs-and-employment/> adresinden alındı
- Stenberg, R. K. (1990). *Competence Considered*. New Haven: Yale University Press.
- Survey, E. W. (2020). www.eurofound.europa.eu/surveys/smt/ewcs/results.htm adresinden alındı
- Tambe, P., & Hitt, L. M. (2012). Now IT's Personal: Offshoring and the Shifting Skill Composition of the U.S. Information Technology Workforce. *Management Science*, 58(4), s. 678-695.
- Tan, L., & Laswad, F. (2018). Professional Skills Required of Accountants: What Do Job Advertisements Tell Us? *Accounting Education*, s. 1-30.
- The Institute of Internal Auditors. (2023). *Certified Internal Auditor*. <https://www.theiia.org/en/certifications/cia/> adresinden alındı
- Trenerry, B., Chng, S., Wang, Y., Suhaila, Z., Lim, S., Lu, H., & Oh, P. (2021). Preparing Workplaces for Digital Transformation: An Integrative Review and Framework of Multi-Level Factors. *Frontiers in Psychology*, 12.
- Venkatraman, N. (1994). IT-Enabled Business Transformation: From Automation to Business Scope Redefinition. *Sloan Management Review*, 2, s. 73-87.
- Verhoef, P. B. (2021). Digital transformation: A multidisciplinary reflection and research agenda. *Journal of Business Research*, 122, s. 889-901.
- Verma, A., Yurov, K., Lane, P., & Yurova, Y. (2019). An investigation of skill requirements for business and data analytics positions: A content analysis of job advertisements. *Journal of Education for Business*, 94(4), s. 243-250.
- Wowczko, I. (2015). Skills and vacancy analysis with data mining techniques. *Informatics*, 2(4), s. 31-49.
- Wölmert, N., & Papies, D. (2016). On-demand Streaming Services and Music Industry Revenues - Insights from Spotify's Market Entry. *International Journal of Research in Marketing*, 33(2), s. 314-327.