

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 • 2025/32

TRDİZİN

Yayın Kurulu

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

Doç. Dr. Halis KIRAL / Öğretim Üyesi, Ankara
Sosyal Bilimler 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

İçindekiler

1. EFFICIENCY MEASUREMENT OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE: A RESEARCH ON COMPANIES IN TÜRKİYE
Yusuf Ersoy, Ali Tehci, Fuad Selamzade
Sayfa: 1 - 9
2. MONITORING ACTIVITY IN THE RISK-ORIENTED INTERNAL AUDIT: A MODEL PROPOSAL
İlkay Erarslan, Kenan Orçanlı
Sayfa: 10 - 19
3. ACCOUNTQUAL Muhasebe Hizmet Kalitesi Ölçeğinin Türkçeye Uyarlanması ve Psikometrik Özelliklerinin Sınanması
Zülküf Çevik
Sayfa: 20 - 32
4. THE TRANSITION FROM DIVAN-I MEZALIM TO OMBUDSMAN: ADDRESSING THE NEED FOR PUBLIC MONITORING
Mustafa Demirkol
Sayfa: 33 - 44
5. DUYGUSAL ZEKÂ İLE TÜKENMİŞLİK ARASINDAKİ İLİŞKİ: İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE BİR ARAŞTIRMA
Salih Serbest, Özkan Öztürk
Sayfa: 45 - 64
6. MEASURING THE PRODUCTIVITY OF AUDIT FIRMS IN TÜRKİYE: A MALMQUIST INDEX APPROACH
Serhat Şamil
Sayfa: 65 - 76
7. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI
Murat İnce, Coşkun Can Aktan
Sayfa: 77 - 95
8. FİRMAYA ÖZGÜ DEĞERLERİN AÇIKLANAN KİLİT DENETİM KONULARI ÜZERİNE ETKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜ ARAŞTIRMASI
Filiz Özşahin Koç

Sayfa: 96 - 107

9. DİJİTAL DÖNÜŞÜM İŞİĞİNDA İÇ DENETİM ÜZERİNE BİBLİYOMETRİK ANALİZ YAKLAŞIMI

Onur Erişen
Sayfa: 108 - 130

10. YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA İÇ KONTROL: SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Oğuz Kuyumcu
Sayfa: 131 - 147

11. DENETİM KOMİTESİ ÖZELLİKLERİNİN KİLİT DENETİM AÇIKLAMALARINA ETKİSİ: BIST 100'DE BİR UYGULAMA

Eda Köse, İsmail Bekci
Sayfa: 148 - 159

12. KİLİT DENETİM KONULARININ DENETİM ROTASYONU VE DENETİM GECİKMESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yusuf Kurt
Sayfa: 160 - 172

13. A GUIDANCE AND ASSURANCE-BASED INTERPRETATION OF THE INTERNAL AUDITING PROFESSION FROM A PROPHETIC PERSPECTIVE

Ahmet Efe
Sayfa: 173 - 188

14. UYAP'IN HOLİSTİK GÜVENLİK DENETİMİ

Hakan Yıldırım
Sayfa: 189 - 203

15. BAĞIMSIZ DENETÇİLERE UYGULANAN YAPTIRIM KARARLARININ YARGI KARARLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

İsa Kılıç
Sayfa: 204 - 219



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: 16, Sayı: 32, 1-9, 2025

Araştırma Makalesi

EFFICIENCY MEASUREMENT OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE: A RESEARCH ON COMPANIES IN TÜRKİYE

(YAPAY ZEKÂ ETKİNLİK ÖLÇÜMÜ: TÜRKİYE'DE ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA)

Yusuf ERSOY¹, Ali TEHCİ², Fuad SELAMZADE³

ABSTRACT

The use of technology is increasing due to Industry 4.0. Both countries and organizations have had to invest in the field of artificial intelligence (AI) to compete with their rivals in global competitive conditions and to adapt to the ever-changing world. An organization or a country needs to evaluate its performance to ensure its sustainability constantly. The Data Envelopment Analysis (DEA) method is widely used in performance evaluation. This study aimed to evaluate Türkiye AI performance for the nine years between 2014 and 2022. In the research, years were included in the analysis as the decision-making unit. Two input and two output variables were used in the analyses. The study was carried out by using the input-oriented CCR DEA model and its super-efficiency model. According to the results of the analysis, efficient/inefficient decision-making units were determined. Several potential improvement suggestions have been put forward for inefficient decision-making units.

Keywords: Industry 4.0, Performance, Efficiency, DEA, Artificial Intelligence

JEL Classification: L25

ÖZ

Endüstri 4.0'a bağlı olarak teknoloji kullanımı her geçen gün artmaktadır. Gerek ülkeler gerekse organizasyonlar küresel rekabet koşullarında rakipleriyle mücadele edebilmek ve sürekli değişen dünyaya uyum sağlayabilmek için yapay zekâ alanına yatırımlar yapmak zorunda kalmıştır. Bir organizasyonun veya ülkenin sürdürülebilirliğini sağlayabilmesi için performansını değerlendirmesi oldukça önemlidir. Veri Zarflama Analizi (VZA) yöntemi performans değerlendirmesinde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Bu çalışmada Türkiye'nin 2014-2022 yılları arasındaki dokuz yıl için yapay zekâ performansının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Araştırmada, karar verme birimi olarak yıllar analize dâhil edilmiştir. Analizlerde iki girdi ve iki çıktı değişkeni kullanılmıştır. Çalışma girdi odaklı CCR VZA ve süper etkinlik modeli kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre etkin olan/olmayan karar verme birimleri belirlenmiştir. Etkin olmayan karar verme birimleri için potansiyel iyileştirme önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Endüstri 4.0, Performans, Etkinlik, VZA, Yapay Zekâ

JEL Kodları: L25

¹ Doç. Dr., Muş Alparslan University, Orcid: 0000-0002-0106-1695, y.ersoy@alparslan.edu.tr

² Doç. Dr., Ordu University, Orcid: 0000-0001-9949-2794, a.tehci@odu.edu.tr

³ Doç. Dr., Muş Alparslan University, Orcid: 0000-0002-2436-8948, f.salamov@alparslan.edu.tr

1. INTRODUCTION

As a result of technological developments, change and transformation continue rapidly. Especially today, with artificial intelligence (AI), algorithms that bring the characteristic features of human intelligence to computers and systems that can produce solutions to problems by exhibiting human-like intelligent behavior are being developed (Öztemel, 2020). AI, which combines computer science and data sets, is a technology that realizes many human characteristics such as speaking, writing, learning, making analysis, etc. (IBM, 2024). AI technologies, with their computational speed and storage capacity, contribute to decision-making processes thanks to their capabilities in data analysis (Tsang & Lee, 2022). AI, designed to digitally imitate human intelligence (Huang & Rust, 2018), is defined as a machine that uses algorithms and statistics to perform human-specific functions. AI, derived from the idea that machines can think like humans (Zhang et al., 2021), enables systems to produce actions through intelligent processes using data collected from physical and virtual environments. It works with huge data and has emerged as the most fascinating technology developed in recent years (Chintalapati & Pandey, 2022). It differs from other information technologies because it can update itself through data while processing information for people's use (Huang & Rust, 2022). AI, which aims to artificially produce the intelligent behavior of creatures in nature, is used in different fields. As a result of developments in information and communication technologies, AI is used in many sectors such as automotive, manufacturing, law, health, education, and e-commerce, and provides various benefits (Davenport et al., 2020). Developments in this field are becoming vital for organizations and investments are reaching significant levels each day. While investments in this field already account for large shares, it would not be wrong to say that investments will continue to increase in the future.

To compete in the competitive global environment, investments must be made in the field of AI. Because it has comprehensive effects on both social and economic development and has become the driving force for industrial transformation (Zhang et al., 2023; Dong & Wang, 2023). Social development and development, manufacturing and production industry, environment, energy and natural resources, aviation and space, education, agriculture, finance, defense, health, human resources, e-government applications, e-commerce, culture, art, taxation, logistics, it is stated that it has application areas in all sectors such as tourism, sports, informatics, and communication (TBD, 2020). In the report of the Istanbul Chamber of Commerce Strategic Research Center, it is reported that venture capital investments in the field of AI on a global scale in 2021 reached 214 billion 782 million dollars and decreased to 124.9 billion dollars in 2022. The European Parliamentary Research Service (EPRS) document stated that the global AI market is valued at over \$145 billion in 2023. The US and China are in the first place in investment in AI. It is stated that the EU will invest \$2.35 billion in AI in the 2021-2027 period. (EPRS, 2024). It is seen that these investments will continue to increase in the future. It has been stated that in Türkiye, AI entry capital investments, which were 1.6 million dollars in 2020, amounted to 2 billion 81 million dollars in 2021. As a result of sectoral data in 2021, it was stated that media, robotics, and healthcare were among the sectors in which the most investments were made (İTOSAM, 2024). The rate of startups in Türkiye stating that they use any of the AI technologies will be 3.5% in 2022 and 5.5% in 2023. When the reasons why startups do not use AI are examined; it was stated that the most essential reason was that the costs were too high, with 60.7%. This was followed by the lack of relevant expertise in the initiative with 53.8% and incompatibility with existing equipment, software or systems with 49.6%, respectively (TÜİK, 2023). Therefore, it is very crucial for organizations or countries to constantly evaluate their efficiency and productivity to ensure their sustainability. In this context, Data Envelopment Analysis (DEA) is one of the important non-parametric methods that is widely applied (Wanke et al., 2016). The current study, it is expected that the evaluation of Türkiye AI performance for the 9 years between 2014 and 2022 will contribute to both the sector and policymakers.

The rest of the study is organized as follows. The second chapter includes a literature review. In the third section, the DEA method used in the research is explained and information about the input and output variables used in the analysis is included. The fourth section contains the analysis results. In the fifth chapter, a general evaluation of the study was made.

2. LITERATURE

DEA method is widely used in many different fields such as energy, technology, banking, agriculture, tourism, supply chain, transportation, education, manufacturing systems, aviation, and health. (Emrouznejad & Yang, 2018; Yu & He, 2020; Ersoy, 2021; Xiao et al., 2023; Yu & Rakshit, 2023; Pan et al., 2024; Oukil et al., 2024; Antunes et al., 2024). As in many sectors, there are studies carried out using the DEA method in the field of intelligent automation systems and AI. Azadeh et al. (2011) proposed an integrated approach to analyze the impact of personnel attributes of 102 branches of a bank operating in the private sector on branch efficiency. In the proposed algorithm, the impact of personnel productivity characteristics on total productivity is evaluated through DEA an Artificial Neural Network. Hu et al. (2019) used the DEA method in their study to evaluate the financial performance of 34 companies listed in the AI industry on China's Shanghai and Shenzhen stock exchanges. In the activity analysis, development capability, operational capability, solvency, and innovation capability were used as input variables and profitability was used as output variable. Gao et al. (2020) used the DEA method to evaluate the innovation effectiveness of 40 typical AI companies in China. According to

the study results, the comprehensive efficiency is low, scale efficiency and pure technical efficiency are not high, and some enterprises have factors in redundancy.

Mirmozaffari et al. (2021) developed a method to analyze and evaluate the eco-efficiency determining factor of 22 local cement companies in Iran between 2015 and 2019. Two widely used AI approaches were used in the study. To achieve the purpose of the research, optimization DEA and machine learning algorithms were used in the first and second steps, respectively. After applying the proposed model, the Malmquist productivity index was computed to evaluate the productivity of companies over 2015–2019 period. Yu (2021) analyzed the theory of data envelopment and cloud edge computing in his study. He also applied this to intelligent robot development theory. In the study, the development trend of the intelligent social robot was analyzed from the perspectives of electrical engineering and data analytics. In the research, the basic direction of bionic robot design was established based on environmental analysis and examination of bionic robot products. Liu et al. (2022) examined the impact of AI on the energy efficiency of manufacturing enterprises. The research revealed several important findings. According to the research results, AI, measured by industrial robots, significantly increases the energy efficiency of manufacturing enterprises. According to the mechanism test, AI supports the improvement in energy efficiency by promoting technological progress. According to the heterogeneity analysis, it turns out that the age of manufacturing enterprises hinders the encouraging effect of AI on energy efficiency. Yen et al. (2023) investigated in their study how smart port design can affect the efficiency of maritime transportation with a three-step DEA-Tobit modelling approach. The top 20 international ports in the world, according to their production capacities, were used in the research. First, the operational efficiency of the ports was evaluated using the DEA method. In the research, automation, environment, and intelligence were determined as smart port design to investigate the effect of smart port design. The essentials of three different smart port designs were determined with the analytical hierarchy process. Finally, the Tobit regression model evaluated how weighted smart port features affect operating efficiency. Shi et al. (2024) used the DEA method in their study to effectively evaluate the effectiveness of the innovation of the regional AI industry to promote the allocation of resources and the development of the AI sector. There are three essential aspects of the results of this study. First, the AI industry in China has achieved improvements in scale efficiency and technical efficiency between 2015 and 2018. Secondly, China's AI industry shows inter-regional heterogeneity. Third, three environmental factors such as the level of economic development, government innovation support, and maturity of the technology market have an impact on innovation efficiency.

3. METHOD

3.1. Data Envelopment Analysis

DEA, a linear programming-based method, is used to evaluate the performance of decision-making units (Selamzade et al., 2023; Oukil et al., 2024; Pan et al., 2024; Dalir et al., 2024). DEA, introduced by Farrell (1957) in "Measurement of Productive Efficiency", was developed by Charnes et al. (1978). It is a nonparametric mathematical programming approach (Antunes et al., 2024; Oukil et al., 2024; Arunyanart, 2024). Banker, Charnes and Cooper (1984) then introduced the BCC model, which separates technical efficiency from scale efficiency. However, in the current study, efficiency evaluation was made using the input-oriented CCR model. The input-oriented CCR model (Cooper et al., 2011; Xu & Quenniche, 2012; Selamzade et al., 2023; Ersoy & Tehci, 2023) and the Super Efficiency (SE) CCR model (Seiford & Zhu, 1999: 175; Xu & Ouenniche, 2012; Ersoy and Tehci, 2023) can be seen in Table 1. The efficiency score must be "1" for DMUs to be efficient (Ersoy, 2021; Selamzade et al., 2023). When comparing the CCR and SE CCR models, it can be stated that the efficiency score of SE CCR can exceed 1, allowing efficient DMUs to be ranked, and DMUs with excessive inputs or outputs can be excluded from the analysis. In order to apply DEA, decision-making units with similar characteristics should be selected. In addition, previous studies in the literature have shown that the total number of decision-making units should generally be twice the total number of inputs and outputs (Çelik, 2016; Ersoy, 2021). In model (1) and model (2), x_{ij} denotes the amount of input i used by DMU_j and y_{rj} denotes the amount of output r produced by DMU_j . In model (1), $j = 1, \dots, n$ and θ_i refers to DMU_i whose efficiency is measured. If the optimal value of θ_i is equal to 1, then DMU_i under evaluation is efficient; else, $\theta_i < 1$ indicates that DMU_i is inefficient. In model (2), $\theta_i < 1$ indicates that DMU_i is inefficient; else, efficient DMU_s will have a $\theta_i \geq 1$ (Ersoy, 2021).

Table 1. Input-Oriented CCR Model and SE-CCR Model

Classic input-oriented CCR Model	Input-oriented SE-CCR Model
----------------------------------	-----------------------------

$\min \theta_t$ <p><i>s.t.</i></p> $\sum_{j=1}^n \lambda_j x_{ij} \leq \theta_t x_{it}, \quad i = 1, \dots, m \quad (1)$ $\sum_{j=1}^n \lambda_j y_{rj} \geq y_{rt}, \quad r = 1, \dots, s$ $\lambda_j \geq 0, \quad j = 1, \dots, n$	$\min \theta_t$ <p><i>s.t.</i></p> $\sum_{\substack{j=1 \\ j \neq t}}^n \lambda_j x_{ij} \leq \theta_t x_{it}, \quad i = 1, \dots, m \quad (2)$ $\sum_{\substack{j=1 \\ j \neq t}}^n \lambda_j y_{rj} \geq y_{rt}, \quad r = 1, \dots, s$ $\lambda_j \geq 0, \quad j = 1, \dots, n$
---	---

3.2. Data and Variables

The input and output variables used in the study were obtained from the 2024 report on AI prepared by the Istanbul Chamber of Commerce Strategic Research Center (İTOSAM, 2024). Venture capital investments in AI (Million Dollars) and Number of companies developing AI in Türkiye were used as input variables in the study. Number of industrial robot installations and Number of industrial robot stocks were used as output variables in the study. Statistics regarding the input and output variables used in the research are shown in Table 2, and the correlation between input and output variables is shown in Table 3. AI is a new and developing field. Therefore, due to the limited data and scarcity of sectoral reports in the field of AI in Türkiye, effectiveness analyses were conducted with limited data.

Table 2. Statistical Indicators of Input and Output Variables for 2014-2022

	Venture capital investments in AI (Million Dollars)	Number of companies developing AI in Türkiye	Number of industrial robot installations	Number of industrial robot stocks
Max	2081	860	3748	22735
Min	1	152	1246	6286
Average	263.67	422.89	2193.33	13626.33
Std deviation	687.00	246.69	762.91	5371.22

Table 3. Correlation Relationship Between Input and Output Variables

	Venture capital investments in AI (Million Dollars)	Number of companies developing AI in Türkiye	Number of industrial robot installations	Number of industrial robot stocks
Venture capital investments in AI (Million Dollars)	1			
Number of companies developing AI in Türkiye	0.537	1		
Number of industrial robot installations	0.532	0.897	1	
Number of industrial robot stocks	0.483	0.983	0.899	1

The first two columns of Table 2 include the input variables. The third and fourth columns of Table 2 include the output variables. The first row of Table 2 contains the maximum values of the input and output variables, while the other rows contain their minimum values, mean values, and standard deviations, respectively. Table 3 includes the statistical representation of the correlation of input and output variables. It is understood from Table 3 that the highest correlation value is 0.983 between the output variable "Number of industrial robot stocks" and the input variable "Number of companies developing AI in Türkiye".

4. RESULTS

DEA analysis was carried out using the EMS 1.3.0 package program. The results of the effectiveness analysis for the CCR DEA model and SE-CCR DEA model are given in Table 4.

Table 4. Efficiency Scores

DMU	CCR	SE-CCR
2014	1.000	1.219
2015	1.000	1.101
2016	0.964	0.964
2017	0.973	0.973
2018	1.000	1.027
2019	0.807	0.807
2020	1.000	1.220
2021	0.641	0.641
2022	0.629	0.629

In the second column of Table 4, there are CCR effectiveness scores, and in the third column, there are SE-CCR scores. According to the effectiveness scores in Table 4, 2014, 2015, 2018, and 2020 were effective. Efficient years are ranked among themselves according to their SE-CCR efficiency scores. Among the effective years, 2020 was determined to be the most effective DMU with an efficiency score of 1,220. For DMUs that are not effective to become effective, some potential improvement suggestions need to be presented. Potential improvement suggestions for inefficient years are shown in Table 5.

Table 5. Potential Improvement Suggestions for Inefficient Years

Year	Efficiency Score	Variable	Original Value	Projected Value	Difference	Rate
2016	0.96	Number of industrial robot installations	1840	2168.422	328.4224	17.85
		Number of industrial robot stocks	9756	10120.03	364.0334	3.73
2017	0.97	Number of industrial robot installations	2050	2415.444	365.444	17.83
		Number of industrial robot stocks	11599	11918.916	319.916	2.76
2019	0.81	Number of industrial robot installations	1807	3982.983	2175.983	120.42
		Number of industrial robot stocks	15033	18634.869	3601.869	23.96
2021	0.64	Number of industrial robot installations	3070	6477.196	3407.196	110.98
		Number of industrial robot stocks	19325	30163.598	10838.6	56.09
2022	0.63	Number of industrial robot installations	3748	7758.201	4010.201	107.00
		Number of industrial robot stocks	22735	36129.101	13394.1	58.91

Table 5 shows the efficiency score for 2017 as 0.97. For 2017 to be effective, it is recommended that the number of industrial robot installations be 2415.44 and the number of industrial robot stocks be 11918.916. Similarly, potential improvement suggestions for other inefficient years are given in Table 5. It was evaluated with the scores as given in Table 4.

5. DISCUSSION AND CONCLUSION

Due to the increase in labor costs in developed countries, most of the international companies operating in these countries have shifted their production to developing countries. Smart automation systems can make production more flexible, as well as reduce the role of the workforce in the production process. Thus, developing countries have begun to lose their biggest competitive advantage against smart automation systems. One of the main reasons why developed countries ensure the widespread use of smart automation technologies is to prevent the development of other countries, especially China. Intelligent automation systems and AI are used by developed countries to bring industrial investments back to their lands. Thus, intelligent automation systems and AI are used as tools by developed countries to both compete economically and protect their national interests against developing countries (İTOSAM, 2024). When evaluated from this perspective, it is essential to evaluate the effectiveness of intelligent automation systems and AI sectors in developed and developing countries. It can be said that national studies on AI in general are primarily conducted in the fields of logistics (Aylak et al., 2021), healthcare (Keleş, 2022), education (İşler and Kılıç, 2021), and human resource management (Gür et al., 2019). China has garnered significant attention in research related to the AI sector. Factors such as the economic development level of countries, governmental support, and the maturity of the technology market (Shi et al., 2024), increasing R&D investments, and excavating high-quality scientific research (Dong & Wang, 2023), are believed to enhance effectiveness in this industry. Lyu and Cui (2024) assessed the financial performance of Chinese AI companies from 2018 to 2022. Their findings indicate that these companies generally performed well financially and exhibited potential for improvement, as well as a consistent growth trend. These insights can be interpreted as general recommendations. Consequently, similar recommendations can be made for evaluating the effectiveness of the current study.

In this study, the effectiveness of the AI sector in Türkiye was evaluated yearly. In the research, efficiency analysis was conducted using the DEA method. Input-oriented CCR model and super efficiency model were used for efficiency measurement. According to DEA activity results, Türkiye was found effective in 2014, 2015, 2018 and 2020. The ranking of the efficient years among themselves was made according to the results of the super-efficiency CCR model, and the most effective year was determined to be 2020. Globally, it is also seen in the reports that AI investments increased in 2021 and decreased in the following few years. It can be said that this is parallel to the national economies. Therefore, reasons such as high costs and lack of relevant experts may cause low efficiency in recent years. However, it can be said that it is promising for the coming years. Additionally, potential improvement suggestions for ineffective years are included in the findings section of the study. Since research results depend on the input and output variables used in the analysis, changes in the input and output variables may affect the analysis results. When evaluated from this perspective, it is useful to remember that the efficiency results obtained with DEA are relative. Like many other studies, this one has certain limitations. One of the limitations of the study is that the research only covers Türkiye. Another key limitation is that the DEA analysis was conducted using only two inputs and two outputs. Another limitation is that years were used as DMU in the study. In future studies, efficiency measurements can be made using different input and output variables in different sectors such as tourism, energy, agriculture, health, education and manufacturing. Additionally, studies can be conducted using multi-criteria decision-making methods such as TOPSIS, EDAS, CODAS, AHP, VIKOR, Fuzzy AHP, Fuzzy TOPSIS, Fuzzy VIKOR or different methods in addition to the DEA method. This study emphasizes the importance of using AI effectively. The research results may guide public and private sector representatives in the field of AI.

References

- Antunes, J., Hadi-Vencheh, A., Jamshidi, A., Tan, Y., Wanke, P. (2024). Cost efficiency of Chinese banks: Evidence from DEA and MLP-SSRP analysis. *Expert Systems with Applications*, 237. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2023.121432>
- Arunyanart, S. (2024). Performance evaluation of facility locations using integrated DEA-based techniques. *Heliyon*, 10, <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e32430>
- Aylak, B. L., Oral, O., Yazıcı K. (2021). Using Artificial Intelligence and Machine Learning Applications in Logistics. *El-Cezeri Journal of Science and Engineering*, 8(1), 74-93. <https://doi.org/10.31202/ecjse.776314>
- Azadeh, A., Saberi, M., Moghaddam, R.T., Javanmardi, L. (2011). An integrated Data Envelopment Analysis–Artificial Neural Network–Rough Set Algorithm for assessment of personnel efficiency. *Expert Systems with Applications*, 38(3), 1364-1373. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2010.07.033>
- Banker, R.D., A. Charnes, W.W. Cooper (1984). Models for Estimating Technical and Scale Efficiencies. *Management Science*, 30(9), 1078-1092. <https://doi.org/10.1287/mnsc.30.9.1078>

- Charnes, A., Cooper, W. W., & Rhodes, E. (1978). Measuring the efficiency of decision making units. *European journal of operational research*, 2(6), 429-444. [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(78\)90138-8](https://doi.org/10.1016/0377-2217(78)90138-8)
- Chintalapati, S., Pandey, S. K. (2022). Artificial intelligence in marketing: A systematic literature review. *International Journal of Market Research*, 64(1), 38-68. <https://doi.org/10.1177/14707853211018428>
- Cooper, W.W., Seiford, L.M., and Zhu, J. (2011). Data envelopment analysis: History, models, and interpretations. In W. Cooper, L. Seiford, & J. Zhu (Eds.), *Handbook on data envelopment analysis*. Springer
- Çelik, M.K. (2016). Evaluating the Efficiency of Business in Tourism Sector with Data Envelopment Analysis. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 65-88. <https://doi.org/10.18092/ijeas.58275>
- Dalir, O., Torabi, T., Rabiei, M., Jahromi, Y.M. (2024). Application of data envelopment analysis in determining the efficiency of management and company. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications (IJNAA)*, 15(6), 237-243. <http://dx.doi.org/10.22075/ijnaa.2023.31175.4582>
- Davenport, T., Guha, A., Grewal, D., Bressgott, T. (2020). How artificial intelligence will change the future of marketing. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 48, 24-42. <https://doi.org/10.1007/s11747-019-00696-0>
- Dong, Y., Wang, D. (2023). China's artificial intelligence efficiency and its influencing factors: Based on DEA-Malmquist and Tobit regression model. *Decision Science Letters*, 12(4), 729-738. <https://doi.org/10.5267/j.dsl.2023.7.003>
- Emrouznejad, A., Yang, G-L. (2018). A survey and analysis of the first 40 years of scholarly literature in DEA: 1978–2016. *Socio-Economic Planning Sciences*, 61, 4-8. <https://doi.org/10.1016/j.seps.2017.01.008>
- EPRS (2024). [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2024/760392/EPRS_ATA\(2024\)760392_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2024/760392/EPRS_ATA(2024)760392_EN.pdf) Accessed 27.09.2024
- Ersoy, Y. (2021). Performance Evaluation in Distance Education by Using Data Envelopment Analysis (DEA) and TOPSIS Methods. *Arabian Journal for Science and Engineering*, 46, 1803-1807. <https://doi.org/10.1007/s13369-020-05087-0>
- Ersoy, Y., Tehci, A. (2023). Efficiency Evaluation of Energy Companies with Data Envelopment Analysis. *The Journal of International Scientific Researches*, 8(3), 360-366. <https://doi.org/10.23834/isrjournal.1331147>
- Farrell, M. J. (1957). The measurement of productive efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society: Series A (General)*, 120(3), 253-290. <https://doi.org/10.2307/2343100>
- Gao, X., Yang, Z., Sun, Z. (2020). Research on the Innovation Efficiency of Artificial Intelligence Enterprise Based on DEA Method. *Advances in Economics, Business and Management Research*, Atlantis Press, 133, 1-6. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200402.001>
- Gür, Y. E., Ayden, C., & Yücel, A. (2019). Effects to Human Resources Managements of Developments in Artificial Intelligence. *Firat University International Journal of Economics and Administrative Sciences*, 3(2), 137-158.
- Hu, J., Nian, Z., & Wang, X. (2019). Research on financial performance evaluation on artificial intelligence listed companies in China based on DEA method. 2019 Portland International Conference on Management of Engineering and Technology (PICMET), 1-6, IEEE. <https://doi.org/10.23919/PICMET.2019.8893931>
- Huang, M. H., Rust, R. T. (2018). Artificial intelligence in service. *Journal of Service Research*, 21(2), 155-172. <https://doi.org/10.1177/1094670517752459>
- Huang, M. H., Rust, R. T. (2022). A framework for collaborative artificial intelligence in marketing. *Journal of Retailing*, 98(2), 209-223. <https://doi.org/10.1016/j.jretai.2021.03.001>
- IBM (2024). <https://www.ibm.com/topics/artificial-intelligence> Accessed 12.07.2024
- İTOSAM, (2024). Akıllı Otomasyon Çağında Ulusların Rekabeti: Yapay, Zeka, Robotlar ve Gelişen Ülkeler, İTO Sektörel Araştırmalar Yayın NO: 2024-18, İstanbul. 1-94. <https://itosam.org.tr/duyuru/itosamdan-yeni-rapor-ptdv>, Accessed 12/06/2024
- İşler, B., & Kılıç, M.Y (2021). The Use and Development of Artificial Intelligence in Education 5(1), 1-11. https://doi.org/10.17932/IAU.EJNM.25480200.2021/ejnm_v5i1001
- Keleş, H. (2022). Artificial Intelligence Applications in Medicine. *Journal of Kırıkkale University Faculty of Medicine*, 24(3), 604-613. <https://doi.org/10.24938/kutfd.1214512>

- Liu, J., Qian, Y., Yang, Y., Yang, Z. (2022). Can Artificial Intelligence Improve the Energy Efficiency of Manufacturing Companies? Evidence from China. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 19(4), 1-18. <https://doi.org/10.3390/ijerph19042091>
- Lyu, R., & Cui, C. (2024). A Study on the Financial Performance of Chinese Artificial Intelligence Listed Companies Based on the DEA-Malmquist Model. *Highlights in Science, Engineering and Technology*, 98, 452-462. <https://doi.org/10.54097/mrqzrx17>
- Mirmozaffari, M., Shadkam, E., Khalili, S.M., Kabirifar, K., Yazdani, R., Gashteroodkhani, T.A. (2021). A novel artificial intelligent approach: comparison of machine learning tools and algorithms based on optimization DEA Malmquist productivity index for eco-efficiency evaluation. *International Journal of Energy Sector Management*, 15(3), 523-550. <https://doi.org/10.1108/IJESM-02-2020-0003>
- Oukil, A., Kennedy, R.E., Al-Hajri, A., Soltani, A.A. (2024). Unveiling the potential of hotel mergers: A hybrid DEA approach for optimizing sector-wide performance in the hospitality industry. *International Journal of Hospitality Management*, 116, <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2023.103620>
- Öztemel, E. (2020). Yapay Zekâ ve İnsanlığın Geleceği. TÜBA-Bilişim Teknolojileri ve İletişim Çalışma Grubu Bilişim Teknolojisi ve İletişim: İnternet ve Toplumsal Etkileri Çalıştayı, 77-90. <https://doi.org/10.53478/TUBA.2020.011>
- Pan, Y., Zhang, C-C., Lee, C-C., Lv, S. (2024). Environmental performance evaluation of electric enterprises during a power crisis: Evidence from DEA methods and AI prediction algorithms. *Energy Economics*, 130, <https://doi.org/10.1016/j.eneco.2023.107285>
- Seiford, L.M, Zhu, J. (1999). Infeasibility of super-efficiency data envelopment analysis models. *INFOR: Information Systems and Operational Research*, 37(2), 174–187. <https://doi.org/10.1080/03155986.1999.11732379>
- Selamzade, F., Ersoy, Y., Ozdemir, Y., Celik, M.Y. (2023). Health Efficiency Measurement of OECD Countries Against the COVID-19 Pandemic by Using DEA and MCDM Methods. *Arabian Journal for Science and Engineering*, 48(11), 15695-15712. <https://doi.org/10.1007/s13369-023-08114-y>
- Shi, J., Mei, J., Zhu, L., Wang, Y. (2024). Estimating the Innovation Efficiency of the Artificial Intelligence Industry in China Based on the Three-Stage DEA Model. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 71, 9217-9228. <https://doi.org/10.1109/TEM.2023.3323292>
- TBD, (2020). Türkiye’de Yapay Zekânın Gelişimi için Görüşler ve Öneriler, Türkiye Bilişim Derneği Kavramsal Rapor <https://www.tbd.org.tr/pdf/yapay-zeka-raporu.pdf>
- Tsang, Y. P., & Lee, C. K. M. (2022). Artificial intelligence in industrial design: A semi-automated literature survey. *Engineering Applications of Artificial Intelligence*, 112, 104884. <https://doi.org/10.1016/j.engappai.2022.104884>
- TÜİK (2023). <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisimlerde-Bilisim-Teknolojileri-Kullanim-Arastirmasi-2023-49393> Accessed 15.07.2024
- Xiao, K., Ullah, W., Fu, J., Zhang, X. (2023). Poverty Alleviation Efficiency of Tourism and Its Spatiotemporal Differentiation in Jiangxi Province of China Based on the DEA Model. *Sage Open*, 13(2). <https://doi.org/10.1177/21582440231168835>
- Xu, B., Ouenniche, J. (2012) A data envelopment analysis-based framework for the relative performance evaluation of competing crude oil prices volatility forecasting models. *Energy Economics*, 34(2), 576–583. <https://doi.org/10.1016/j.eneco.2011.12.005>
- Wanke, P., Azad, M. A. K., Barros, C. P. (2016). Predicting efficiency in Malaysian Islamic banks: A two-stage TOPSIS and neural networks approach. *Research in International Business and Finance*, 36, 485-498. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2015.10.002>
- Yen, B.T.H., Huang, M-J., Lai, H-J., Cho, H-H., Huang, Y-L. (2023). How smart port design influences port efficiency- A DEA-Tobit approach. *Research in Transportation Business & Management*, 46, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.rtbm.2022.100862>
- Yu, D., He, X. (2020). A bibliometric study for DEA applied to energy efficiency: Trends and future challenges. *Applied Energy*, 268, <https://doi.org/10.1016/j.apenergy.2020.115048>
- Yu, M-M., Rakshit, I. (2023). An alternative assessment approach to global logistics performance evaluation: Common weight H-DEA approach. *International Transaction in Operational Research*, 1-24. <https://doi.org/10.1111/itor.13360>

Yu, S. (2021). Cloud edge computing for socialization robot based on intelligent data envelopment. *Computers & Electrical Engineering*, 92, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.compeleceng.2021.107136>

Zhang, Q., Lu, J., Jin, Y. (2021). Artificial intelligence in recommender systems. *Complex & Intelligent Systems*, 7(1), 439-457. <https://doi.org/10.1007/s40747-020-00212-w>

Zhang, B., Zhu, J., & Su, H. (2023). Toward the third generation artificial intelligence. *Science China Information Sciences*, 66(2), 121101. <https://doi.org/10.1007/s11432-021-3449-x>



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: 16, Sayı: 32, 10-19, 2025

Araştırma Makalesi

MONITORING ACTIVITY IN RISK-ORIENTED INTERNAL AUDITING: A MODEL PROPOSAL (RİSK ODAKLI İÇ DENETİMDE TAKİP FAALİYETİ: BİR MODEL ÖNERİSİ)

İlkay ERARSLAN¹ Kenan ORÇANLI²

ABSTRACT

The purpose of this article is to make a proposal for process development for monitoring activities in a way that includes experiences gained from audits conducted in order to achieve the goal of risk-oriented internal audit function in institutions and to contribute a guiding study on the subject to the literature. In this study, first of all, the risk-oriented internal audit approach and monitoring process are explained with the document analysis method, and then a model for the monitoring process is presented and conclusions and recommendations are made. By using the document analysis method and the features of the risk-oriented internal audit approach, an original application process was compiled to test the risk and control processes for the internal audit activities required for an effectively functioning monitoring system. It is suggested that risk-oriented internal auditing will be an important tool in increasing the added value for institutions with the monitoring system designed for risk-oriented internal audit activity, which examines the processes and offers suggestions for areas of development in order to ensure that all financial and non-financial resources are used effectively, economically and efficiently and to add value to the work of the organization.

Keywords: Monitoring, Organizational Strategy, Risk-Oriented Internal Audit, Process.

JEL Classification: M10, M42

ÖZ

Bu makalenin amacı; kurumlarda risk odaklı iç denetim işlevinin hedefine ulaşabilmesi için icra edilen denetimlerden elde edilmiş tecrübeleri kapsayacak şekilde izleme faaliyetine yönelik süreç geliştirme önerisi yapılması ve konu hakkında yol gösterici bir çalışmayı literatüre kazandırmaktır. Bu yazında öncelikle doküman analiz yöntemiyle risk odaklı iç denetim yaklaşımı ve izleme süreci anlatılmakta müteakiben de izleme faaliyetini geliştirmeye yönelik bir süreç ortaya konarak sonuç ve önerilerde bulunmaktadır. Doküman analiz yöntemiyle risk odaklı iç denetim yaklaşımının özellikleri kullanılarak etkin işleyen izleme sistemi için gerekli iç denetim faaliyetleri için risk ve kontrol süreçlerinin test edileceği özgün bir uygulama süreci derlenmiştir. Mali ve mali olmayan tüm kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak ve örgütün çalışmalarına değer katmak amacıyla süreçleri inceleyerek gelişim alanlarına yönelik öneriler sunan risk odaklı iç denetim faaliyeti için tasarlanan izleme sistemi ile risk odaklı iç denetimin kurumlar için katma değeri artırmada önemli bir araç olacağı önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İzleme, Örgütsel Strateji, Risk Odaklı İç Denetim, Süreç.

JEL Kodları: M10, M42

¹ Dr. Öğr. Üyesi (Sorumlu yazar), İstanbul Beykent Üniversitesi İşletme Bölümü, İstanbul, Orcid Id: 0000-0002-1550-3693, ilkaye@beykent.edu.tr

² Doç. Dr. İstanbul Beykent Üniversitesi Yönetim Bilişim Sistemleri Bölümü, İstanbul, Orcid Id: 0000-0001-5716-4004, kenanorcanli@gmail.com

1. INTRODUCTION

Internal audit practices, with origins dating back to earlier times, have held a significant place in organizational strategy and management since 1940 (Dittenhofer, 2001). For an extended period, internal auditing was limited to aspects such as safeguarding the organization's assets and monitoring control procedures for processes. However, business risks within institutions have become more prevalent and diversified. This situation has compelled many organizations to reshape their strategies and reassess their internal auditing approaches (Szpirglas, 2006). During this process, it has become evident that risk-oriented internal auditing is critical for effective corporate risk management. Consequently, risk-orientated internal auditing has enabled internal auditors to play a more influential role within organizations (Spira & Page, 2003). Risk-oriented internal auditing is not a unitary or individual approach but relies on a holistic analysis of systems, examining risks within this framework. By adopting a systems approach, risk-oriented internal auditing addresses risks not on an individual or unit basis, but integratively across all points of the process (Koutopis & Tsamis, 2009).

Risk-oriented internal auditing is an approach that aligns internal auditing within organizations with the framework of corporate risk management. This approach contributes to the effective execution of corporate risk management processes. The risk-oriented internal audit approach aims to focus limited internal audit resources on the organization's most risky areas, identifying critical risk points in these areas, and ensuring that resources are used effectively, economically, and efficiently.

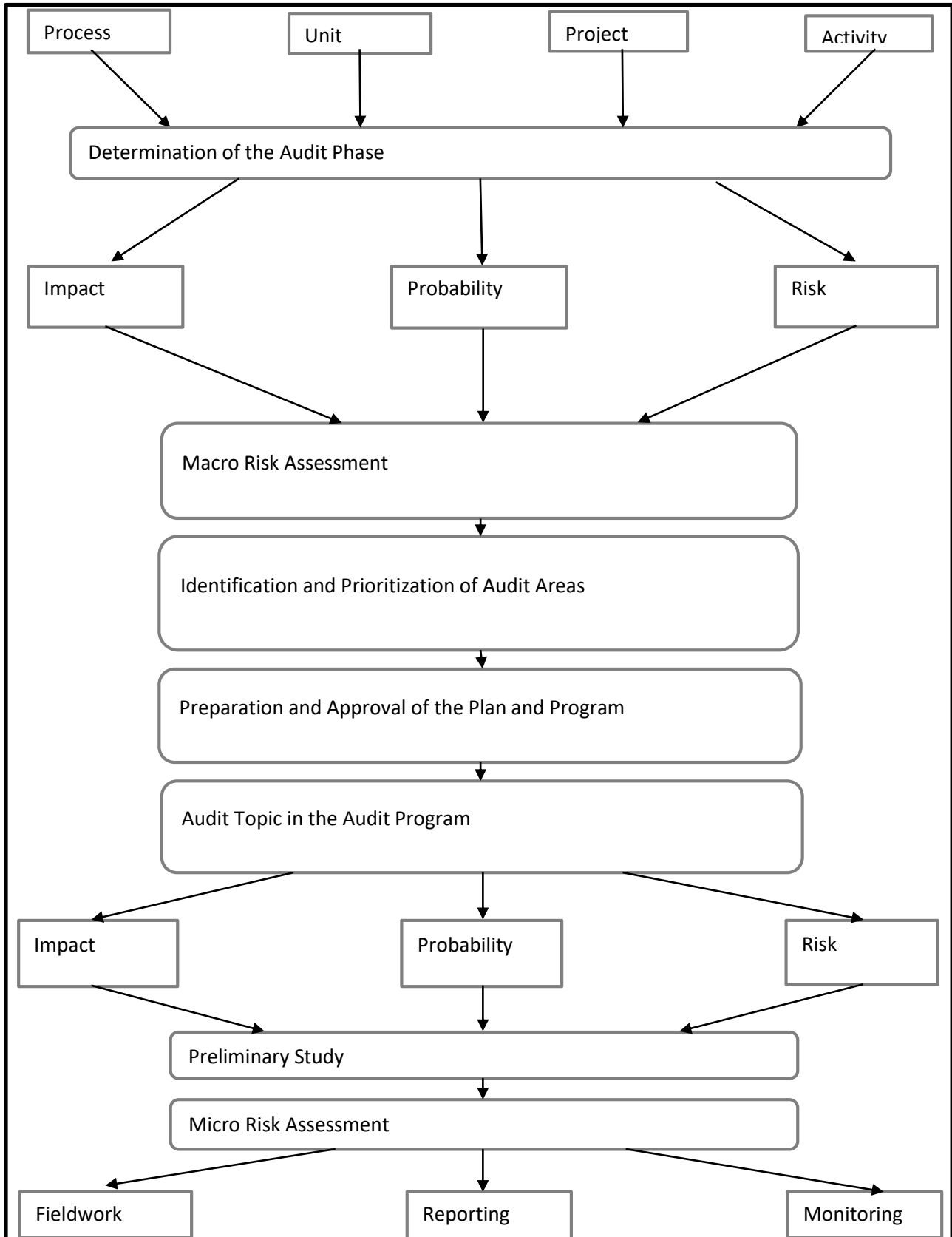
One of the key features of risk-oriented internal auditing is the systematic monitoring of recommendations generated from internal audit activities and reporting the results to top management. Monitoring plays a crucial role in achieving the objectives of internal auditing. A systematic approach to the monitoring process, developed by internal audit units (IAUs), will be a fundamental component in ensuring the effectiveness of internal auditing. In this context, viewing the monitoring process merely as a form of correspondence would result in significant shortcomings.

There is no article in the international literature specifically addressing the monitoring process. In the national literature, while there is no study proposing a model for the monitoring process, a case study with an example of an automation system for monitoring has been identified (Kızılboğa, 2012). This study will be notable as the first work in the field proposing a process for the monitoring activity of internal auditing. The aim of this study is to provide a proposal for developing a process for the monitoring system, which plays a critical role in the effectiveness of internal auditing. This article will first describe the characteristics of the risk-oriented internal audit approach and the monitoring activity using document analysis methods, followed by the proposal of a process development related to the topic, concluding with results and evaluations.

2. RISK-ORIENTED INTERNAL AUDITING

Internal auditing supports risk management processes by identifying and monitoring business risks. It also examines whether internal control mechanisms in the organization are being implemented effectively and efficiently (Görmen & Korkmaz, 2022). The risk-oriented internal audit approach emphasizes the identification of the organization's most risky areas, the definition of risks within the processes related to these areas, the adequacy and effectiveness of risk mitigation procedures, and the importance of reporting and monitoring processes (Coetzee & Lubbe, 2014). According to Koutopis and Tsamis (2009), the structured risk-oriented auditing technique should include risk management practices (risk identification, management, and communication) not only during the preparation of annual audit programs but throughout all individual audit activities (audit planning, execution, and reporting phases). This approach ultimately facilitates comprehensive reporting and monitoring to mitigate the impact of risks that could hinder the achievement of organizational objectives (Figure 1).

Figure 1. Risk-Oriented Internal Audit Process



(Created by the Authors Based on Literature Review Results)

According to Coetzee and Lubbe (2014), structured risk-oriented internal auditing is implemented when audit areas are aligned with the organization's critical activities and objectives, and when risk assessment activities are conducted on the audited processes during individual audits, and the adequacy of the risk and control systems is tested. The implementation of risk-oriented internal auditing will focus on the organization's most risky processes, reveal deficiencies in risk management, and identify weaknesses in corporate governance/internal control/corporate risk management areas, thereby addressing the root causes of misalignments between organizational goals and practices, providing solutions, and ensuring assurance to senior management. Additionally, the holistic approach introduced by risk-oriented internal auditing will enhance the effectiveness and efficiency of audit procedures, ensure the proper allocation of internal audit resources, and increase focus on achieving audit objectives.

Risks originating from the activities of the business, which may prevent the business from achieving its goals and affect the effectiveness and efficiency of the activities, must be identified and managed by reducing existing risks to acceptable levels. Risk management can be provided by the internal audit unit or internal auditors within the organization (Mandalas & Can, 2020). Risk-oriented internal auditing is a process that addresses both specific and uncertain risks. It aims to correct processes related to the effective, efficient, and more economical use of organizational resources. As an approach, risk-oriented internal auditing focuses on risk levels, thereby adding value to all processes within the organization. For organizations to accurately assess their risk situations, it is crucial that internal auditors obtain correct and up-to-date data encompassing these processes. With this data, internal auditors can evaluate risks properly, which will enable the development of annual audit programs and task plans for audits that are aligned with the set objectives (Gibson, 2003).

The theory of risk-oriented auditing suggests that internal auditors' ability to assess future risks improves as they gain experience. This theory claims that auditors become more efficient in their evaluations during the audit process as they accumulate experience. Risk-oriented internal auditing is applied to internal control and risk management systems. Well-established internal control and risk management systems within the organization enhance the effectiveness of risk-oriented internal auditing. Through this approach, awareness of risk management, identification of risk control points, and implementation of appropriate measures are developed across all units of the organization, contributing to more effective future risk-oriented internal audits (Castanheira et al., 2010). According to the theory of risk-oriented auditing, the identification and management of risks are the responsibility of management. One of the core tasks of internal auditing is to ensure that these risks are managed correctly and to provide assurance (Koutopis & Tsamis, 2009). The internal audit unit can fulfill its mission most effectively when the organization has its own risk management framework. This includes elements such as how managers identify, assess, respond to, report on risks, and monitor the effectiveness of responses to risks (Habbe et al., 2019).

Risk-oriented internal auditing is a methodology that connects internal auditing with the organization's overall risk management framework (Kirogo et al., 2014). Risk-oriented internal auditing ensures that internal audit provides assurance to senior management that risk management processes are effectively managing risk, considering the organization's risk appetite. Goodwin-Stewart and Kent (2006) highlight the significant role of internal auditing in monitoring an organization's risk profile and taking steps to improve risk management. The goal of internal auditing is to increase the organization's efficiency and effectiveness through constructive contributions to processes. Internal auditing is an indispensable management tool for ensuring effective internal control. Risk-oriented internal auditing is a methodology that connects internal auditing to the organization's risk management framework. Internal auditors examine all corporate risk management processes through risk-oriented internal auditing to ensure effective risk management.

Internal auditing is designed to support management as part of the organization. Therefore, internal auditors should align with management in terms of language and direction. The paradigm emphasizing risk-oriented aspects is directly connected to management objectives, and the impact of risk-oriented internal auditing results is significant for achieving organizational goals. Risks are the obstacles to achieving organizational objectives. The focus on risk allows internal auditors to meet with organizational management in similar stakeholder positions. During the internal audit process, the controls performed to test the reliability of risks provide a straightforward and quick tool for achieving organizational goals (Erlina et al., 2018).

The varying needs within organizations lead to inconsistencies in processes and systems. Consequently, organizations are moving away from traditional compliance audit attitudes and are adopting a risk-oriented systems audit approach that adds value to organizational processes (Abdol Mohammadi et al., 2006).

In the systems audit approach, strategic analyses are conducted by reviewing organizational goals, potential risks, and related controls, and business processes are evaluated (Campbell et al., 2006). Risks in processes are identified and addressed through assessment and monitoring processes, ensuring that resources are focused on priorities (Kunkel, 2004). In systems auditing, the analyses create value by identifying and analyzing risks and controls, determining and resolving

bottlenecks and issues in the process, and proposing methods for more effective, quality, and efficient implementation (Aydoğan et al., 2014).

Risk-oriented internal auditing, conducted to add value to organizational systems and processes, enhance effectiveness, or improve operations, involves analyzing all dimensions of processes related to the topics specified in the risk-oriented audit program, systematically examining the activities with a risk/control focus, and providing constructive solutions to mitigate or eliminate potential risks or problems.

The impact of risk-oriented internal auditing depends on the implementation of reports containing findings about risks that could hinder the achievement of organizational goals, along with recommendations/action plans prepared to address these risks and the monitoring of their execution.

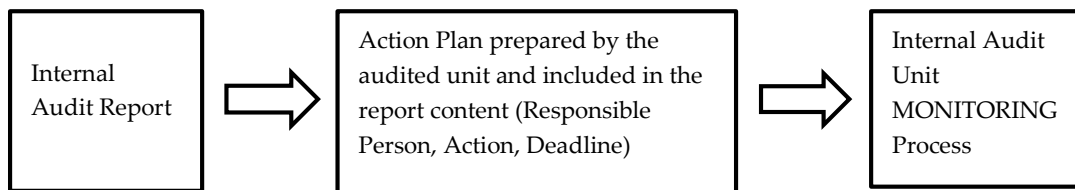
3. MONITORING

The value creation of internal auditing for an organization's activities is achieved through the implementation of actions related to the recommendations presented in audit and advisory reports (Bayar, 2019). Systematic monitoring of the implementation status of action plans created by units after audit activities is required (Figure 2). Monitoring, one of the stages of the internal audit process, involves tracking whether the recommendations have been implemented by the process owners after the reporting phase. The internal audit process does not conclude with the publication of the audit report; the audit results must also be monitored.

The monitoring mechanism is one of the main components of the audit cycle. The internal audit process consists of four stages: planning, execution, reporting, and monitoring. During the planning phase of internal auditing, auditors collect relevant background information and make contact with the audited unit. After determining the objectives, scope, and timing of fieldwork, auditors proceed to identify risks to prepare a task work plan. Once the audit tests are planned with the task work plan, fieldwork is conducted by internal audit teams. In the execution phase, senior managers are informed about the audit process through regular meetings. Audit observations, potential findings, and recommendations are discussed with the audited unit as they are identified. Finally, in the reporting phase, a summary of audit findings, results, and recommendations is formally communicated to the relevant unit through a final report.

The fourth stage of the internal audit cycle is monitoring. Monitoring involves tracking whether the actions related to the recommendations provided for completing the internal auditing have been implemented. The monitoring phase is a critical stage of internal auditing because failure to monitor the results of the audit renders the audit incomplete. It is evident that the ultimate goals intended by internal auditing will not be achieved if the audit recommendations are not effectively monitored. More specifically, if all recommendations arising from the audit and the action plans committed by the relevant units are not adhered to within a specific timeframe, the efforts undertaken during the audit process may become ineffective and lead to resource wastage. Therefore, the monitoring process should be owned by senior management.

Figure 2. Monitoring Process



(Created by the Authors Based on Literature Review Results)

For audits to achieve their expected outcomes, addressing the deficiencies identified during the audit process is essential. This requires monitoring the implementation of recommendations. To analyze the monitoring process, it is useful to first examine how this issue is addressed in national legislation and international standards. The internal audit process, which has been included in the scope of audits through Law No. 5018 on Public Financial Management and Control (2003), is also reflected in the legislation. Articles 13, 15, 44, and 48 of the Regulation on the Working Principles and Procedures of Internal Auditors (2006), which was issued based on this law, specify that monitoring results should be reported to senior management and that audit findings should be monitored (Regulation on the Working Principles and Procedures of Internal Auditors, 2006; Law No. 5018 on Public Financial Management and Control, 2003).

In the International Professional Practices Framework prepared by the Institute of Internal Auditors (IIA), which serves as a professional guide, the topic of monitoring is addressed in Standards 2060 and 2500 and their associated application guidelines. Standard 2060 discusses monitoring within the scope of reporting to senior management, while Standard 2500 examines the subject under the heading of progress observation, emphasizing that the internal audit manager should establish and operate a system for this purpose (UMUÇ, 2017).

The Public Internal Audit Guide, prepared by examining national and international regulations, states that the audited unit must inform the Internal Audit Units about its actions regarding the findings to close the issue. If internal auditors decide that the items specified in the action plan have been addressed based on the information and documents submitted by the audited unit, the finding is marked as "COMPLETED" by the monitoring internal auditor.

If the audited unit fails to complete the activities and requests an extension, a one-time extension can be granted, and the additional time is determined based on the significance and nature of the finding, but it cannot exceed a reasonable period. If no progress is made during this extended period, the finding is closed as "RISK ACCEPTED." The senior management is informed about findings closed as "RISK ACCEPTED," and these findings are also included in the Annual Activity Report (Public Internal Audit Guide, 2013).

Reviewing all related documents reveals that internal auditing is not solely comprised of auditing activities; it also requires monitoring audit results to ensure compliance with standards. Developing a process for monitoring activities will provide guidance for internal audit units in organizations.

4. PROPOSAL FOR DEVELOPING A MONITORING PROCESS

To ensure that internal audits add value to an organization, it is crucial to address the deficiencies identified during the audit and consulting assignments. Therefore, monitoring the implementation of actions provided by the audited units according to the established schedule is essential. The findings and recommendations resulting from an audit or consulting assignment are outputs of the task, and effective management of these outputs will enhance the efficiency of the audit. Accurately identifying the discrepancies between the current situation and the desired state (the reason) is necessary for formulating recommendations. Recommendations that address the root causes of the discrepancies should be clearly defined and communicated with the audited unit to ensure they are actionable, thus improving the efficiency of the monitoring process.

Another factor affecting the monitoring process is the significance level of the findings (Critical, High, Medium, and Low), which should be determined by internal auditors based on pre-defined criteria. After completing the finding preparation process, an action plan should be obtained from the audited unit for implementing the recommendations, and then the monitoring phase begins.

According to public internal audit regulations and audit standards, the Head of the Internal Audit Unit is required to establish and implement a monitoring system to track the implementation status of audit and consulting results (Figure 3). This system should include actions to be monitored, assigned auditors, the internal audit source's role (duration), and the monitoring method. The monitoring process starts with sending the audit or consulting report to the audited unit and ends with the closure of the finding. The monitoring process should focus on encouraging the implementation of actions rather than merely detecting unfulfilled actions. Auditors assigned to monitoring should focus on correcting previously identified risky areas.

Establishing a two-phase system for monitoring will facilitate the process. These phases are the monitoring of actions and the follow-up phases. When actions that address the discrepancies are received from the audited unit, the responsible unit/person and the completion date should also be recorded. During the transmission of the report, it should be emphasized that the audited unit must periodically (e.g., every 3 months or 6 months) report the progress of the actions, even if the completion date has not arrived, to the Internal Audit Unit. This ensures that both parties are aware of and can track the extent to which actions are being implemented.

In the monitoring phase, monitoring activities for actions from previous years' audit programs should be planned. The internal auditor responsible for monitoring should be the same one who prepared the finding and recommendation. This ensures that the auditor's competence regarding the finding and recommendation is at the desired level, and they will not need to spend additional time re-evaluating the matter. The responsible auditor should evaluate periodic reports from the audited unit regarding the progress of actions, assess the completion or extension requests, and determine whether the actions are completed by the specified deadline. For actions completed within the specified timeframe, the audited unit must provide proof of completion to the responsible internal auditor. If the evidence indicates completion, the finding

will be closed. If insufficient evidence is provided, an extension of up to 24 months can be requested, and upon receiving the additional evidence, the auditor will either close the finding or mark it as "Risk Accepted" if evidence of completion is still lacking.

If no response is received from the audited unit regarding the progress of actions, communication should be established to remind them of the need to provide information on the progress and procedures to be followed in the absence of a response. If the delay is due to time constraints, the audited unit should be asked for an extension. If the audited unit begins routine reporting after the reminder, monitoring should continue; if no response is received, the finding should be marked as "Risk Accepted." In cases where recommendations are not implemented or accepted, the potential impact of the accepted risk should be evaluated and reported to senior management and the executive accepting the risk.

The second phase of the monitoring process, the follow-up phase, involves verifying whether the actions are implemented as planned and whether the recommendations have effectively addressed the root causes. The follow-up activities should be carried out according to the resources allocated for monitoring in the internal audit program. It is appropriate to assign a competent internal auditor to perform the follow-up tasks in each program period.

In the follow-up phase, the designated internal auditor should conduct two types of on-site inspections:

- For findings with Critical and High importance levels, if the responsible internal auditors do not obtain sufficient evidence from the provided documents within the deadline or extended deadline, the follow-up auditor, upon the responsible auditor's request, should inspect these findings.
- For findings where the continuation of the current situation could impact the organization's risk appetite, even if planned actions are completed, the follow-up auditor should evaluate whether the recommendations are effectively addressing the identified issues.

At the beginning of the program period, the follow-up auditor should prepare a follow-up plan by reviewing findings with the responsible auditors. They should also assess findings that pose high risks to the organization's risk appetite and determine whether the actions meet the recommendations' requirements. The follow-up plan should be completed by identifying the findings to be included in the follow-up inspections.

The objective of the follow-up audit is to determine the most appropriate testing methods and apply them to assess:

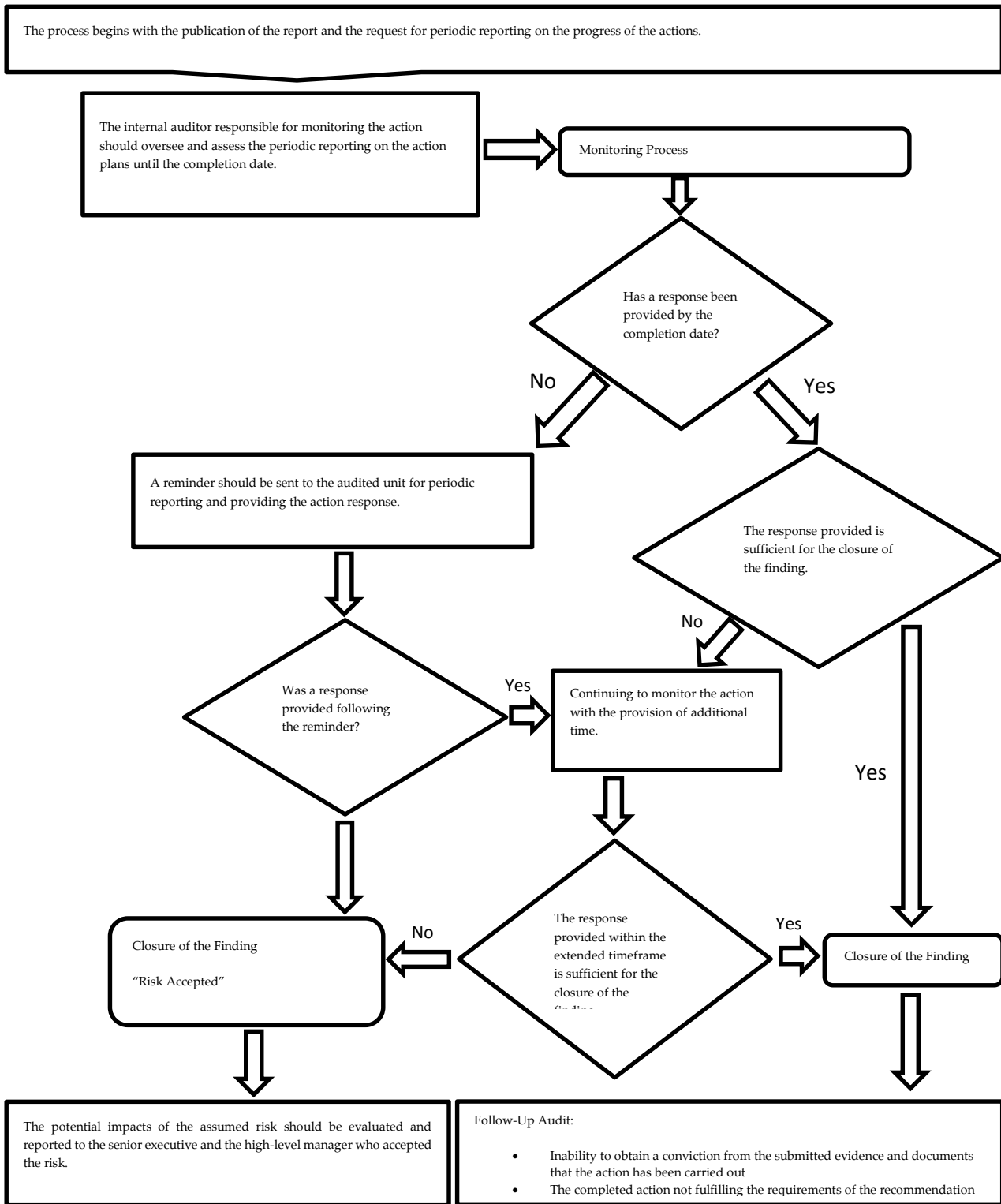
- The current situation, reasons, and compliance of the actions with the recommendations.
- The applicability and cost of actions in relation to the risk identified.
- Recommendations for revised actions if the initial actions are insufficient.
- The adequacy of the completion timeframe agreed upon by the internal auditor and the audited unit.

The follow-up auditor should:

- Close the finding if the actions are confirmed through on-site tests. If not completed, assess whether an extension is needed or whether to mark the finding as "Risk Accepted" with the responsible auditor.
- For Critical and High importance findings, assess whether the completed actions effectively reduce risks to an acceptable level, and if not, discuss with the Internal Audit Unit Head to develop a revised action plan or determine the next steps with senior management.

After completing both phases of the monitoring process, the finding should be either closed or recorded as "Risk Accepted." For findings with multiple recommendations and actions, none should be closed until all actions are completed. If any action is recorded as "Risk Accepted," the entire finding should be recorded as such, even if other actions are completed. Following both outcomes, risk updates should be made in micro risk analyses, and the risk score assigned in macro risk analyses should be updated. Particularly for findings recorded as "Risk Accepted," evaluating and reporting the potential impact of accepted risks to senior management and the executive accepting the risk is crucial. The role of the monitoring auditor in reducing risks in internal control is realized through high-quality auditing and monitoring. In firms with strong corporate governance, monitoring auditors help reduce the probability of extremely negative events that lead to the risk of collapse by revealing risks (Figure 3).

Figure 3. Monitoring and Follow-up Process



(Created by the Authors Based on Literature Review Results)

5. RESULTS AND EVALUATION

One of the crucial components of risk-oriented internal auditing aimed at addressing deficiencies in both internal control systems and corporate risk management is the monitoring system. Monitoring involves tracking the status of action plans outlined in internal audit reports and reporting the results to senior management. To ensure timely implementation of recommendations from audit and consulting reports, internal auditors must monitor and track the progress of action plans provided by audited units and assess whether the implemented actions effectively reduce risks.

The effectiveness of risk-oriented internal auditing in improving organizational processes and increasing efficiency and effectiveness can only be achieved through the establishment and operation of an effective monitoring system. The value added by internal audit activities to organizational processes depends on the implementation of recommendations and action plans detailed in audit findings. To achieve this, it is essential to monitor the execution schedule of action plans and track the status of recommendations.

The Chief of Internal Audit is responsible for setting up and implementing a system for monitoring the execution of actions and planning the monitoring method and duration. The task of monitoring all findings is assigned to the internal auditors responsible for each finding by the Chief of Internal Audit. If an internal auditor leaves the team, another internal auditor from the same team assumes responsibility for monitoring.

For follow-up audits, a separate timeframe within the annual internal audit program is allocated, and additional resources are designated for these activities. The aim is to observe on-site whether the actions committed to by responsible units and scheduled are implemented and whether they effectively mitigate risks. The Chief of Internal Audit appoints an internal auditor to coordinate the monitoring and follow-up activities for each audit/consulting engagement and to report the final status to senior management.

The monitoring phase is one of the most critical stages of the risk-oriented internal audit cycle, and effectiveness can only be achieved by carrying out this phase effectively.

Acknowledgements

I would like to express my heartfelt gratitude and pay tribute to my late friend Murat Görmen, whose ideas contributed to the writing of this academic paper. I remember him with love, respect, and fondness.

References

- Abdol Mohammadi, M.J., Burnaby, P., & Hass, S. (2006). A Review of Prior Common Body of Knowledge (CBOK) Studies in Internal Auditing and An Overview of The Global CBOK 2006. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 811-821.
- Aydoğan, E. (2014). Sosyo-teknik kolaylaştırıcıların bilgi paylaşımı ve algılanan örgütsel performans üzerindeki etkileri: konaklama işletmelerinde bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 36(1), 34-59.
- Bayar, K. (2019). *Stratejik planlama gerekliliklerinin algılanan örgütsel performans üzerine etkisinde etkin yönetim uygulamalarının rolünün incelenmesi* (Basılmamış doktora tezi). İstanbul Arel Üniversitesi. İstanbul.
- Campbell, H., McLeod, C., & Rosin, C. (2006). Auditing sustainability: the impact of EurepGAP in New Zealand. In *Sociological perspectives of organic agriculture: From pioneer to policy*. Wallingford UK: CABI, 157-173.
- Castanheira, N., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2010). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1): 79-98.
- Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.

- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Erlina, Putri, D.R., & Sopanah, A. (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.
- Gibson, M.S. (2003). Is corporate governance ineffective in emerging markets. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 38(1), 231-50.
- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting & Finance*, 46(3), 387-404.
- Görmen, M., & Korkmaz, G. (2022). Savunma projelerinde risk odaklı iç denetim; İhtiyaç analiz sürecinin Değerlendirilmesi: Tecrübesel bir yaklaşım. *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 22(2), 189-215.
- Habbe, A. H., Rasyid, S., Arif, H., & Muda, I. (2019). Measuring internal auditor's intention to blow the whistle (a Quasi-experiment of internal auditors in the local government). *Business: Theory and Practice*, 20, 224-233. <https://doi.org/10.3846/btp.2019.22>
- Kızılböğâ, R. (2012). *Kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi için bir model önerisi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Kirogo, F. K., Ngahu, S., & 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.
- Koutopis, A. G. & 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 Store Age*, 80(9), 4-5.
- Mandalas, M., & Can, E. N. (2020). Kurumsal risk yönetimi kapsamında risk odaklı iç denetim analizi; Marmara bölgesindeki devlet üniversitelerine yönelik bir araştırma. *Denetim*(20), 78-95.
- Spira, L. F. & Page, M. (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audi. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16 (4), 640-661.
- Szpirglas, M. (2006). Gestion des risques et quiproquos. *Revue Française de Gestion*, 32(161), 67–90. <https://doi.org/10.3166/rfg.161.67-90>.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). Retrieved from <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> . Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326

Internet Resources

- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). Retrieved from <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/21.5.200610654.pdf>
- Kamu İç Denetim Rehberi (2013). https://www.yok.gov.tr/Documents/Kurumsal/ic_denetim/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf (30.07.2024)
- UMUÇ Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin İç Denetim Standartları (2017). Retrieved from <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC>



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: 16, Sayı: 32, 20-32, 2025

Araştırma Makalesi

ACCOUNTQUAL MUHASEBE HİZMET KALİTESİ ÖLÇEĞİNİN TÜRKÇEYE UYARLANMASI VE PSİKOMETRİK ÖZELLİKLERİNİN SINANMASI (ADAPTATION OF THE ACCOUNTQUAL ACCOUNTING SERVICE QUALITY SCALE TO TURKISH AND TESTING ITS PSYCHOMETRIC PROPERTIES)

Zülküf ÇEVİK¹

ÖZ

Bu çalışmada, Azzari ve arkadaşları (2024) tarafından muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için geliştirilen 22 maddelik ACCOUNTQUAL ölçeğinin Türkçeye çevrilmesi ve Türkçe versiyonunun (ACCOUNTQUAL-T) geçerlilik ve güvenilirliğinin sınanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, Sakarya'da faaliyet gösteren ve muhasebe hizmeti alan işletmelerde 241 yetkili personelin katılımı ile bir araştırma gerçekleştirilmiştir. ACCOUNTQUAL-T'nin yakınsak geçerliliğinin sınanması için SERVQUAL ölçeğinden uyarlanarak muhasebe hizmet kalitesini ölçen ölçek ve tek maddeli muhasebe hizmet kalitesi ölçeği ile ACCOUNTQUAL-T arasındaki ilişki incelenmiştir. ACCOUNTQUAL-T'nin faktör yapısı açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi ile test edilmiştir. ACCOUNTQUAL-T'nin içsel tutarlılığı Cronbach Alfa içsel tutarlılık katsayısı ile hesaplanmış ve oldukça yüksek bulunmuştur. ACCOUNTQUAL-T'nin ayırt edici geçerliliğinin test edilmesi için cinsiyet ile ilişkisi incelenmiş ve anlamlı bir ilişki bulunmamıştır. Elde edilen bulgular, ACCOUNTQUAL-T'nin toplam skoru ve alt boyutlarının (muhasebe bilgisi, teknolojik yenilik, güven ve etkinlik) SERVQUAL ölçeğinin toplam skoru (alt faktörler dahil) ve tek maddeli muhasebe hizmet kalitesi ölçeği ile yüksek korelasyon gösterdiğini ve yakınsak geçerliliğinin desteklendiğini göstermektedir. ACCOUNTQUAL-T'nin faktör yapısı orijinali ile uyumlu bir şekilde elde edilmiştir ve doğrulayıcı faktör analizindeki uyum indeksleri kabul edilebilir aralıkta tespit edilmiştir. Tüm bu bulgular, ACCOUNTQUAL-T'nin geçerli ve güvenilir bir ölçek olarak Türkiye örnekleminde yapılacak araştırmalarda muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için alternatif bir ölçüm aracı olarak kullanılabilirliğine ilişkin güçlü kanıtlar sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: ACCOUNTQUAL, Hizmet Kalitesi, Muhasebe Hizmet Kalitesi, Geçerlilik, Güvenilirlik

Jel Kodlar: M41, M49

ABSTRACT

This study aimed to translate the 22-item ACCOUNTQUAL scale, developed by Azzari and colleagues (2024), to measure accounting service quality into Turkish and test the validity and reliability of the Turkish version (ACCOUNTQUAL-T). The research was conducted with the participation of 241 authorized personnel from businesses receiving accounting services in Sakarya. To test the convergent validity of ACCOUNTQUAL-T, the relationship between ACCOUNTQUAL-T and the SERVQUAL scale adapted to measure accounting service quality and a single-item accounting service quality scale was examined. The factor structure of ACCOUNTQUAL-T was tested using exploratory and confirmatory factor analysis. The internal consistency of ACCOUNTQUAL-T was calculated using Cronbach's alpha internal consistency coefficient and found to be relatively high. To test the discriminant validity of ACCOUNTQUAL-T, its relationship with gender was examined, and no significant relationship was found. The findings indicate that the total score and sub-dimensions of ACCOUNTQUAL-T (accounting knowledge, technological innovation, trust, and efficiency) showed a high correlation with the SERVQUAL total score (including sub-factors) and the single-item accounting service quality, supporting its convergent validity. The factor structure of ACCOUNTQUAL-T was found to be consistent with the original and the fit indices in the confirmatory factor analysis were found to be within the acceptable range. All these findings provide strong evidence that ACCOUNTQUAL-T is a valid and reliable scale that can be used as an alternative measurement tool in studies to measure accounting service quality in the Turkish context.

Keywords: ACCOUNTQUAL, Service Quality, Accounting Service Quality, Validity, Reliability

JEL Codes: M41, M49

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Sakarya Üniversitesi, OrcID: 0000-0002-1445-0518, zcevik@sakarya.edu.tr

1. GİRİŞ

Örgütler, bireylerin ve diğer örgütlerin ürün ve hizmet ihtiyaçlarını karşılamak üzere varlık gösteren birimlerdir. Hizmet sektöründe; eğitim, e-ticaret, perakende, restoran ve kafeler, sağlık, sigortacılık, telekomünikasyon, turizm ve otelcilik, ulaşım, bankacılık ve finans alanlarında müşterilere sunulan hizmet kalitesinin yüksek olması, kurumlara birçok katkı sağlamaktadır. Bu katkılar arasında; çalışan motivasyonunda artış, çalışanların örgüte olan bağlılığının artması, maliyetlerin optimum hale getirilmesi, müşteri memnuniyetinin artması ve şikayetlerin azalması, müşterilerin bağlılık ve sadakatinde artış, örgütsel itibarın yükselmesi, örgütün marka değerinin artması, performans artışı, rekabet avantajı sağlama ve yasal düzenlemelerle uyumlu faaliyet göstermek gibi hususlar sıralanabilir (Aburayya vd., 2020; Nguyen vd., 2020; Parasuraman vd., 1985; Tien vd., 2021; Zeithaml vd., 2017). Dolayısı ile hizmet kalitesinin artırılması, örgütlerin sürdürülebilir başarı elde etmeleri için kritik öneme sahiptir (Palese ve Usai, 2018; Sachdev ve Verma, 2004).

Bu sebeple, hizmet sektörü örgütleri dönemsel ve sistematik olarak hizmet kalitesini artırma süreci içindedirler. Hizmet kalitesinin düzeyini anlamak için müşteri beklentilerini birçok açıdan karşılamak önemlidir ve bu süreç oldukça karmaşıktır (Carrillat vd., 2009; Hensher vd., 2003; Hung vd., 2003). Hizmet kalitesinin ölçümü için literatürde yaygın olarak kullanılan ölçeklerden biri Parasuraman ve arkadaşları (1988) tarafından geliştirilen SERVQUAL ölçeğidir. Bu ölçek, birçok farklı sektörde uygulanabilme ve birçok farklı sektöre uyarlanabilme özelliği göstermektedir.

Hizmet kalitesinin önemli olduğu ve sistematik ve düzenli bir şekilde ölçülmesi gereken alanlardan biri de muhasebecilik hizmetleridir (Hien vd., 2019; Keng ve Liu, 1998; Kurnaz ve Güner, 2019; Yayla ve Cengiz, 2006). Muhasebecilik alanındaki hizmetlerin ölçümü için spesifik olarak geliştirilmiş bir ölçek Türkçe literatürde bulunmamaktadır. Türkiye'de muhasebe hizmetlerinin kalite algısının ölçümü için genellikle SERVQUAL'ın muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için uyarlanmış versiyonu (Saxby vd., 2004) kullanılmaktadır (Ağa ve Şafaklı, 2007; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011). Uluslararası alanda da benzer şekilde SERVQUAL'ın muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için uyarlanmış versiyonu kullanan çalışmalar bulunmaktadır (Brucal vd., 2022; Fleischman vd., 2017a). Muhasebe hizmet kalitesini ölçmedeki bu kısıtı gidermek amacıyla Azari vd. (2024) tarafından ACCOUNTQUAL ölçeği geliştirilmiştir. Bu ölçek, SERVQUAL ölçeğinin muhasebeye uyarlanmasında yer alan boyutlara (güvenirlilik, güven, fiziksel özellikler, empati ve heveslilik) (Saxby vd., 2004) boyutlara kıyasla, muhasebe hizmetlerini daha iyi kapsadığı düşünülen muhasebe bilgisi, teknolojik yenilik, güven ve etkinlik gibi boyutlara (Azari vd. 2024) sahiptir. Bu sebeple, muhasebe hizmet kalitesinin ölçümünde oldukça değerli bir alternatif olduğu düşünülmektedir.

Bu gerekçelerden dolayı, bu çalışmada oldukça güncel olan ACCOUNTQUAL ölçeğinin Türkçeye uyarlanması ve geçerlilik ile güvenilirlik testlerinin yapılması amaçlanmıştır. Böylelikle, Türkiye örneğinde muhasebe hizmet kalitesini ölçen araştırmalarda alternatif bir ölçek sunulması hedeflenmektedir. Çalışmada ilk olarak muhasebe hizmet kalitesinin ölçümünün önemi ele alınmıştır. Daha sonra mevcut durumda muhasebe hizmet kalitesinin nasıl ölçüldüğü incelenmiştir. Mevcut ölçeklerin kısıtlarına ve ACCOUNTQUAL'ı Türkçeye uyarlamak için izlenmesi gereken adım ve süreçlere değinilmiştir. Son olarak, gerçekleştirilen araştırmanın bulguları paylaşılmış ve geçerlilik ile güvenilirlik açısından tartışılmıştır.

2. MUHASEBE HİZMET KALİTESİNİN ÖLÇÜMÜ VE ARAŞTIRMA TEMELLERİ

2.1. Muhasebe Hizmet Kalitesinin Ölçümünün Önemi

Muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetler, denetim, defter tutma, vergi hizmetleri ve muhasebe sistem tasarımı gibi çeşitli faaliyetleri kapsamaktadır (Shah, 2013). Bu hizmetlerin kalitesinin ölçülmesi, müşteri güveninin korunması, mevzuata uygunluk sağlanması ve iş performansının artırılması gibi birçok nedenden dolayı büyük önem taşımaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının, paydaşlara güvenilir finansal bilgi sağlaması beklenir. Dolayısıyla, yüksek kaliteli muhasebe hizmeti, müşterilerin bilinçli kararlar alabilmesi için gerekli olan güvenilir ve zamanında bilgi sunmak zorundadır (Neely ve Cook, 2011). Eğer sunulan hizmet tutarsız veya standartların altında olarak algılanırsa, müşteri güveni zedelenebilir. Bu durum potansiyel müşteri kaybına ve itibar zedelenmesine yol açabilmektedir.

Ayrıca, hizmet kalitesinin ölçülmesi, sürekli iyileştirme sağlamak için değerli geri bildirimler sunmaktadır. Örgütlerin güçlü yönlerini ve geliştirilecek alanların belirlenmesi, meslek mensuplarının süreçlerini ve eğitim programlarını iyileştirmelerine olanak tanımaktadır (Al-Ibrahim, 2014; Milakovich, 1995). Yüksek kaliteli hizmet, yeni müşteriler çekmenin yanı sıra, firmaları ve meslek mensuplarını rekabetçi bir ortamda güvenilir ve yetkin olarak konumlandırır, bu da önemli bir rekabet avantajı sağlar (Wang ve Lo, 2003). Dolayısıyla, muhasebe hizmetlerinin kalitesini ölçebilmek ve geliştirmek, örgütlerin rekabet avantajı elde etmesi ve sürdürülebilirliği açısından oldukça önemlidir. Bu bakımdan, sadece muhasebe hizmetlerinin ölçümü için geliştirilmiş bir ölçek ile muhasebe hizmet kalitesini ölçmek, muhasebe hizmet kalitesinin etkin ölçümü için değerli bir alternatif sunmaktadır.

2.2. Muhasebe Hizmet Kalitesinin Ölçümü

Hizmet kalitesinin izlenmesi ve yönetilmesi, müşteri memnuniyetinin yönetiminde kritik öneme sahiptir çünkü hizmet kalitesi, müşteri memnuniyetinin kritik bir öncülüdür (Forsythe, 2015; Olorunniwo vd., 2006). Çeşitli sektörlerdeki firmalar ve profesyoneller tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini değerlendirmek ve ölçmek için kullanılan ölçekler vardır. Bu ölçekler, müşterilerin aldıkları hizmetlerle ilgili beklentilerini, algılarını ve memnuniyet düzeylerini anlamaya yardımcı olur. Bu doğrultuda hizmet kalitesinin ölçümünde en yaygın kullanılan ölçek Parasuraman ve arkadaşları (1988) tarafından geliştirilmiş SERVQUAL ölçeğidir (Çelik, 2011; Taysı ve Canbaz, 2018). Bu ölçek hizmet kalitesini, fiziksel özellikler, güvenilirlik, heveslilik, güven ve empati boyutları kapsamında ölçmektedir (Banar ve Ekerkil, 2010; Kurnaz ve Güner, 2019; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011). Alternatif bir ölçek ise yalnızca performansa dayalı ölçümlere odaklanan Cronin ve Taylor (1992) tarafından geliştirilen SERVPERF ölçeğidir (Brady vd., 2002; Vanparia ve Ganguly, 2010). SERVQUAL hizmet kalitesini, performans ve beklenti arasındaki farka dayalı olarak ölçmektedir. SERVPERF ise, hizmet kalitesini algılanan performansla ölçmektedir. Her iki ölçek de genel olarak tüm hizmet sektörüne yönelik olarak hazırlanmış olup, farklı hizmet ve sektörlerinde kullanılmaları durumunda, maddelerin uyarlanması gerekmektedir.

Ülkemizde muhasebe hizmet kalitesinin ölçümünde ağırlıklı olarak SERVQUAL'in muhasebe hizmetine uyarlanmış versiyonu (Saxby vd., 2004) kullanılmaktadır (Binici, 2022; Kısakürek ve Aydoğan, 2018; Kurnaz ve Güner, 2019; Öncü vd., 2010; Ustaahmetoğlu vd., 2013; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011). Konuyla ilgili bazı çalışmalarda ise SERVPERF kullanılmıştır (Dendeş vd., 2021; Öncü vd., 2010; Türk, 2009). Her ne kadar bu yöntemlerle gerçekleştirilen ölçümler muhasebe hizmet kalitesinin ölçümünde yaygın olarak kullanılsa da, halen bu ölçümlerde çeşitli kısıtlar bulunmaktadır. Çünkü muhasebe hizmetinde mesleğe özgü hususlar vardır. Bunların başında muhasebe bilgisi ve yasal düzenlemelere uyum gibi diğer hizmet sektörü örgütlerinden ayrılan hususlar yer almaktadır. Bu açıdan, muhasebecilik hizmetine özgü ölçeklerin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır (Azzari vd., 2024; Fleischman vd., 2017b). Bu sebeple Azzari ve arkadaşları (2024) tarafından muhasebe hizmet kalitesini daha kapsayıcı boyutlar bazında ölçmek amacıyla geliştirilmiş ACCOUNTQUAL ölçeği oldukça kritik bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.3. Araştırmanın Arka Planı ve Geçerlilik ve Güvenilirlik Beklentileri

Türkiye’de muhasebe hizmet kalitesini ölçen çalışmaların büyük çoğunluğu, Parasuraman ve diğerleri (1988) tarafından geliştirilen SERVQUAL ölçeğinin muhasebe hizmet kalitesini ölçen versiyonu (Saxby vd., 2004) kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Ancak yapılan bazı çalışmalarda SERVQUAL’ın muhasebe hizmet kalitesini ölçen versiyonunda bazı kısıtlar ve tutarsızlıklar tespit edilmiştir.

SERVQUAL ölçeğinin beş boyutu üzerinden muhasebe hizmet kalitesini ölçen Banar ve Ekerkil (2010), “güvenlik” ve “heveslilik” boyutlarında müşteri memnuniyetinin sağlanamamasına rağmen, güvenilirlik, empati ve fiziksel özellikler bakımından olumlu sonuçlar elde edildiğini vurgulamışlardır. Bu bulgu muhasebe hizmet kalitesinin ölçümünde boyutlar arası tutarsızlıklar olduğuna dolaylı olarak işaret etmektedir. Benzer şekilde, Kurnaz ve Güner (2019) ise heveslilik boyutunun SERVQUAL’ın diğer boyutlarına göre müşteri memnuniyeti üzerine olumsuz etkisi olduğunu tespit etmiştir. Bu bulgu da dolaylı olarak SERVQUAL ölçeğinin boyutlarının tutarsız sonuçlara yol açabileceğine işaret etmektedir.

Ustaahmetoğlu ve arkadaşlarının (2013) çalışmasında, algılanan muhasebe hizmet kalitesinin fiziksel boyutta beklentilerin üzerinde olduğu, ancak diğer boyutlarda algılanan hizmet kalitesi ile beklenen hizmet kalitesi arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Ustaahmetoğlu ve Savcı (2011), muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hizmet kalitesi algılamalarında heveslilik ve empati boyutlarında kendilerini daha üstün kalitede algıladıkları diğer boyutlarda algıladıkları hizmet ile beklenen hizmet kalitesi anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir (Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011). Ağa ve Şafaklı (2007), SERVQUAL’in müşteri memnuniyetiyle ilişkili istatistiksel olarak anlamlı olan tek boyutunun “empati” olduğunu sonucuna varmışlardır. Benzer şekilde, uluslararası araştırmalarda Groff ve arkadaşları (2014), muhasebe hizmetlerinin müşteriler tarafından empatik, güvenilir ve bireysel ihtiyaçlarına cevap veren muhasebecilere öncelik verildiğini ve bu niteliklerin mesleki yeterliliklerden daha fazla değer gördüğünü tespit etmiştir (Groff vd., 2014).

Tüm bu bulgular, SERVQUAL’ın muhasebe hizmet kalitesini ölçmede kullanılan versiyonunun boyutlarının (örneğin, bağımsız değişkenler olarak müşteri memnuniyeti gibi bağımlı değişkenlere etkisinde) çelişkili ve tutarsız sonuçlar verebildiğine işaret etmektedir. Bu bakımdan, her ne kadar önceki çalışmalarda SERVQUAL’ın muhasebe hizmet kalitesini ölçmede kullanılan versiyonunun faktör yapısına ilişkin destekleyici bulgular elde edilmiş olsa da (Banar ve Ekerkil 2010), muhasebe hizmet kalitesinin ölçümünde spesifik olarak bu amaca yönelik geliştirilmiş ölçeklerin kullanılmasının daha etkin olacağı varsayılmaktadır. Tüm bu gerekçelerden dolayı Azzari ve Arkadaşları (2024), hizmet kalitesinin ölçülmesine yönelik mevcut genel ölçeklerin, muhasebe bağlamında uygulandığında çelişkili sonuçlar verdiğini ve muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için daha spesifik bir ölçeğe ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir. Bu sebeple,

muhasebe hizmetlerinin kalitesini ölçmek için ACCOUNTQUAL adını verdikleri bir ölçek geliştirerek literatürdeki bu boşluğu doldurmayı amaçlamışlardır (Azzari vd., 2024). ACCOUNTQUAL'ın geliştirilme sürecinde detaylı adımlar izlenmiş ve muhasebe hizmetinin ölçümü için uygun boyutların (örneğin muhasebe bilgisi gibi) yer almasına özen gösterilmiştir. Ölçek geliştirme sürecinde ilk olarak muhasebe profesyonelleri ile derinlemesine mülakatlar yapılmış, ardından başka bir örnekleme keşfedici faktör analizi ve daha sonra yine başka bir örnekleme doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla, üç aşamalı sağlıklı ölçek geliştirme süreci izlenerek geliştirilen ACCOUNTQUAL ölçeğinin Türkçeye uyarlanmasının, Türkiye örnekleminde muhasebe hizmet kalitesinin ölçümünde önemli bir alternatif olabileceğini göstermektedir.

ACCOUNTQUAL ölçeğinin Türkçeye uyarlanması ve geçerlilik ile güvenilirliğinin sınanması için bir takım temel beklentilerin karşılanması gerekmektedir. Her şeyden önce, ölçeğin içsel tutarlılığının 0.70 üzerinde olması gerekmektedir. Bununla birlikte, ölçeğin faktör yapısının orijinali ile uyumlu olması ve doğrulayıcı faktör analizinde uyum iliklerinin kabul edilebilir aralıkta olması önemlidir. Ölçeğin yakınsak geçerliliğinin sınanması için, SERVQUAL'ın muhasebe hizmet kalitesini ölçen Türkçe versiyonu ile yüksek düzeyde pozitif ilişkili olması gerekmektedir. Ayrıca, ölçeğin ayırt edici geçerliliğinin sınanması için hizmet kalitesi ile ilişkili olmayan cinsiyet ile ilişkili olmaması beklenmektedir. Son olarak, hizmet kalitesi ölçümünde tek maddeli hizmet kalitesi ile ACCOUNTQUAL'ın yüksek düzeyde ilişkili olması gerekmektedir. Tüm bu beklentilerin makul düzeyde karşılanması, ACCOUNTQUAL ölçeğinin Türkçe versiyonunun (ACCOUNTQUAL-T) psikometrik özelliklerinin desteklendiğine ilişkin kanıtlar sunacaktır. Aşağıda, ölçeğin Türkçeye çeviri süreci ile geçerlilik ve güvenilirlik beklentilerine ilişkin yapılmış araştırmanın bulguları paylaşılmıştır.

3. YÖNTEM

3.1. Katılımcılar ve Süreç

Bu çalışmaya, Sakarya ilinde faaliyet gösteren ve dışardan muhasebe hizmeti alan toplamda 241 işletme yetkilisi katılmıştır. Katılımcılara erişim, araştırmacının sosyal çevresi ve profesyonel ağları aracılığıyla çevrimiçi olarak sağlanmıştır. Katılımcıların tamamı profesyonel muhasebe hizmeti alan kurumlardaki yetkili kişilerden oluşmaktadır. Katılımcıların %33,6'sı kadın, %66,4'ü erkek olup, yaş ortalaması 40,74 yıl (Standart Sapma = 9,22; aralık = 22-64 yıl) olarak belirlenmiştir. Eğitim durumları incelendiğinde, katılımcıların %3,7'si ilköğretim, %18,3'ü lise, %12,9'u ön lisans, %59,3'ü lisans ve %5,8'i yüksek lisans mezunudur.

Veri toplama süreci, araştırma değişkenlerini ölçmek için geliştirilmiş psikometrik ölçekler ve demografik bilgileri içeren bir çevrimiçi anket kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Ankete katılanlar arasında işletme sahipleri, finans uzmanları, muhasebe sorumluları, muhasebe uzmanları ve mali işler sorumluları gibi çeşitli pozisyonlarda bulunan yetkililer yer almıştır.

Toplamda 263 katılımcıdan ankete dönüş sağlanmıştır. Ancak bu anket formlarından 13'ü, katılımcıların profesyonel muhasebe hizmeti almadığını belirtmesi nedeniyle veri setinden çıkarılmıştır. Ayrıca, anket formuna eklenen "Bu soruyu okuyorsanız lütfen 1 seçeneğini işaretleyiniz" şeklindeki dikkat sorusuna yanlış cevap veren 8 katılımcı ile eksiklik ve özensizlikler tespit edilen 1 anket formu veri setinden çıkarılmıştır. Bu doğrultuda, analizlere toplamda 241 anket formu dahil edilmiştir.

Veriler, katılımcılardan tamamen gönüllülük esasına dayanarak elde edilmiştir. Veri toplama sürecine başlamadan önce tüm katılımcılardan bilgilendirilmiş onam alınmış ve katılımcıların araştırmaya katılımının gönüllü olduğu vurgulanmıştır. Bu çalışma için gerekli etik onay, Sakarya Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'nun 15.05.2024 tarihli ve E-61923333-050.99-362055 sayılı kararı ile alınmıştır.

3.2. ACCOUNTQUAL'ın Çeviri Süreci

İlk olarak, ACCOUNTQUAL ölçeğinin Türkçeye uyarlanabilmesi için ölçeğin geliştiricilerinden e-posta yoluyla izin alınmıştır. Uyarlama sürecinde, Beaton ve arkadaşlarının (2000) geliştirdiği uluslararası standartlaştırılmış çeviri protokolü takip edilmiştir. Bu kapsamda, ölçek hem çalışmanın yazarı hem de profesyonel bir çevirmen tarafından bağımsız olarak Türkçeye çevrilmiştir.

Çevirilerin tamamlanmasının ardından, muhasebe alanında uzman ve İngilizceye hakim üç akademisyen, her iki çeviriyi detaylı bir şekilde değerlendirmiştir. Bu değerlendirme sürecinde, her bir madde için en uygun çeviriler belirlenmiştir. Bu çeviriler birleştirilerek ölçeğin tek bir birleşik versiyonu oluşturulmuştur. Bu süreç, ölçeğin dil ve anlam bütünlüğünü sağlamak amacıyla dikkatle yürütülmüştür.

Daha sonra, Van Someren ve arkadaşlarının (1994) geliştirdiği yüksek sesle düşünme yöntemi uygulanmıştır. Bu yöntem kapsamında, işletme fakültesinde çalışan beş akademisyenden, ölçek maddelerini yüksek sesle okuyarak ne anladıklarını ifade etmeleri istenmiştir. Akademisyenlerden elde edilen geri bildirimler doğrultusunda, ölçek maddelerinin anlaşılabilirliği ve kavramsal tutarlılığı değerlendirilmiş ve gerek duyulan üç maddede küçük revizyonlar yapılmıştır.

Revizyon sürecinin ardından, ölçek, muhasebe alanında uzman olan ancak ölçeğin orijinal versiyonunu bilmeyen iki akademisyen tarafından birbirlerinden bağımsız olarak İngilizceye geri çevrilmiştir. Bu geri çeviriler, çalışmanın yazarı tarafından orijinal metinle karşılaştırılarak yeniden incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda, iki Türkçe maddede küçük değişiklikler yapılması gerektiği tespit edilmiş ve gerekli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.

Son olarak, ölçeğin tüm maddeleri gözden geçirilmiş, gerekli tüm düzenlemeler tamamlanmış ve ACCOUNTQUAL'un Türkçe versiyonu (ACCOUNTQUAL-T: bakınız Tablo 3) nihai hale getirilmiştir. Dolayısı ile bu uyarlama süreci, ölçeğin Türkçe versiyonunun geçerliliği ve güvenilirliğini sağlamak için sistematik ve titiz bir şekilde yürütülmüştür.

3.3. Ölçekler

ACCOUNTQUAL: ACCOUNTQUAL, Azzari ve arkadaşları (2024) tarafından muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için geliştirilmiş, dört boyut ve 19 maddeden oluşan bir ölçektir. Bu dört boyut, verimlilik (3 madde), güven (3 madde), teknolojik yenilik (4 madde) ve muhasebe bilgisi (9 madde) şeklinde sınıflandırılmıştır. Azzari ve arkadaşları (2024) ACCOUNTQUAL ölçeğini üç aşamada gerçekleştirilmiştir:

- **İlk Aşama (Derinlemesine Görüşmeler):** İlk aşamada, hizmet kalitesi literatürüne dayalı olarak 20 kişi ile derinlemesine görüşmeler yapılmıştır.
- **İkinci Aşama (Keşfedici Faktör Analizi):** Daha sonra, muhasebe hizmeti alan ve kurumlarda yetkili olan 174 kişi ile anket çalışması yapılmış ve elde edilen verilere keşfedici faktör analizi uygulanmıştır.
- **Üçüncü Aşama (Doğrulayıcı Faktör Analizi ve Yapısal Eşitlik Modellemesi):** Son olarak, Azzari ve arkadaşları (2024), 330 katılımcı ile doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modellemesi analizleri gerçekleştirilmiş ve elde edilen bulgular ACCOUNTQUAL'm psikometrik özelliklerinin kabul edilebilir aralıkta olduğunu belirtmişlerdir.

Bu çalışmada, ACCOUNTQUAL ölçeğinin Türkçeye uyarlanması ve Türkçe versiyonunun (ACCOUNTQUAL-T) psikometrik özelliklerinin sınanması amaçlanmıştır. Katılımcılara ölçek maddeleri 1 (kesinlikle katılmıyorum) ile 5 (kesinlikle katılıyorum) arasında yanıtlamaları istenmiştir. Ölçeğin hem boyutlar bazında hem de toplam skoru hesaplanmıştır.

SERVQUAL: Saxby ve arkadaşları (2004) tarafından muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için uyarlanmış 22 maddelik ölçeğin Türkçe çevirisi (Banar ve Ekergil, 2010) kullanılmıştır. Saxby ve arkadaşları (2004), SERVQUAL'i beş boyut (güvenilirlik, güven, fiziksel özellikler, empati ve heveslilik) ve 22 madde olarak uyarladığı için madde sayısına ve içeriklerine sadık kalmıştır. Bu sebeple, büyük ölçüde Banar ve Ekergil (2010) tarafından yapılan çeviri kullanılmış olsa da, bazı maddelerin çevirilerinde Saxby ve arkadaşları (2004) tarafından belirlenen orijinal maddelerle karşılaştırılarak küçük revizyonlar yapılmıştır. Ayrıca, Banar ve Ekergil (2010) 25 maddelik bir versiyon hazırlamışlardır; ancak bu çalışmada Saxby ve arkadaşları (2004) gibi 22 maddelik versiyon tercih edilmiştir. Katılımcılardan, maddeleri 1 (kesinlikle katılmıyorum) ile 5 (kesinlikle katılıyorum) arasında yanıtlamaları istenmiştir.

Tek Maddeli Muhasebe Hizmeti Memnuniyeti: Katılımcıların aldıkları muhasebe hizmetlerinden memnuniyetini ölçmek amacıyla, tek maddeli muhasebe hizmeti memnuniyeti ifadesine de yer verilmiştir. Bu kapsamda katılımcılara, "Genel olarak her şeyi hesaba kattığınızda, aldığımız muhasebe hizmetinden ne derece memnunsunuz?" sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan, bu soruya 1 (kesinlikle memnun değilim) ile 5 (kesinlikle memnunum) aralığında yanıt vermeleri istenmiştir. Verilen yanıtların ortalaması alınarak muhasebe hizmeti memnuniyet skoru hesaplanmış, bu skor ACCOUNTQUAL-T'nin yakınsak geçerliliğini sınamak için kullanılmıştır. Bu yöntem, katılımcıların genel memnuniyet düzeylerini tek bir ölçümle değerlendirmeyi sağlamış ve ACCOUNTQUAL-T'nin geçerliliğini desteklemek amacıyla kritik bir veri noktası oluşturmuştur. Tek maddeli ölçekler esasen yoğun eleştiri konusudur ve geçerliliğine şüphe ile yaklaşılmalıdır. Ancak bir araştırmada ana değişken olarak ölçülmediği zamanlarda kullanılabilir (Özsoy, 2019; Wanous vd., 1997).

Demografik Bilgi Formu: Demografik bilgi formu, katılımcıların temel demografik özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanmıştır. Bu formda yer alan sorular, katılımcıların yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi temel demografik bilgilerini toplamanın yanı sıra, profesyonel muhasebe hizmeti alıp almadıkları ile ilgili soruları da içermektedir. Katılımcılardan yaşlarını belirtmeleri için açık uçlu soru formatı kullanılmıştır. Eğitim düzeyine ilişkin olarak, katılımcılardan en yüksek tamamladıkları eğitim seviyesini (ilköğretim, lise, ön lisans, lisans, yüksek lisans, doktora) belirtmeleri istenmiştir. Bunun yanında, katılımcıların çalıştığı veya sahip olduğu işletmelerin muhasebe hizmeti alıp almadığı hakkında bilgi edinilmiştir. Bu soru, araştırma kapsamında ihtiyaç duyulan verilerin daha sağlıklı ve doğru kişiler tarafından sunulması amacıyla eklenmiştir. Bu durum ayrıca, işletmelerin muhasebe hizmeti ihtiyaçlarını ve bu hizmetlerin ne ölçüde karşılandığını anlamak amacıyla da önem arz etmektedir. Katılımcılardan, işletmelerinin bir mali müşavirden muhasebe hizmeti alıp almadığını "Evet" veya "Hayır" şeklinde belirtmeleri istenmiş ve "Hayır" cevabını seçen (toplamda 13 kişi) kişilerin anketleri değerlendirilmeye alınmamıştır.

3.4. Verilerin Analizi

Verilerin analizi, SPSS yazılımı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. ACCOUNTQUAL-T'nin içsel tutarlılığını hesaplamak için Cronbach Alfa içsel tutarlılık katsayısı kullanılmıştır. Ölçeğin faktör yapısını sınamak için açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Ölçeğin yakınsak ve ayırt edici geçerliliğini test etmek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Buna göre, SERVQUAL ile ve tek maddeli muhasebe hizmeti memnuniyeti ile yüksek korelasyon, ölçeğin yakınsak geçerliliğini; cinsiyet ile elde edilen anlamsız ilişki ise ölçeğin ayırt edici geçerliliğini destekleyici olacaktır. Ayrıca, tüm ölçekler için tanımlayıcı istatistikler (ortalama, standart sapma) ve Cronbach Alfa içsel tutarlılık değerleri de hesaplanmıştır.

4. BULGULAR

Tablo 1'de araştırma kapsamında değişkenlerin ortalama, standart sapma ve içsel tutarlılık değerlerine; Tablo 2'de SERVQUAL ölçeğine ilişkin; Tablo 3'de ACCOUNTQUAL ölçeğine ilişkin açımlayıcı faktör analizi sonuçlarına ve Tablo 4'de yakınsak ve ayırt edici geçerliği test etmek için gerçekleştirilen korelasyon analizi bulgularına yer verilmiştir.

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler ve İçsel Tutarlılık Bulguları

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma	α
ACCOUNTQUAL-T			
Toplam Skor	3.96	0.52	.93
Verimlilik	3.98	0.76	.89
Güven	4.15	0.59	.81
Teknolojik yenilik	3.96	0.76	.91
Muhasebe bilgisi	3.90	0.56	.90
SERVQUAL			
Toplam Skor	3.90	0.53	.93
Fiziksel özellikler	3.84	0.69	.86
Güvenilirlik	4.13	0.67	.90
Heveslilik	3.93	0.57	.74
Güven	4.02	0.66	.91
Empati	3.55	0.69	.80
Tek maddeli hizmet kalitesi*	4.22	0.68	

Not. α = Cronbach Alfa

*Tek maddeli ölçeklerde Cronbach Alfa (α) değeri hesaplanamaz çünkü Cronbach Alfa, birden fazla madde içeren ölçeklerde maddelerin birbirleriyle olan tutarlılığını ve iç güvenilirliğini ölçer. Tek maddeye sahip bir ölçek, iç tutarlılık analizine elverişli olmadığından, alfa değeri bu durumda hesaplanamaz.

Tablo 1'de görüldüğü üzere, araştırma kapsamında yakınsak geçerliğin sınanması için kullanılan SERVQUAL ölçeğinin tamamı ve alt boyutları için içsel tutarlılık değeri oldukça yüksek tespit edilmiştir (minimum α değeri 0.74). Ayrıca, uyarlanması yapılmak istenen ACCOUNTQUAL ölçeğinin de tüm maddeleri ve alt boyutları için içsel tutarlılık düzeyi oldukça yüksek bulunmuştur (minimum α değeri = 0.81). Tüm ölçeklerin ve alt boyutların skorları, katılımcıların genel olarak aldıkları muhasebe hizmetinden memnun olduklarını göstermektedir (en düşük ortalama değer, SERVQUAL ölçeği empati boyutu için 3.55 olarak tespit edilmiştir).

Açımlayıcı Faktör Analizi Bulguları

Tablo 2. SERVQUAL Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi Bulguları

SERVQUAL	Faktör Yükleri				
	Güvenirlilik	Güven	Fiziksel Özellikler	Empati	Heveslilik
Muhasebecim hizmetlerini söz verildiği zamanda yerine getirir.	.77				
Eğer muhasebecim bir şeyi belirli bir zamanda yapma sözü vermişse, bunu yerine getirir.	.77				
Muhasebecim muhasebe kayıtlarımı düzgün ve doğru tutar	.70				
Bir sorunum olduğunda muhasebecim anlayışlı ve güven vericidir.	.69				
Muhasebecim güvenilirdir.	.67				
Muhasebecimin çalışanları sorularımı cevaplamak için gerekli bilgiye sahiptirler.		.79			
Muhasebecimin çalışanları ile olan mali işlemlerimde kendimi her zaman güvende hissederim.		.78			
Muhasebe ofisinin çalışanları naziktir.		.77			
Muhasebe ofisinin çalışanlarına her zaman güvenirim.		.72			
Muhasebe ofisinin çalışma ortamı (mobilya, aydınlatma, dekor vb.) görsel olarak çekicidir.			.83		
Muhasebe ofisinin fiziki görüntüsü sundukları hizmetle ilgilidir.			.77		
Muhasebe ofisi modern teçhizata sahiptir.			.73		
Muhasebecimin çalışanları iyi giyimli ve düzgün görünümlüdür.			.67		
Muhasebecimin çalışanları beni her konuda ve her zaman dikkate alır.				.80	
Muhasebecim benimle kişisel olarak ilgilenmez.				.73	
Muhasebe ofisinin çalışanları ihtiyaçlarımın neler olduğunu bilir.				.71	
Muhasebe bürosunun çalışma saatleri benimki ile uyumludur.				.60	
Muhasebecim müşterisi için gerçekten elinden geleni yapar.				.56	
Muhasebecimin çalışanları her zaman müşteriye yardım etmeye isteklidir.					.70
Muhasebecim hizmetin tam olarak ne zaman yerine getirileceğini müşterilerine söylemez.					.70
Muhasebecimin çalışanlarından hızlı bir hizmet alamazsınız.					.69
Muhasebecimin çalışanları, müşterinin isteklerine karşılama konusunda her zaman hazırdırlar.					.62
Açıklanan varyans (%)	15.51	14.88	13.67	12.83	11.63
Öz-değer	9.39	1.85	1.50	1.34	1.01
Toplam açıklanan varyans (%)	% 68.51				
KMO değeri	.92				
Bartlett Küresellik Testi, Yaklaşık Ki Kare değeri	3151.98 p<0.000				
df	231				

Not. Faktör yükü <0.50 olan değerler gösterilmemiştir.

SERVQUAL ölçeğine ilişkin temel bileşenler analizi yöntemiyle açımlayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Analiz sonuçları, ölçeğin orijinali ile uyumlu bir şekilde beş faktör altında dağıldığını göstermektedir (en düşük faktör yükü 0.56). Faktör döndürme için equamax faktör döndürme yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntem, faktörlerin daha net bir şekilde ayrılmasını ve yüklerin daha belirgin hale gelmesini sağlamıştır. Ölçeğe faktör analizi uygulamak için uygun örneklem büyüklüğünü gösteren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0.92 olarak tespit edilmiştir. Bu yüksek KMO değeri, verilerin faktör analizi için yeterli örneklem büyüklüğüne sahip olduğunu işaret etmektedir. Ayrıca, Bartlett küresellik testi de anlamlı bulunmuştur ($p < 0.001$), bu da verilerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Toplam açıklanan varyans % 68.51 olarak hesaplanmıştır. Bu oran, ölçeğin büyük bir kısmının değişkenliğinin bu beş faktör tarafından açıklandığını göstermektedir. Dolayısıyla, bu bulgular, ölçeğin faktör yapısının düzgün olduğunu ve orijinali ile uyumlu olduğunu göstermektedir. Faktör analizine ilişkin detaylar Tablo 2'de paylaşılmıştır.

Tablo 3. ACCOUNTQUAL Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi Bulguları

ACCOUNTQUAL	Faktör Yükleri			
	Muhasebe Bilgisi	Teknolojik Yenilik	Güven	Etkinlik
Muhasebecim, müşterilerin rutin olmayan taleplerine uyum sağlar.	.78			
Muhasebecim mesleği ile ilgili eğitimlere katılır.	.74			
Muhasebecim, farklı müşteri taleplerini karşılayacak esnekliğe sahiptir.	.68			
Muhasebecim, müşterilerin özelliklerini anlar.	.63			
Muhasebecim, müşterilere fayda sağlayan uygulamalar önermede proaktiftir.	.61			
Müşterilere sunulan hizmetler açık ve anlaşılırdır.	.61			
Muhasebecim, muhasebe bilgilerini yorumlar ve analiz eder.	.60			
Muhasebecim, müşterilerin faaliyet alanı hakkında bilgi sahibidir.	.58			
Muhasebecim, Kanun ve mevzuata ilişkin güncel bilgiye sahiptir.	.53			
Müşterilerin muhasebe bilgilerine gerçek zamanlı olarak erişmesini mümkün kılar.		.85		
Muhasebecim, müşterilerle dijital yollarla bilgi alışverişinde bulunma yeteneğine sahiptir.		.85		
Muhasebecim, muhasebe hizmeti sunmak için teknolojik araçları kullanır.		.81		
Müşteri ve muhasebeci arasında teknolojik araçlar vasıtasıyla etkileşim/ yaklaşım tarzı vardır.		.81		
Muhasebecim ile yaptığım bilgi alışverişi güvenlidir.			.75	
Muhasebecim karşılaştığımız sorunlarını etkili bir şekilde çözmektedir.			.74	
Muhasebecim, müşterilerine karşı saygılı ve samimiyetle davranır.			.71	
Muhasebecimle hızlı ve kolay bir şekilde iletişime geçilebilir.				.86
Muhasebecim, hizmet sağlamada çeviklik gösterir.				.85
Muhasebecim, hizmetlerini hatasız olarak sunar.				.80
Açıklanan varyans (%)	20.58	17.89	15.21	14.95
Öz-değer	8.309	2.17	1.55	1.02
Toplam açıklanan varyans (%)	% 68.64			
KMO değeri	0.90			
Bartlett Küresellik Testi, Yaklaşık Ki Kare değeri	2863.45 p<0.000			
df	171			

ACCOUNTQUAL-T ölçeğine ilişkin temel bileşenler analizi yöntemiyle açılımlayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Analiz sonuçları, ölçeğin orijinali ile uyumlu bir şekilde dört faktör altında dağıldığını göstermektedir (en düşük faktör yükü 0.53). Faktör döndürme için equamax faktör döndürme yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntem, faktörlerin daha net bir şekilde ayrılmasını ve yüklerin daha belirgin hale gelmesini sağlamıştır. Ölçeğe faktör analizi uygulamak için uygun örneklem büyüklüğünü gösteren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0.90 olarak tespit edilmiştir. Bu yüksek KMO değeri, verilerin faktör analizi için yeterli örneklem büyüklüğüne sahip olduğunu işaret etmektedir. Ayrıca, Bartlett küresellik testi de anlamlı bulunmuştur ($p<0.001$), bu da verilerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Toplam açıklanan varyans % 68.64 olarak hesaplanmıştır. Bu oran, ölçeğin büyük bir kısmının değişkenliğinin bu dört faktör tarafından açıklandığını göstermektedir. Dolayısıyla, bu bulgular, ölçeğin faktör yapısının düzgün olduğunu ve orijinali ile uyumlu olduğunu göstermektedir. Faktör analizine ilişkin detaylar Tablo 3'te paylaşılmıştır. Ayrıca, Türkçe versiyonuna ilişkin faktör analizi bulguları, ölçeğin faktör yapısının güçlü bir şekilde desteklendiğini göstermektedir. Bu sonuçlar, ölçeğin geçerliliğini destekleyen ve psikometrik özellikleri hakkında ikna edici bulgular sunan bir görünüm ortaya koymaktadır. Türkçe versiyonun da orijinal ölçekle uyumlu faktör yapısını koruması, ölçeğin kültürel adaptasyonunun başarılı bir şekilde gerçekleştirildiğini ve Türkçe konuşan popülasyonlar üzerinde geçerli bir ölçüm aracı olarak kullanılabileceğini göstermektedir.

Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları (DFA): Doğrulayıcı faktör analizi, ACCOUNTQUAL-T'nin faktör yapısını değerlendirmek amacıyla kullanılmıştır. Dört faktörlü model veriye iyi bir uyum sağlamıştır: $\chi^2 = 239.43$, $p < .01$, $\chi^2/df =$

1.65, TLI (Tucker–Lewis İndeksi; Tucker–Lewis Index) = .91, CFI (Karşılaştırmalı Uyum İndeksi; Comparative Fit Index) = .91, GFI (Uyum İyiliği İndeksi; Goodness-of-Fit Index) = .92, RMSEA (Yaklaşık Hata Karelerinin Kökü; Root Mean Square Error of Approximation) = .06. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi bulgularında elde edilen değerler, ölçeğin dört faktörlü yapısının orijinalinde olduğu gibi desteklendiğini ve açıklayıcı faktör analizindeki dört faktörlü yapının doğrulandığını göstermektedir.

χ^2/df değerinin ise 2'nin altında olması beklenmektedir (Davcik, 2014). GFI (Goodness of Fit Index) değerinde yüksek oranlar, modelin daha iyi bir uyum sağladığını gösterir ve pratik uygulamalarda bu değer kabul edilebilir düzeyi genellikle ≥ 0.90 olarak belirlenmiştir; ancak minimum kabul edilebilirlik seviyesi konusunda sabit bir standart bulunmamaktadır (Davcik, 2014). TLI (Tucker-Lewis Index) değeri için önerilen sınır ≥ 0.90 'dır. CFI (Comparative Fit Index) değeri 0,90 ile 0,95 arasında ise kabul edilebilir bir uyum düzeyine, 0,95'in üzerinde ise iyi bir uyum düzeyine işaret etmektedir (Karaman, 2023). RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation) değeri 0,05 veya daha düşük ise çok iyi, 0,05 ile 0,08 arasında ise iyi, 0,08 ile 0,10 arasında ise orta, 0,10'dan yüksek olduğunda ise kabul edilemez bir uyum düzeyi olarak değerlendirilir (Sarmiento ve Costa, 2019).

Tablo 4. Korelasyon Analizi Bulguları (Yakınsak ve Ayırt Edici Geçerlilik)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.Accountqual-T (Toplam Skor)	-												
2.Verimlilik	.74***	-											
3.Güven	.78***	.59***	-										
4.Teknolojik yenilik	.76***	.50***	.51***	-									
5.Muhasebe bilgisi	.88***	.48***	.58***	.48***	-								
6.Servqual (Toplam Skor)	.79***	.65***	.70***	.60***	.64***	-							
7.Fiziksel özellikler	.69***	.55***	.61***	.53***	.55***	.78***	-						
8.Güvenilirlik	.81***	.71***	.70***	.55***	.68***	.84***	.62***	-					
9.Heveslilik	.50***	.37***	.41***	.43***	.39***	.73***	.49***	.57***	-				
10.Güven	.66***	.59***	.65***	.50***	.49***	.80***	.54***	.67***	.50***	-			
11.Empati	.49***	.38***	.43***	.40***	.38***	.75***	.47***	.46***	.45***	.51***	-		
12.Tek maddeli hizmet kalitesi	.77***	.59***	.68***	.51***	.68***	.72***	.64***	.70***	.45***	.59***	.45***	--	
13.Cinsiyet	.01	.01	-.07	-.05	.06	-.01	-.04	.01	-.08	.09	-.06	-.08	-

Not. * $p < 0.05$, ** $p < 0.01$, *** $p < 0.001$,

Tablo 4, yakınsak geçerlilik açısından değerlendirildiğinde, ilk olarak ACCOUNTQUAL-T'nin toplam skoru ile SERVQUAL'in toplam skoru arasında $r = 0.79$ korelasyon katsayısı ile oldukça güçlü bir ilişki bulunmuştur. Hem ACCOUNTQUAL-T hem de SERVQUAL, tek maddeli muhasebe hizmet kalitesi ile de güçlü korelasyonlar göstermiştir (ACCOUNTQUAL-T için $r = 0.77$, SERVQUAL için $r = 0.72$). Bu bulgular, her iki ölçeğin de muhasebe hizmet kalitesini ölçmede yüksek tutarlılığa sahip olduğunu göstermektedir.

ACCOUNTQUAL-T'nin dört alt boyutu da birbirleri ile güçlü korelasyonlar sergilemiştir ve en düşük korelasyon katsayısı $r = 0.48$ olmuştur. Benzer şekilde, hem ACCOUNTQUAL-T'nin toplam skoru hem de alt boyutları, SERVQUAL'in alt boyutları ile anlamlı ve güçlü korelasyonlar göstermiştir (en düşük etki büyüklüğü $r = 0.45$). Tüm bu bulgular, ACCOUNTQUAL-T'nin yakınsak geçerliliğini destekleyen güçlü kanıtlar sunmaktadır.

ACCOUNTQUAL-T'nin ayırt edici geçerliliği ise cinsiyet değişkeni kapsamında ele alınmıştır. Muhasebe hizmet kalitesi algısının katılımcıların cinsiyeti ile ilişkili olmaması ve bu nedenle cinsiyet ile hizmet kalitesi algısının ACCOUNTQUAL-T'nin toplam skoru ve alt faktörleri ile ilişkilendirilmemesi, ölçeğin ayırt edici geçerliliğine ilişkin destekleyici bulgu sunmaktadır.

Yakınsak geçerlilik, aynı yapıyı ölçen farklı ölçüm araçları arasındaki yüksek korelasyon elde edilmesi ile desteklenir. ACCOUNTQUAL-T'nin yakınsak geçerliliğini test etmek için SERVQUAL ölçeği (boyutları ile) ve tek maddeli muhasebe hizmet kalitesi ölçümleri ile olan ilişkilere bakılmıştır. Elde edilen yüksek ACCOUNTQUAL-T'nin muhasebe

hizmet kalitesini geçerli bir şekilde ölçtüğünü ve SERVQUAL gibi diğer geçerli ölçeklerle uyumlu ve benzer sonuçlar verdiğini göstermektedir.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

Araştırma sonuçlarına göre, ACCOUNTQUAL-T'nin içsel tutarlık katsayısı, gerek tüm maddeler gerekse boyutlar bazında 0.70'in oldukça üzerinde tespit edilmiştir. Bu bulgu, ölçeğin güvenilir olduğunu desteklemektedir. ACCOUNTQUAL-T'nin faktör yapısına ilişkin elde edilen bulgular, ölçeğin orijinalinde olduğu gibi dört faktör altında toplandığını göstermektedir. Faktör analizinde elde edilen bulgular (KMO değeri, Bartlett küresellik testi, açıklanan varyans, faktör yükleri gibi ölçütler bazında) beklenen değerlerin üzerinde tespit edilmiştir. Tüm bu bulgular, ölçeğin faktör yapısının beklenen doğrultuda oluştuğunu ve ölçeğin geçerliliğinin faktör yapısı açısından desteklediğini göstermektedir. Doğrulamalı faktör analizi bulguları da açıklayıcı faktör analizi bulgularını destekler nitelikte dört faktörlü yapıyla uyum göstermiştir.

Yakınsak geçerlilik açısından, ACCOUNTQUAL-T'nin Saxby vd. (2004) tarafından geliştirilen ve SERVQUAL'in muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için uyarlanmış Türkçe versiyonu (Banar ve Ekerkil, 2010) ile beklenen yönde ve yüksek düzeyde pozitif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, ACCOUNTQUAL-T'nin toplam skoru ve alt boyutları, SERVQUAL'in muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için Türkçede kullanılan versiyonu ile yüksek düzeyde ilişkili bulunmuştur. Ayrıca, her iki ölçeğin alt boyutları hem kendi içinde (kendi boyutları arasında) hem de birbirleri ile anlamlı bir şekilde ilişkili bulunmuştur. Ayrıca, ACCOUNTQUAL-T'nin yakınsak geçerliliğini sınamak için tek maddeli muhasebe hizmet kalitesi ile de ilişkisi incelenmiş ve yüksek korelasyon göstermiştir. Ek olarak, SERVQUAL'in muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için uyarlanmış Türkçe versiyonunun tek maddeli muhasebe hizmet kalitesi ölçeği ile ilişkisinin de benzer sonuçlar elde edilmiştir. Yani ACCOUNTQUAL-T, SERVQUAL'in muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için uyarlanmış Türkçe versiyonu ile benzer sonuçlar elde etmiştir. Tüm bu bulgular, ACCOUNTQUAL-T'nin yakınsak geçerliliğini desteklemektedir.

ACCOUNTQUAL-T'nin ayırt edici geçerliliğini sınamak için cinsiyet ile ilişkisi incelenmiş ve cinsiyet ile ACCOUNTQUAL-T arasında ilişkinin olmaması, ölçeğin ayırt edici geçerliliğini desteklemiştir. Hem ACCOUNTQUAL-T'nin hem de SERVQUAL'in muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için düzenlenmiş versiyonu (Saxby vd., 2004) cinsiyet ile ilişkilendirilmemiştir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, tüm bulgular ACCOUNTQUAL-T'nin Türkçe çalışmalarda muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için geçerli ve güvenilir bir alternatif olduğunu göstermektedir. Her ne kadar SERVQUAL ölçeği uzun yıllardır dünya genelinde hizmet kalitesi ölçümünde yoğun bir şekilde kullanılmış (Jonkisz vd., 2022; Stodnick ve Rogers, 2008; Wisniewski, 2001) olsa da muhasebecilik mesleğinin dinamiklerini tam olarak karşılamakta sorunlar ortaya çıkmaktadır (Azari vd., 2024). Özellikle, muhasebecilik mesleğinde teknik bilgi ve yasal düzenlemeler diğer hizmet sektörlerinden farklı olduğu için, sadece muhasebe hizmet kalitesinin ölçümüne yönelik geliştirilmiş ölçeklerin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır (Azzari vd., 2021). Bu sebeple, bu ölçeğin Türkçeye kazandırılması, muhasebe hizmet kalitesinin ölçümüne ilişkin bundan sonra yapılacak çalışmalarda faydalı bir alternatif olarak değerlendirilebilir.

Her çalışmada olduğu gibi, bu çalışmada da bazı kısıtlar bulunmaktadır. Öncelikle, muhasebe hizmeti alan örgütlerin yetkili kişilerine erişmek zor ve zahmetli bir süreç olduğundan, örneklem sayısı sınırlı kalmıştır. Ayrıca, ölçeğin yakınsak geçerliliğinin sınanması için sadece SERVQUAL ölçeğinin muhasebe alanına uyarlanmış versiyonu ve tek maddeli muhasebe hizmet kalitesi ölçeği kullanılmıştır. Yakınsak geçerliliğin sınanması için değişken çeşitliliğine gidilememesinin nedeni, Türkiye'de mevcut olan alternatif başka ölçeklerin olmamasıdır. Ancak, ölçüt geçerliliğini sınamak için müşteri memnuniyeti ve müşteri bağlılığı gibi değişkenlerin de araştırmaya dahil edilmemesi, araştırmanın kısıtları arasındadır.

Her ne kadar mevcut bulgular ACCOUNTQUAL-T'nin psikometrik özelliklerini güçlü bir şekilde desteklese de, bundan sonraki araştırmalarda ACCOUNTQUAL-T'nin geçerliliği ve güvenilirliğini sınamada ek çalışmalar yürütülebilir. Bu çalışmalarda örneklem büyüklüğü artırılıp farklı coğrafi bölgelerde muhasebe hizmeti alan kurum yetkilileri de çalışmaya dahil edilebilir. Ayrıca, ACCOUNTQUAL-T'nin ölçüt bağımlı geçerliliğini sınamak için müşteri sadakati, müşteri memnuniyeti gibi değişkenler de modele dahil edilip daha büyük örneklemelerde daha kapsamlı geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılabilir.

Sonuç olarak, çeşitli kısıtlamalara rağmen bu çalışmada elde edilen bulgular, ACCOUNTQUAL-T'nin bundan sonra Türkiye örnekleminde muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için geçerlilik ve güvenilirlik açısından desteklenmiş bir ölçek olduğunu göstermektedir.

Kaynakça

- Aburayya, A., Marzouqi, A., Alawadhi, D., Abdouli, F. ve Taryam, M. (2020). An empirical investigation of the effect of employees' customer orientation on customer loyalty through the mediating role of customer satisfaction and service quality. *Management Science Letters*, 10(10), 2147-2158.
- Ağa, M. ve Şafaklı, O. V. (2007). An Empirical Investigation of Service Quality and Customer Satisfaction in Professional Accounting Firms : Evidence from North Cyprus. *Problems and Perspectives in Management*, 5(3), 84-98.
- Al-Ibrahim, A. (2014). Quality management and its role in improving service quality in public sector. *Journal of Business and Management Sciences*, 2(6), 123-147.
- Azzari, V., Mainardes, E. W. ve Beiruth, A. X. (2024). ACCOUNTQUAL: a scale for measuring accounting service quality. *Journal of Accounting ve Organizational Change*, 20(1), 130-152. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2022-0112>
- Banar, K. ve Ekergil, V. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi İle Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 60, 39-60. <https://hdl.handle.net/11421/267>
- Beaton, D. E., Bombardier, C., Guillemin, F. ve Ferraz, M. B. (2000). Guidelines for the process of cross-cultural adaptation of self-report measures. *Spine*, 25(24), 3186-3191. <https://doi.org/10.1097/00007632-200012150-00014>
- Binici, F. Ö. B. (2022). Muhasebede Hizmet Kalitesi ve Boyutları. İçinde *Muhasebe, Finans Ve Denetim Alanlarında Yenilikçi Yaklaşımlar-3* (ss. 35-45). Efe Akademi Yayınları.
- Brady, M. K., Cronin, J. J. ve Brand, R. R. (2002). Performance-only measurement of service quality: a replication and extension. *Journal of Business Research*, 55(1), 17-31. [https://doi.org/10.1016/S0148-2963\(00\)00171-5](https://doi.org/10.1016/S0148-2963(00)00171-5)
- Brucal, S., Corpuz, C., Abeysekera, I. ve David, R. (2022). Role of service quality, price, and firm image on customer satisfaction in Philippine accounting firms. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(2), 75.
- Carrillat, F. A., Jaramillo, F. ve Mulki, J. P. (2009). Examining the impact of service quality: a meta-analysis of empirical evidence. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 17(2), 95-110.
- Çelik, H. (2011). Alışveriş Merkezlerinde Hizmet Kalitesi Algısı ve Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 433-448. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sduiibfd/issue/20823/222922>
- Cronin, J. J. ve Taylor, S. A. (1992). Measuring Service Quality: A Reexamination and Extension. *Journal of Marketing*, 56(3), 55. <https://doi.org/10.2307/1252296>
- Dendeş, E., Armağan, E. ve Erincik Dendeş, A. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti ve Ağızdan Ağıza İletişim İlişkisi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-24. <https://doi.org/10.18026/cbayarsos.901665>
- Fleischman, G. M., Johnson, E. N. ve Walker, K. B. (2017a). An exploratory investigation of management accounting service quality dimensions using servqual and servperf. In *Advances in Management Accounting* (Vol. 29, pp. 91-125). Emerald Publishing Limited.
- Fleischman, G. M., Johnson, E. N. ve Walker, K. B. (2017b). An Exploratory Examination of Management Accounting Service and Information Quality. *Journal of Management Accounting Research*, 29(2), 11-31. <https://doi.org/10.2308/jmar-51614>
- Forsythe, P. (2015). Monitoring customer perceived service quality and satisfaction during the construction process. *Construction Economics and Building*, 15(1), 19-42. <https://search.informit.org/doi/10.3316/informit.297665846265476>
- Groff, M. Z., Slapničar, S. ve Štumberger, N. (2014). The influence of professional qualification on customer perceptions of accounting services quality and retention decisions. *Journal of Business Economics and Management*, 16(4), 753-768. <https://doi.org/10.3846/16111699.2013.858076>

- Hensher, D. A., Stopher, P. ve Bullock, P. (2003). Service quality—developing a service quality index in the provision of commercial bus contracts. *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 37(6), 499-517.
- Hien, N. A., Nhu, H. H., Trung, P. T. ve Tam, P. T. (2019). The determinants affecting the accounting service quality: a case of accounting service enterprises in vietnam. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(2), 1-11.
- Hung, Y. H., Huang, M. L. ve Chen, K. S. (2003). Service quality evaluation by service quality performance matrix. *Total Quality Management ve Business Excellence*, 14(1), 79-89.
- Jonkisz, A., Karniej, P. ve Krasowska, D. (2022). The servqual method as an assessment tool of the quality of medical services in selected Asian countries. *International journal of environmental research and public health*, 19(13), 7831.
- Karaman, M. (2023). Keşfedici ve Doğrulayıcı Faktör Analizi: Kavramsal Bir Çalışma. *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 9(1), 47–63. <https://doi.org/10.29131/uiibd.1279602>
- Keng, K. A. ve Liu, P. (1998). Expectation of service quality in professional accounting firms: A Singapore study. *Journal of Customer Service in Marketing ve Management*, 5(2), 39-54.
- Kısakürek, M. M. ve Aydoğan, E. (2018). Service Quality and Customer Satisfaction in the Accounting Profession: Sivas Example. *Turkish Research Journal of Academic Social Science*, 1(1), 31–39.
- Kurnaz, E. ve Güner, M. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi: Erzincan Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 581–596. <https://doi.org/10.25095/mufad.607218>
- Milakovich, M. (1995). *Improving service quality: achieving high performance in the public and private sectors*. CRC Press.
- Neely, M. P. ve Cook, J. S. (2011). Fifteen Years of Data and Information Quality Literature: Developing a Research Agenda for Accounting. *Journal of Information Systems*, 25(1), 79–108. <https://doi.org/10.2308/jis.2011.25.1.79>
- Nguyen, D. T., Pham, V. T., Tran, D. M. ve Pham, D. B. T. (2020). Impact of service quality, customer satisfaction and switching costs on customer loyalty. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 395-405.
- Olorunniwo, F., Hsu, M. K. ve Udo, G. J. (2006). Service quality, customer satisfaction, and behavioral intentions in the service factory. *Journal of Services Marketing*, 20(1), 59–72. <https://doi.org/10.1108/08876040610646581>
- Öncü, M. A., Kutukız, D. ve Koçoğlu, C. M. (2010). Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi ve Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. İçinde *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (Sayı 45, ss. 237–252). Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği WT - DergiPark.
- Özsoy, E. (2019). Tek maddeli narsisizm ölçeği'nin kısıtları ve eleştirileri. *Bilecik Şeyh Edebalı Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 354-370.
- Palese, B. ve Usai, A. (2018). The relative importance of service quality dimensions in E-commerce experiences. *International Journal of Information Management*, 40, 132-140.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. ve Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing*, 49(4), 41-50.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. ve Berry, L. L. (1988). Servqual: A multiple-item scale for measuring consumer perc. *Journal of retailing*, 64(1), 12.
- S. Davcik, N. (2014). The use and misuse of structural equation modeling in management research. *Journal of Advances in Management Research*, 11(1), 47–81. <https://doi.org/10.1108/JAMR-07-2013-0043>
- Sachdev, S. B. ve Verma, H. V. (2004). Relative importance of service quality dimensions: A multisectoral study. *Journal of services research*, 4(1), 93.
- Sarmiento, R. P. ve Costa, V. (2019). *Confirmatory Factor Analysis -- A Case study*. <http://arxiv.org/abs/1905.05598>
- Saxby, C. L., Ehlen, C. R. ve Koski, T. R. (2004). Service quality in accounting firms: The relationship of service quality to client satisfaction and firm/client conflict. *Journal of Business ve Economics Research (JBER)*, 2(11).
- Shah, P. (2013). *Financial accounting for management*. Oxford University Press.

- Stodnick, M. ve Rogers, P. (2008). Using SERVQUAL to measure the quality of the classroom experience. *Decision Sciences Journal of Innovative Education*, 6(1), 115-133.
- Taysı, K. ve Canbaz, S. (2018). Mükelleflerin Muhasebecilere Yönelik Algılanan Hizmet Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Üzerine Bir Araştırma: Kırklareli Örneği TT - A Research on the Relationship between Taxpayer's Perceived Service Quality and Customer Satisfaction for Accountants: Kırklareli Sample. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 19-45. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sevad/issue/53362/709445>
- Tien, N. H., Son, T. H., Anh, D. B. H. ve Duc, N. M. (2021). Factors affecting customer satisfaction on service quality at joint stock commercial banks in Vietnam. *Journal of Critical Reviews*, 8(2), 605-617.
- Türk, Z. (2009). Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi Müşteri Tatmini Ve Sadakati: Servperf Ölçeği TT - Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi Müşteri Tatmini Ve Sadakati: Servperf Ölçeği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 399-416.
- Ustaahmetoğlu, E. ve Savcı, M. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Kalitesini Değerlendirmesi ve Örnek Bir Uygulama. İçinde *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (Sayı 22, ss. 168-184). Kocaeli Üniversitesi WT - DergiPark. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/kosbed/issue/25697/271182>
- Ustaahmetoğlu, E., Aygün, D. ve Savcı, M. (2013). Muhasebe Bürolarında Sunulan Hizmetin Kalitesinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama. *International Journal of Management Economics and Business*, 9(18). <https://doi.org/10.11122/ijmeh.2013.9.18.149>
- Van Someren, M. W., Barnard, Y. F. ve Sandberg, J. A. C. (1994). *The think aloud method: A practical guide to modelling cognitive processes*. Academic Press.
- Vanparia, B. O. ve Ganguly, P. (2010). SERVQUAL versus SERVPERF: An assessment from Indian banking sector. *QUEST-Journal of Management and Research*, 1(1), 3-13.
- Wang, Y. ve Lo, H. (2003). Customer-focused performance and the dynamic model for competence building and leveraging. *Journal of Management Development*, 22(6), 483-526. <https://doi.org/10.1108/02621710310478486>
- Wanous, J. P., Reichers, A. E. ve Hudy, M. J. (1997). Overall job satisfaction: how good are single-item measures?. *Journal of Applied Psychology*, 82(2), 247.
- Wisniewski, M. (2001). Using SERVQUAL to assess customer satisfaction with public sector services. *Managing Service Quality: An International Journal*, 11(6), 380-388.
- Yayla, H. E. ve Cengiz, E. (2006). Muhasebe bürolarında algılanan hizmet kalitesi ve mükelleflerin tatmin düzeylerine yönelik yapısal bir model önerisi-II. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31), 175-183.
- Zeithaml, V. A., Bitner, M. J. ve Gremler, D. D. (2017). *Services marketing: Integrating customer focus across the firm*. McGraw-Hill Education.



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: 16, Sayı: 32, 33-44, 2025

Konferans Bildirisi

THE TRANSITION FROM DIVAN-I MEZALIM TO OMBUDSMAN: ADDRESSING THE NEED FOR PUBLIC MONITORING

(DIVAN-I MEZALİM'DEN OMBUDSMANLIĞA GEÇİŞ: KAMU GÖZETİMİ İHTİYACININ KARŞILANMASI)

Mustafa DEMİRKOL¹

ABSTRACT

The concept of accountability is undoubtedly one of the most emphasized democratic issues in modern administrations. The concept of accountability has a very important place in Turkish administrative culture. The institution of Divan-ı Mezalim, of which we observe prominent examples in the Seljuk Empire, represents a primitive form of today's ombudsman from the trend of providing citizens with a platform to voice their complaints against government misconduct. This function developed in the Ottoman period with institutions such as the Divan-ı Hümayun, Şeyhülislam, and Kadı courts to ensure that the people's complaints were heard and addressed. In today's Turkey, the Ombudsman institution was established to act as a bridge between the state and citizens, reflecting an ancient tradition of public oversight and accountability.

This study aims to show how the Divan-ı Mezalim, as a platform for seeking rights, may have opened the door to the Ombudsman in theory and practice. The study uses qualitative methods such as descriptive and historical analysis. The findings indicate that the institution of the Ombudsman has played a crucial role as a modern expression of accountability and public oversight mechanisms stretching back to the Ottoman era. Notably, the Ombudsman practice initiated in Sweden under Ottoman influence highlights how effective governance models can inspire other cultures.

Keywords: Divan-ı Mezalim, Ombudsman, Accountability, Public Monitoring, Administrative Tradition,

Jel Classification: H83, K40, D73

ÖZET

Hesap verebilirlik kavramı, kuşkusuz modern yönetimlerde üzerinde en çok durulan demokratik konulardan biridir. Hesap verebilirlik kavramı Türk yönetim kültüründe çok önemli bir yere sahiptir. Selçuklu İmparatorluğu'nda belirgin örneklerini gördüğümüz Divan-ı Mezalim kurumu, vatandaşlara devletin yanlış uygulamalarına karşı şikâyetlerini dile getirebilecekleri bir platform sağlama fonksiyonundan hareketle günümüz ombudsmanlığının öncül bir biçimini temsil etmektedir. Bu fonksiyon Osmanlı döneminde Divan-ı Hümayun, Şeyhülislam ve Kadı mahkemeleri gibi kurumlara halkın şikâyetlerinin dinlenmesini ve ele alınmasını sağlamak üzere gelişmiştir. Günümüz Türkiye'sinde Ombudsmanlık kurumu, devlet ile vatandaşlar arasında bir köprü görevi görmek üzere kurulmuş olup, kamu gözetimi ve hesap verebilirliğine yönelik süregelen kadim bir geleneği yansıtmaktadır.

Bu çalışma, bir hak arama platformu olarak Divan-ı Mezalim'in teoride ve pratikte Ombudsman'a nasıl kapı açmış olabileceğini göstermeyi amaçlamaktadır. Çalışmada nitel yöntemler olarak betimsel ve tarihsel analiz kullanılmıştır. Elde edilen bulgular göstermektedir ki Ombudsmanlık kurumu, Osmanlı'dan günümüze uzanan hesap verebilirlik ve kamuyu yönlendirme mekanizmalarının güncel bir ifadesi olarak önemli bir rol üstlenmiştir. Özellikle, Osmanlı etkisi altında İsveç'te başlayan Ombudsman uygulaması, etkin yönetim modellerinin diğer kültürlerle nasıl ilham verdiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Divan-ı Mezalim, Ombudsman, Hesap Verebilirlik, Kamu Denetimi, İdari Gelenek

Jel Codes: H83, K40, D73

¹ Research Assistant Dr. Tekirdağ Namık Kemal University, Political Science and Public Administration, mustafademirkol@nku.edu.tr, ORCID ID : 0000-0002-9860-8836

1. INTRODUCTION

This study aims to explore how Divan-ı Mezalim, as a platform for seeking justice, might have laid the groundwork for the Ombudsman institution both theoretically and practically. The research employs qualitative methods, including descriptive and historical analysis. By examining the historical origins of institutions like Divan-ı Mezalim and their connection to the modern Ombudsman, this study seeks to deepen our understanding of contemporary public administration. It highlights how many institutional structures are eclectic continuations of past practices, offering valuable insights.

Such an investigation is crucial for understanding historical continuity, providing in-depth analysis of public administration culture, contemporary relevance, and the impact of historical events on institutional development. The evolution of administrative accountability and public remedies from the Ottoman Empire to Sweden offers a significant perspective for understanding historical continuity. In this context, establishing a link between Divan-ı Mezalim and similar institutions and the ombudsman in the modern sense is valuable in terms of comparing both historical and modern understandings of administration.

The study analyses in depth the origins of Turkish public administration culture and its impact on contemporary practices. Such an analysis can provide a strong basis for understanding how management culture has been shaped and changed. The role and importance of the ombudsman institution in today's Turkey is a very topical issue, especially in the areas of public audit and accountability. As a matter of fact, since the establishment of an ombudsman institution in Turkey under the name of the Ombudsman Institution, this issue has become increasingly topical. Therefore, this study may attract attention both in academic circles and in public administration practices.

The qualitative methods used in the study, especially historical analysis and descriptive methods, allow for an in-depth examination of the issue. This increases the academic validity and reliability of the study. Finally, it is also important to understand what kind of public policies implemented by states in the face of a political case, a historical event or phenomenon can lead to the formation of public institutions and organizations in the future, and to the development of existing ones and the acquisition of a new identity in another format.

There are, of course, several potential challenges to the study. The interpretation of historical documents and sources, especially information and documents related to old institutions such as the Divan-ı Mezalim, requires a careful approach. A proper understanding of the historical context is critical to the success of the research. When linking modern ombudsman practices with historical institutions, it is important to accurately analyze the differences between the two periods and the ways in which these institutions functioned.

2. LITERATURE REVIEW

2.1. Accountability in Public Administration

One of the most fundamental concepts within the discipline of public administration is accountability. Accountability is generally recognized as a critical element in the process of ensuring overall transparency, fairness and ethical behavior in the work and operations of government/state entities. Bovens et al. (2008) define accountability as a relational construct that requires a mechanism to hold public officials accountable for their actions and decisions, typically to a higher authority or to the public. The institution of accountability, which also serves as a safeguard in public administration, has the potential to ensure that decisions on public affairs and operations are made in the public interest and, accordingly, to prevent the abuse of power or misuse of power to some extent.

The concept of accountability in the context of democratic governance is multifaceted. Schillemans and Bovens (2011) distinguish between three forms of accountability: vertical, horizontal, and transversal. Each serves a distinct role in ensuring effective governance. Vertical accountability encompasses mechanisms through which elected officials are held accountable to citizens. Horizontal accountability, on the other hand, is characterized by checks and balances between different branches or institutions of government. Diagonal accountability, which has gained prominence with the advent of independent institutions such as the Ombudsman, involves non-governmental actors playing a role in holding officials to account.

To better appreciate the importance of the concept of accountability, it is necessary to focus not only on its ethical implications but also on its functional role. public accountability mechanisms are closely linked to public trust because they allow citizens to witness and participate in their governance. From this perspective, it would be appropriate to say that this situation is also a factor that increases the legitimacy of public institutions and organizations (Bovens, 2007).

Recent studies in the relevant literature show that accountability needs to be embedded in governance processes and structures in order to ensure sustainable public trust and prevent abuses (Amalia, 2023; Abdullah et al., 2020).

2.2. The Role of Public Monitoring

Public monitoring is generally recognized as a sub-category of the broader concept of accountability. However, there are a number of features that distinguish this concept from others. Public monitoring is defined as the processes and mechanisms through which citizens and non-state actors observe, evaluate and react to government actions (Fung, 2006). Public monitoring differs from some internal accountability systems in that it emphasizes a form of external oversight that can be carried out by citizens, civil society or independent institutions such as the Ombudsman.

The issue of public monitoring has become increasingly important because of its emphasis on participatory governance, where citizens are actively, rather than passively, involved in oversight processes (Arato et al., 2006). This approach is very much in line with the concept of social accountability, where the public has the power to control the actions of public institutions and organizations and ensure their compliance with the public interest. In contrast to the more structured and periodic nature of auditing, public monitoring is often informal and flexible. This allows it to respond to local contexts and sensitivities in the state of nature concerned.

It is possible to consider public monitoring as a kind of preventive tool. In a state of nature where public institutions and organizations are under constant scrutiny, public monitoring would create a situation that would prevent potential abuses by public institutions and organizations. The ombudsman institution is an example of a type of monitoring that serves as a kind of problem prevention tool where citizens can submit their complaints and although its decisions are usually advisory, they are not binding (Anderson & Stockton, 1991). This external monitoring promotes transparency, supports ethical governance and reduces bureaucratic power imbalances by empowering citizens through oversight mechanisms.

2.3. Monitoring vs. Auditing

Although the terms “monitoring” and “auditing” are sometimes used interchangeably in the relevant literature, they actually represent quite different concepts in public administration, especially in terms of accountability. It is a rational choice to emphasize “monitoring” rather than “auditing” in this study. This concept is deliberately preferred. Because this concept refers to different scopes and processes related to the Ombudsman context. While the term “auditing” implies more of a sanction-based meaning such as reward-punishment etc., the term “monitoring” implies more of a preventive-directive-participatory meaning. Moreover, the fact that the decisions of the ombudsman institution generally do not have sanctioning power and consist of advisory decisions encourages a reading based on monitoring rather than auditing.

Auditing is typically a formal process aimed at evaluating the financial, operational, or compliance aspects of an organization. Audits are generally periodic, conducted by certified auditors or state agencies, and follow established standards and methodologies to ensure objectivity and accuracy (Power, 1997). The purpose of auditing is primarily to verify the legality and propriety of actions, often focusing on detecting financial mismanagement or irregularities. In this way, auditing tends to be structured, retrospective, and focused on compliance within a defined period (Leeuw, 1996).

“Monitoring” as a general concept, on the other hand, is broader and less formal. It refers to the permanent observation of the work and operations of public institutions and organizations. It is generally implemented with an approach that emphasizes responsiveness and adaptation to actual developments. The monitoring process can involve a variety of actors, such as citizens, media, civil society and ombudsmen, who observe the actions of public institutions and organizations to promote transparency and accountability (Fox, 2015). Public monitoring is an ongoing dynamic. It allows for timely feedback, enabling problems to be addressed before they escalate and referring to preventive measures.

In terms of its role, the ombudsman's role is more in line with “monitoring” as a concept, as it involves addressing complaints and acting as a kind of bridge between public institutions and organizations and citizens. In this respect, unlike an auditor who conducts periodic audits without a specific timetable, the ombudsman's office has the authority to respond to complaints as they arise and to make advisory decisions on the work and functioning of public institutions and organizations. This paves the way for an actual culture of transparency and accountability that goes far beyond the compliance checks of bureaucratic formalities (Zuegel et al., 2018). Moreover, monitoring by the Ombudsman does not only focus on financial or procedural compliance, but addresses a wide range of public concerns, including human rights, administrative justice and ethical governance (Batalli, 2015).

Therefore, this study's focus on "monitoring" rather than "auditing" highlights the Ombudsman's unique role as an ongoing oversight mechanism that operates with public engagement. This distinction is crucial, as monitoring reflects a more integrated, citizen-responsive form of accountability that aligns with the participatory governance principles promoted in democratic societies.

In this study, the term 'public monitoring' is intentionally used instead of 'public audit' to reflect the Ombudsman's role as a recommendatory body rather than an enforcement authority. Unlike court rulings or formal audits, which often carry binding outcomes, the Ombudsman institution primarily issues advisory decisions. These recommendations guide public institutions towards better practices and transparency without imposing mandatory compliance. This nature of the Ombudsman institution aligns more closely with 'monitoring,' as it aims to influence and oversee rather than strictly audit or enforce. By using 'public monitoring,' the study underscores the Ombudsman's non-binding, yet influential role in shaping public administration.

3. QUEST FOR ACCOUNTABILITY IN PUBLIC ADMINISTRATION

Accountability may be described as a means of ensuring efficiency in the delivery of public services, which is one of the benchmarks of good public administration. Robust frameworks should be put in place to enhance transparency and foster public trust to empower the people to keep monitoring what their governments are doing (Amalia, 2023). Clearly, this has the effect of heightening scrutiny but also engenders good ethics among the public servants and, in that way, embedding accountability in the process of administration. An integral part of ethical and effective governance is the participatory mechanisms that provide opportunities for civil society to check on the outcomes and hold in office those who are responsible.

Public information disclosure also enhances credibility in government, as citizens are in a better position to monitor the decision-making process, which engenders a culture of accountability and trust (Ngatikoh et al., 2020). This culture of accountability rests not just on well-defined regulations but relies crucially on the commitment by public officials to embracing transparency as an inherent principle in ensuring responsive and responsible governance (Ngatikoh et al., 2020; Amalia, 2023; Abdullah et al., 2020).

Accountability is an important principle of good governance, relaying messages of transparency, justice, and efficiency in the use of public resources. Being held accountable, with practices such as performance evaluation or periodic auditing, is only a means to create trust with the public and spend public money responsibly. Besides, civil society engagement in the monitoring and evaluation of public institutions is a step towards increasing accountability, as this provides a platform for expressing opinions and binding officials to their responsibilities. Nowadays, it is witnessed that accountability mechanisms may be categorized under a variety of titles, such as public audit, ombudsman, mediation, arbitration, or public mentoring (Abdullah et al., 2020; Amalia, 2023; Demirkol, 2021; Ngatikoh et al., 2020;).

3.1. Divan-ı Mezalim: A Tool for Accountability

Divan-ı Mezalim was among the most important judicial and supervisory bodies in Turkish-Islamic states. While its primary role was to provide justice, it also held certain supervisory functions that intersected with executive decisions and, in some cases, with legislative matters.² Divan-ı Mezalim took objections to the decisions of the kadi and examined political criminals and persons who broke the state order (Üçok et al., 2002). It also assessed complaints against public servants and administrators.

Its jurisdiction consisted of the supervision of foundations, the hearing of complaints concerning usurped property, and judicial cases in addition to implementing kadi court decisions. Divan-ı Mezalim investigated the complaints lodged against the ruling authorities in cases of misapplications of justice and investigated injustices committed by officials within their work. In Islamic history, Divan-ı Mezalim was regarded as the highest judicial and supervisory institution (Akyüz, 1995). This court was administered by the head of state or high judges appointed by him and carried out the necessary inspections in judicial, administrative, political, legal and economic fields to ensure public order. Until the Ottoman period, the courts were present in all Islamic states and served with wide powers.

² Its executive functions were primarily supervisory, enabling it to oversee other state officials and ensure adherence to legal standards, and while it did not create laws, its interpretations sometimes held quasi-legislative authority by influencing legal standards and interpretations.

Divan-ı Mezalim emerged in Islamic civilisation as a legal institution where those who were persecuted by the state or powerful people could seek their rights. The origins of this institution can be traced back to the Hilfü'l-fudul society established in the pre-Islamic period to fight against injustice. In Islamic history, the first practices of Divan-ı Mezalim were initiated by the Prophet and these practices functioned as an authority where disputes arising in Islamic lands were resolved (Alodalı & Usta. 2017: pp. 174-176; Habib, 2022; Göl, (n.d.)).

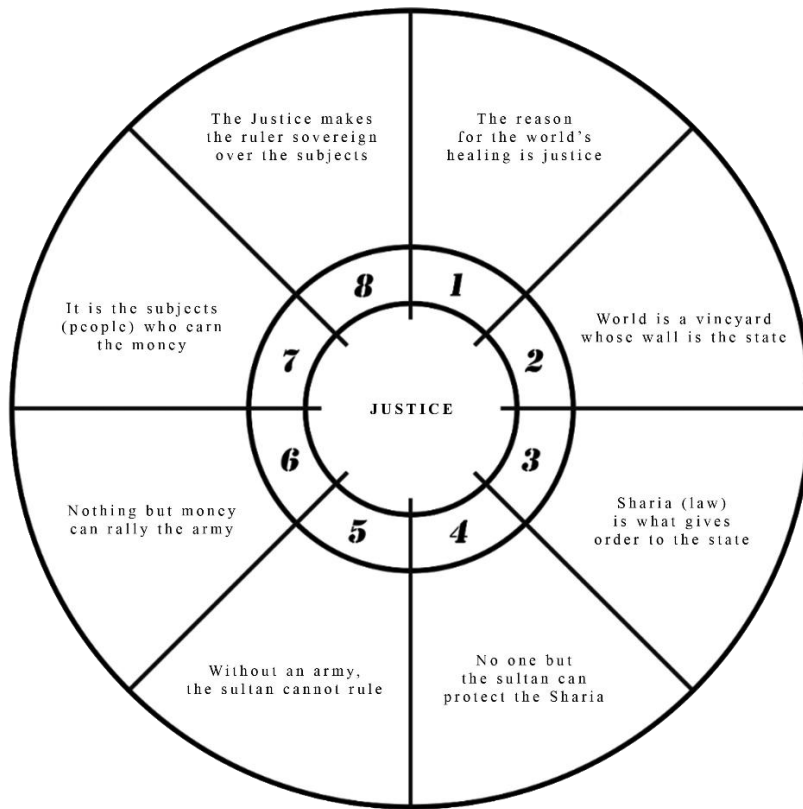
Although the Divan-ı Mezalim did not become fully institutionalised during the Umayyad period, it started with sessions organised by the caliph and gradually became a board consisting of a chairman and members. This board consisted of various members such as judges, jurists, military judges and army representatives. During the Abbasid period, special places were allocated for these sessions, for example, a building called Dârü'l-mezâlim was built in Baghdad (Alodalı & Usta. 2017: 174-176; Habib, 2022; Göl, (n.d.)).

In Islamic states such as the Seljuks, Ayyubids and Mamluks, the Divan-ı Mezalim continued to exist as an important judicial body. In states such as the Seljuks, which attached importance to justice, the Mezâlim councils, which were chaired by the sultan himself, were organised twice a week. In the Ottoman period, the powers of this institution were assumed by the Divân-ı Hümâyûn (Alodalı & Usta. 2017: 174-176; Habib, 2022; Göl, (n.d.)).

3.2. Divân-ı Hümâyûn: A Bridge Between Divan-ı Mezalim and Ombudsman

Throughout history, justice and organization have stood out as two fundamental elements for Turks. The Turks, who adopted the principle of 'Let the people live so that the state may live', regarded the fair treatment of their citizens as a top priority and granted each citizen the right to appeal to the ruler. The subjects, i.e. the people, represent the group to whom justice must first and foremost be served. The source, which has a very important place in Turkish-Islamic culture and is referred to as 'daire-i adl' (circle of justice) in the relevant literature, provides the most basic evidence of this. Within this system, each group is connected to each other in a circle (Cündioğlu, 2016; Çelebi, 2016; Demirkol, 2022; Oktay, 2015).

Figure-1: Circle of Justice (Daire-i Adl)



Source: (Çelebi, 2016: 498; Demirkol, 2022).

Throughout history, the Turks have exhibited a state-nation identity with strong social bonds. One of the most important factors in ensuring this is that the concept of justice is taken very seriously. With the adoption of Islam, Turks adopted the 'Divân-ı Mezâlim' system, which they had seen in Islamic states and which dealt with complaint cases, but adapted this system to their own understanding of administration (Akyüz, 2002: 210-234). Divan-ı Hümayun is the new name given to the system, which the Turks adapted to their own understanding of administration.

According to İnalçık (2018), one of the first names that comes to mind when it comes to the Ottoman Empire, the most important task of the Divân-ı Hümayûn in the Ottoman Empire was to listen to the complaints of the subjects. The Ottomans recorded these complaints in special notebooks³. The place of such notebooks in Ottoman archiving is extremely important. In the Ottoman administrative system, each region had a qadi and a regent (Ortaylı, 1994; Bayındır, 2002). In addition, citizens also had the right to submit their complaints to Divân-ı Hümayûn. Complaints to the Divan did not discriminate on the basis of gender, religion, language or race, and all Ottoman subjects had the right to apply to the Divan without any conditions (Ekinci, 2017; Mumcu, 1994).

Divân-ı Hümayûn, as the highest decision-making authority in the Ottoman Empire, had a very strong sanctioning power (Halaçoğlu, 1995). Although the Veziriâzam presided over the Divan as the sultan's deputy, the actual president was the sultan, and since the decisions were taken on behalf of the sultan, the judgements were carried out with the utmost care (Mumcu, 2017). However, there are also criticisms that the sultans themselves did not directly attend the Divan meetings. However, in practice, such a practice would not have been possible in the whole area of sovereignty. The fact that an evaluation is made on behalf of the sultan as a value, albeit symbolic, is quite important here.

4. A PUBLIC POLICY TRANSFER UNDER THE HISTORICAL EVENTS

Before taking action against the Russians, Charles XII left the administration of his country in the hands of a guardian council consisting of several members (Voltaire, 1939, s. 202). Since the King of Sweden had a strong influence over Sweden, there was no movement against him during the asylum process. However, the prolonged absence of Charles XII from his country led to weakening of the army and administration, strengthening of external enemies and an increase in domestic unrest (Öztuna, 1994).

More than two hundred and fifty thousand Swedish soldiers lost their lives during the wars in which the King participated during his longdistance ruler period, and an urgent need for soldiers arose (Zinkeisen, 2011, s. 320). Specially, in 1709, after King Charles XII of Sweden suffered a heavy defeat against Russian Tsar Peter I at the Battle of Poltava, most of his army was destroyed and he was forced to seek refuge in the Ottoman Empire (Mikaberidze, 2012). In the aftermath of the war, the Kingdom of Sweden faced almost the entire Europe, and Charles's defection to the Ottoman Empire had a great repercussion in terms of international diplomacy (Hatton, 1970).

Initially planned as a short stay, Charles's stay in the Ottoman Empire was unexpectedly long, lasting 5 years, 3 months and 9 days. Charles was hosted in cities such as Bandar, Edirne and Dimetoka. The Ottoman Sultan Ahmed III accepted Charles not only as a refugee but also as an honorable guest and showed him great generosity. During this period, the Ottoman Empire covered all of Charles's expenses and provided him with comfort as if he were in his own country.

This situation demonstrated the kindness and power of the Ottoman Empire in both diplomatic and humanitarian matters (Coşkun & Günaydın, 2018).⁴ During King Charles's stay in Ottoman lands, he not only followed military and diplomatic developments but also had the opportunity to study the Ottoman administrative and justice system in depth. In particular, the Ottoman centralist and justice-oriented administrative approach had a great impact on Charles.

The concept of "Daire-i Adl", which is at the heart of the Ottoman justice system, emphasizes the interdependence of the sultan, the army, the people and justice in a cycle. According to this cycle, the sultan's ability to maintain his power depends on the army, the army's strength depends on the welfare of the people, and the welfare of the people depends on the provision of justice. This Ottoman understanding of justice was considered an indispensable element for the continuity of the state and the satisfaction of the people (Hallaq, 2009).

These observations inspired King Charles to establish an institution called "Ombudsman" in his country Sweden. In an edict issued in the Timurtaş region of Edirne, Charles appointed an "ombudsman" in Sweden, establishing what is now

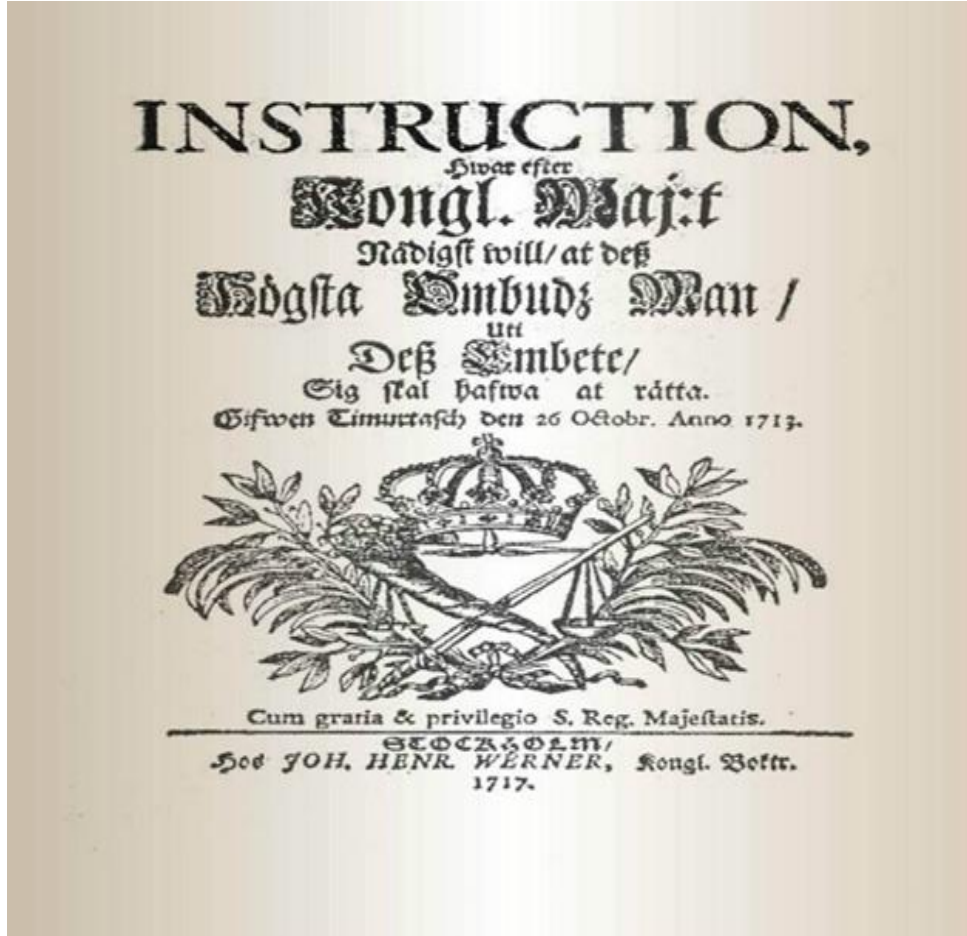
³ These notebooks were known as 'mühimme defteri', 'şikayet defteri', 'ahkâm-ı şikâyet defteri', 'atik şikayet defteri' (Aktaş, 1991; Sahillioğlu, 1988).

⁴ Untoward incidents such as Kalabalık issue have also occurred from time to time. This should not overshadow the Ottoman hospitality in general (Kurat, 1943: 633-635; Uzunçarşılı, 2011, s. 93-94).

recognized as the first modern Ombudsman institution. Over time, this system evolved into a critical mechanism balancing the powers of the king and parliament in Sweden, laying the foundation for the modern Ombudsman framework. The Swedish Ombudsman system, inspired by the Ottoman concept of justice, was designed to ensure justice and protect citizens' rights (Lang, 2011).

The most meaningful manifestation of the search for accountability in the public sector, from the Divan-ı Mezalim to the Divan-ı Hümayun and from there to the Ombudsman institution, is the fact that the ombudsman institution as a public policy has come full circle back to the land from which it was inspired and to which it belongs: today's Turkey. With the Law No. 6328 enacted in 2012, the ombudsman (Kamu Denetçiliği Kurumu) was introduced in Turkey (Demirkol, 2021).

Figure-2: Declaration of Ombudsman



Source: Adapted from [Metropol Yönetimlerinde Türkiye Modeli Arayışı: İstanbul, Londra, Paris Metropolitan Yönetimlerinin Karşılaştırmalı Analizi. (Demirkol, 2021).], original document: 1717.

During his time in the Ottoman Empire, King Charles observed various aspects of Ottoman society and governance, which significantly influenced his views on administration and reform. These observations played a crucial role in shaping his understanding of governance, ultimately impacting his approach to leadership and institutional reforms in Sweden. Charles' admiration for the Ottoman justice system resulted in his search for a similar justice system in his own country and his endeavour to establish a system for the protection of the rights of the people. In this context, the direct influence of the Ottoman centralized administration and justice system on a European monarchy highlights the diplomatic power and cultural impact of the Ottoman Empire. This demonstrates how Ottoman governance models transcended borders, shaping the administrative practices of other nations.

The term 'ombudsman' is derived from the Swedish language, where it translates to 'representative'. There is a substantial body of evidence to suggest that this institution has its origins in the Ottoman Empire (Darling, 2008; Demirkol, 2021; OECD, 2016). It has been asserted that King Charles XII of Sweden was inspired by the audit systems he observed in the Ottoman Empire and established an ombudsman institution for his country (Aykanat, 2019; Coşkun & Günaydın, 2018; Demirkol, 2021).

King Charles' long visit to the Ottoman Empire proved to be more than just a diplomatic mission; it was an era of continued and expanded commercial and cultural contacts between the two countries. Meanwhile, the Ottoman Empire developed close connections with Sweden, and their political as well as commercial relations further lined up. The development of the Ottoman Empire in diplomatic history further backed its influence and status among European countries.

5. THE ROLE OF OMBUDSMAN AS A TOOL FOR PUBLIC MONITORING

In this study, both Divan-ı Mezalim and Ombudsman are approached as mechanisms that serve accountability and public oversight, yet with some nuanced differences in their operation. Divan-ı Mezalim, originating in Turkish-Islamic governance traditions, primarily functioned as a high judicial body with a direct role in accountability by addressing public grievances, evaluating administrative decisions, and overseeing state officials. It served not only as an accountability tool but also as a supervisory institution, embodying both the authority to make binding judgments and the ability to influence governance practices.

In contrast, the modern Ombudsman institution, while sharing roots in accountability, operates more as an advisory body with a focus on public monitoring. The Ombudsman's role emphasizes overseeing public institutions and guiding them towards ethical standards and transparency rather than enforcing mandatory compliance. This distinction between binding authority in Divan-ı Mezalim and the advisory, monitoring role of the Ombudsman reflects a shift from direct accountability enforcement to broader public oversight, adapted to contemporary governance models.

By positioning Divan-ı Mezalim as a historical prototype and Ombudsman as its evolved form, the study highlights how both institutions aim to foster accountability, yet operate within the contextual constraints and expectations of their respective periods. This evolution from direct enforcement to advisory monitoring reflects the adaptive nature of accountability mechanisms across historical contexts

The ombudsman has been one of the conspicuous concepts advanced in many countries around the world during the past few decades as a major tool for accountability and transparency in public institutions, possibly being an independent and impartial intermediary between the government and the public (Anderson & Stockton, 1991). In this vein, the development of ombudsman offices was an essential response to increased bureaucratization and the potential for government overreach that necessarily develops; this has engendered a more accountable framework of governance (Zuegel et al, 2018). Ombudsmen offer an important avenue for citizens to make their grievances heard, acting as an important counterweight to bureaucratic power and, through this, improving public administration by way of enforcing democratic standards and civilian rights (Abedin, 2000; Batalli, 2015).

In this respect, by merely settling complaints, ombudsmen play a very critical role in initiating wider systemic reforms that ensure efficiency within the public sector and prevent people from being exposed to maladministration, thereby really reinforcing the very pillars of democracy and the rule of law (Abedin, 2010; Batalli, 2015; Caiden, 1984; Hertogh, 2013; Yeager, 1984). The multifaceted role underpins the importance of ombudsman institutions not just as facilitators of complaints, but also as proactive agents for change in efforts at building a culture of accountability and transparency within public governance systems (Abedin, 2000; Batalli, 2015).

Whereas powers and functions of ombudsmen evolved over time and differ in different countries, their principal objective still remains the same: protection of citizens from violations of their rights and better governance through strengthened control and accountability mechanisms, which are more urgent in democratic societies today than ever before (Batalli, 2015; Abedin, 2000).

The ombudsman institution is known by various names in modern governments, such as 'mediator', 'ombudsman', and 'representative of justice'. Ombudsman oversight is being adopted by more and more countries to improve the effectiveness of governments; however, there is no single ombudsman model, as each country's governance systems differ and their oversight needs have become specific (Remac, 2013). Nowadays, we witness that ombudsmanship applications are several types and have become an indispensable tool of governance across different countries (Demirkol, 2022). Today, there are numerous specialized types of ombudsmen, including 'parliamentary ombudsmen,' 'local government ombudsmen,' and 'children's ombudsmen' (Biricikoğlu, 2020; Demirkol, 2021; Güleler, 2014; Usta & Akıncı, 2016).

The roles played by the ombudsmen have increased beyond the conventional and simple grievances to encompass much broader responsibilities in advocacy for policy reforms, investigating public administration, and compliance with standards of human rights—all very vital for public trust in government institutions (Ateş, 2012; Batalli, 2015; Imbaruddin et al., 2021).

The Turkish Ombudsman, known as the Public Audit Institution (Kamu Denetçiliği Kurumu), primarily functions as a mediator between citizens and public institutions. It offers a platform for citizens to lodge complaints regarding administrative practices they find unjust or inefficient, aiming to foster transparency and accountability in public administration. Although the institution lacks binding authority to enforce its recommendations, it plays an influential role in guiding public institutions towards corrective actions and ethical standards. For instance, cases involving social security disputes, public healthcare complaints, and environmental concerns have often been addressed through Ombudsman's recommendations, leading to improvements in administrative responsiveness and citizen satisfaction.

Divan-ı Mezalim and the Turkish Ombudsman share a fundamental purpose: providing a platform for citizens to voice grievances against state authorities and ensuring that these concerns are acknowledged within the governance framework. While Divan-ı Mezalim had the authority to issue binding rulings to rectify injustices, the Turkish Ombudsman operates with a more advisory function. Nevertheless, both institutions serve as channels for public oversight, reflecting a commitment to accountability and transparency. For example, the Ombudsman's role in addressing grievances mirrors Divan-ı Mezalim's historical function of overseeing administrative conduct and ensuring justice, albeit in a modernized, non-binding format. Both institutions demonstrate how citizen feedback has been institutionalized within governance, adapted to meet the contextual demands of their respective eras.

6. CONCLUSION

Beginning with the Divan-ı Mezalim, this paper seeks to trace the historical continuity to the modern institution of the Ombudsman and to illustrate the evolution of public accountability mechanisms from the Seljuk and the Ottoman periods through to the contemporary framework of governance. The establishment by Sweden of an Ombudsman, due to Ottoman practices impressed upon them during the stay of King Charles XII in Ottoman territory, gives weight to the great influence historical models of governance have on the development of public administration in the present day. The Ombudsman becomes the leading device of transparency and accountability in the expression of ideals of justice and equity.

In fact, the global spread of the institution of Ombudsman has attested to very deep roots in the tradition of rights-seeking from the Divan-ı Mezalim and Divan-ı Hümayun. The edict of King Charles XII, from Edirne city in Ottoman laid the grounds for establishing an Ombudsman in Sweden and provided firm testimony that administrative traditions born in the heart of the Ottoman Empire have left their indelible mark on governance models across their borders.

In that broader perspective, this type of public policy transfer represented the importance accrued from adopting effective governance practices across other cultures. Measures adopted by King Charles XII, while facing the impending authority decreasing in his absence, reflect how successful models of governance influence and help other nations. It is in this initiative that Charles XII established one of the most striking examples of public policy transfer, underlining the fact that there existed a need to learn from successful governance practices in order to create an improved public administration across the globe. From this historical connection, it has been explained that lessons and models applied successfully in modern public administration are shaping global governance practice, inspiring other nations toward universal improvements in public administration.

References

- Abdullah, M. W., Hanafie, H., & Bayan, A. Y. M. (2020). Accountability of state islamic religious college (SIRC) In South Sulawesi Indonesia. *International Journal of English Literature and Social Sciences*, 5(3), 779-790. <https://doi.org/10.22161/ijels.53.33>
- Abedin, N. (2000). Ombudsman and public accountability of bureaucracy: A Case for Bangladesh Ombudsman. *Indian Journal of Public Administration*. 46(4), 657-666. <https://doi.org/10.1177/0019556120000407>
- Abedin, N. (2010), "The Ombudsman in developing democracies: The Commonwealth Caribbean experience", *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 23 No. 3, pp. 221-253. <https://doi.org/10.1108/09513551011032464>
- Aktaş, N. (1991). "Atık Şikâyet Defteri", (C. 4, ss. 68), Diyanet Vakfı Yayınları.
- Akyüz, V. (1995), *İslâm hukukunda yüksek yargı ve denetim-Divanı-ı Mezalim*. Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları, İstanbul.

- Akyüz, V. (2002). “Müslüman türk devletlerinde Dîvân-ı Mezalim Kurumu”, (Ed. H.C. Güzel, K. Çiçek, S. Koca), Türkler, (C. 5, ss. 210-234), Yeni Türkiye Yayınları.
- Alodalı, M. B., & Usta, S. (2017). Türk Yönetim Geleneğinde Hesap Verebilirlik Mekanizmaları: Divan ’ı Mezalim ve Kamu Denetçiliği Kurumu Karşılaştırması. *Strategic Public Management Journal*, 3(6), 168-184. <https://doi.org/10.25069/spmj.341437>
- Amalia, M. M. (2023). Enhancing Accountability and Transparency in the Public Sector: A Comprehensive Review of Public Sector Accounting Practices. *The Es Accounting And Finance*, 1(03), 160–168. <https://doi.org/10.58812/esaf.v1i03.105>
- Anderson, D. & Stockton, D. (1991). Federal Ombudsmen: an Underused resource, *Administrative Law Journal*.
- Arato, A., et al. (2006). *Enforcing the Rule of Law: Social Accountability in the New Latin American Democracies*. Edited by Enrique Peruzzotti and Catalina Smulovitz, University of Pittsburgh Press, 2006. JSTOR, <https://doi.org/10.2307/j.ctt9qh5t1>. Accessed 3 Nov. 2024.
- Ateş, H. (2012). Ethical Perceptions of Public-Sector Employees and Citizens and their Impact upon Attitudes against Unethical Behavior. *Turkish Studies*, 13(1), 27–44. <https://doi.org/10.1080/14683849.2012.653123>
- Aykanat, M. (2019). Ombudsmanlık Kurumunun Osmanlı Kökleri. *Turkish Studies*, 14(1), 91-110. <https://doi.org/10.7827/TurkishStudies.14948>
- Batalli, M. (2015). Role of Ombudsman Institution Over the Administration. *Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences*, Vol. 1 No. 3, ISSN 2410-3918, 2015, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2699061> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2699061>
- Bayındır, A. (2002). “Örneklerle Osmanlı’da Ceza Yargılaması”, (Ed. H.C. Güzel, K. Çiçek, S. Koca), Türkler, (C. 10, ssp 69-82), Yeni Türkiye Yayınları.
- Biricikoğlu, H. (2020) Kamu Denetçiliği Kurumunun Toplumsal Cinsiyet Eşitliğini Sağlamadaki Rolü: Yıllık Raporlar Üzerinden Bir Değerlendirme. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(Ek Sayı-1), 30-59.
- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Bovens, M., Schillemans, T., & Goodin, R. E. (2008). *The Oxford handbook of public accountability*. Oxford University Press.
- Caiden, G. (1984). Ombudsmen in Developing Democracies: Comment. *International Review of Administrative Sciences*, 50(3), 221-226. <https://doi.org/10.1177/002085238405000303>
- Coşkun, B., & Günaydın, H. (2018). İsvaç Kralı XII. Charles’in (Demirbaş Şarl) Osmanlı Devleti’ne ilticasinin (1709-1714) ombudsmanlık fikrinin doğuşuna etkisi. *Ombudsman Akademik*, 5(9), 15-73.
- Cündioğlu, D. (2016). *Daire’ye Dair* (4. baskı). Kapı Yayınları.
- Çelebi, K. A. (2016). *(Günümüz Türkçesiyle) Ahlâk-ı Alâi* (M. Demirkol, Trans.). Fecr Yayınları.
- Darling, L. T. (2008). Political Change and Political Discourse in the Early Modern Mediterranean World. *Journal of Interdisciplinary History*, 38(4), 505-531. <https://doi.org/10.1162/jinh.2008.38.4.505>
- Demirkol, M. (2021). *Metropol Yönetimlerinde Türkiye Modeli Arayışı: İstanbul, Londra, Paris Metropolitan Yönetimlerinin Karşılaştırmalı Analizi*. Gazi Kitabevi. Ankara
- Demirkol, M. (2022). *Türk Kamu Yönetiminde Merkez - Çevre İlişkileri Bağlamında İdarenin Bütünlüğü İlkesi ve Yerel Yönetimler*. In G. Y. Şeren, O. Geyik, D. A. Akdoğan (Ed.), *Yerel Yönetimler Üzerine Siyasi, Mali ve Sosyal Tartışmalar* (pp. 95-112). Gazi Kitabevi.
- Ekinci, E. B. (2017). *Osmanlı Hukuku, Adalet ve Mülk*, Arı Sanat Yayınları.
- Fox, J. A. (2015). Social accountability: What does the evidence really say? *World Development*, 72, 346–361. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2015.03.011>

- Fung, A. (2006). Varieties of participation in complex governance. *Public Administration Review*, 66(s1), 66-75. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2006.00667.x>
- Gülener, S. (2014). Ombudsman-Yargı İlişkileri ve Yargı Ombudsmanlığı Sistemi: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 8(1), 1-27.
- Göl, Y. S. (n.d.). *Mezâlim*. İslam Düşünce Atlası. <https://islamdusunceatlası.org/mezalim/4800>
- Habib, H. (2022). *Divan-ı Mezalim, İslam Tarihinde Yüksek Yargı ve Denetim Kurumu*, M. Ü. İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları, İstanbul
- Halaçoğlu, Y. (1995). *XIV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlılarda Devlet Teşkilatı ve Sosyal Yapı*, (2. baskı), Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Hallaq, W. B. (2009). Pre-modern governance: the Circle of Justice. Cambridge University Press, <https://doi.org/10.1017/cbo9780511801044.007>
- Hatton, R. (1970). Charles XII and the Great Northern War. In J. S. Bromley (Ed.), *The New Cambridge Modern History* (pp. 648–680). chapter, Cambridge: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/cho9780521075244.022>
- Hertogh, M. (2013). Why the ombudsman does not promote public trust in government: lessons from the Low Countries. *Journal of Social Welfare and Family Law*, 35(2), 245–258. <https://doi.org/10.1080/09649069.2013.800291>
- Imbaruddin, A., Saeni, A. A., & Muttaqin. (2021). The role of Ombudsman in improving accountability of government public services. In Proceedings of the 2nd International Conference on Administration Science 2020 (ICAS 2020) (pp. 195-197). Atlantis Press. <https://doi.org/10.2991/assehr.k.210629.036>
- İnalçık, H. (2018). *Adâletnâmeler*. C. Dalgakıran (Ed.), Osmanlı'da Devlet, Hukuk ve Adalet, (pp. 95-234), Kronik Yayınları.
- Lang, C. (2011). A Western King and an Ancient Notion: Reflections on the Origins of Ombudsing. *Journal of Conflictology*, 2(2).
- Leeuw, F. L. 1996. "Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Emerald Group Publishing Limited, vol. 9(2), pages 92-102
- Mikaberidze, A. (2012). *Battle of Poltava*. Oxford Bibliographies. Retrieved from <https://www.oxfordbibliographies.com/display/document/obo-9780199791279/obo-9780199791279-0019.xml>
- Mumcu, A. (1994). "Divân-ı Hümayun", (C. 9, ss. 430-432), Diyanet Vakfı Yayınları.
- Mumcu, A. (2017). *Divân-ı Hümayun*, Phoenix Yayınları.
- Ngatikoh, S., Kumorotomo, W., & Retnandari, N D. (2020). Transparency in Government: A Review on the Failures of Corruption Prevention in Indonesia. *Proceedings of the Annual Conference of Indonesian Association for Public Administration (IAPA 2019)* <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200301.010>
- OECD. (2016). *The Role of Ombudsman Institutions in Open Government*. OECD Working Paper on Public Governance.
- Oktay, A. S. (2015). *Kınalızâde Ali Efendi ve Ahlâk-ı Alâî* (3. Bskı). İz Yayıncılık.
- Ortaylı, İ. (1994). *Hukuk ve İdare Adamı Olarak Osmanlı Devleti 'nde Kadı*, Turhan Kitabevi Yayınları.
- Öztuna, Y. (1994). *Büyük Osmanlı Tarihi*, C. 4, Ötüken Neşriyat, İstanbul.
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
- Remac, M. (2013). Standards of Ombudsman Assessment: A New Normative Concept? *Utrecht Law Review*, 9(3), 62-78.
- Sahillioğlu, H. (1988). "Ahkâm Defteri", (C. 1, ss. 551), Diyanet Vakfı Yayınları.
- Schillemans, T., & Bovens, M. (2011). *The challenge of multiple accountability: Does redundancy lead to overload?* In *The Oxford Handbook of Public Accountability* (pp. 3–21). Oxford University Press.

Usta, S., & Akıncı, A. (2016). Kamu yönetiminde hesap verebilirlik mekanizması olarak Ombudsmanlık Kurumu: Almanya Örneği. *Journal of Human Sciences*, 13(2), 2735-2749.

Üçok, C., Mumcu A., & Bozkurt G. (2002), *Türk Hukuk Tarihi* (10.baskı). Savaş Yayınevi. ,

Voltaire, A. M. (1939). *İsveç Kralı XII. Şarl'ın Tarihi*, Çev: Nahid Sırrı, Hilmi Kitabevi, Ankara.

Yeager, S. J. (1984). State administrators and ombudsmen. *International Journal of Public Administration*, 6(4), 431–449. <https://doi.org/10.1080/01900698408524478>

Zuegel, K., E. Cantera and A. Bellantoni (2018), "*The role of Ombudsman Institutions in Open Government*", OECD Working Papers on Public Governance, No. 29, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/7353965f-en>.



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: 16, Sayı: 32, 45-64, 2025

Araştırma Makalesi

DUYGUSAL ZEKÂ İLE TÜKENMİŞLİK ARASINDAKİ İLİŞKİ: İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE BİR ARAŞTIRMA (RELATIONSHIP BETWEEN EMOTIONAL INTELLIGENCE WITH BURNOUT: A STUDY OF INTERNAL AUDIT DEPARTMENTS)

Salih SERBEST¹, Özkan ÖZTÜRK²

ÖZ

Çalışanların duygusal zekâ ve tükenmişlik seviyeleri hem insan kaynakları hem de personelin refah seviyeleri açısından önemli iki kavramdır. Duygusal zekâ ve tükenmişlik çalışanların performanslarıyla ve iyilik halleriyle ilişkili kavramlar olduğu gibi bu iki kavramın kendi aralarında da ilişkisi söz konusu olabilmektedir. Bu çalışmada, kamu iç denetim birimlerinde görev yapan kamu iç denetçilerinin duygusal zekâ seviyeleri ile tükenmişlik seviyeleri arasındaki ilişki araştırılmıştır. Araştırmada anket tekniği kullanılmıştır. Araştırma kamu iç denetim birimlerinde çalışan ve yüz yüze erişim sağlanabilen 57 kamu iç denetçisi ile gerçekleştirilmiştir. Verilerin toplanmasında duygusal zekâ ve tükenmişlik ölçekleri kullanılmıştır. Duygusal zekânın boyutları duygusal değerlendirme, empatik duyarlılık, pozitif duygusal yönetim ve duyguların olumlu kullanımı olarak tespit edilmiştir. Tükenmişliğin boyutları ise duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarı olarak belirlenmiştir. Duygusal zekâ ile tükenmişlik arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Dolayısıyla duygusal zekâ tükenmişlik seviyesini azaltıcı bir etki ortaya koyabilmektedir. Duygusal değerlendirmeleri, empatik duyarlılıkları yüksek olanlar ile pozitif duygusal yönetim konusunda daha güçlü olan ve duygularını daha olumlu yönde kullanabilen iç denetçilerin tükenmişlik seviyelerinin daha düşük olabildiği görülmektedir. Duygusal değerlendirme becerisi, yaşın ilerlemesine bağlı olarak önemli ölçüde artmaktadır. Bekârların evli olanlara göre bedensel ve zihinsel olarak daha fazla tükenmişlik hissedebildikleri, duygusal tükenmenin bekâr olanlarda daha yüksek olabildiği, duygusal zekâ açısından ise evli olanların duygularını daha iyi yönetebildikleri belirlenmiştir. Çalışma süresinin artmasına bağlı olarak duygusal zekâ, duygusal değerlendirme ve empatik duyarlılık önemli ölçüde artabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Duygusal Zekâ, Tükenmişlik, Örgütsel Davranış, İnsan Kaynakları Yönetimi, İyi Oluş.

JEL Kodları: M12, M14, O15

ABSTRACT

The emotional intelligence and burnout levels of employees are two important concepts in terms of both human resources and the welfare levels of personnel. Emotional intelligence and burnout are concepts related to the performance and well-being of employees and these two concepts can also be related to each other. In this study, the relationship between the emotional intelligence levels and burnout levels of public internal auditors working in the public internal audit units was investigated. Survey technique was used in the research. The research was conducted with 57 public internal auditors working in the public internal audit units who could be reached face-to-face. Emotional intelligence and burnout scales were used in data collection. The dimensions of emotional intelligence were determined as emotional evaluation, empathic sensitivity, positive emotional management and positive use of emotions. The dimensions of burnout were determined as emotional exhaustion, desensitization and personal accomplishment. A negative relationship was determined between emotional intelligence and burnout. Therefore, emotional intelligence can have a reducing effect on the level of burnout.

¹ Dr., İç Denetçi, Sağlık Bakanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0003-1137-0763, salih.serbest@gmail.com

² Dr., İç Denetçi, Türkiye İş Kurumu, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-9084-2644, ozk.ozturk@gmail.com

It is seen that internal auditors who have higher emotional evaluations, empathic sensitivity and are stronger in positive emotional management and can use their emotions in a more positive way may have lower burnout levels. Emotional evaluation skills increase significantly with age. It has been determined that single people can feel more physically and mentally exhausted than married people, emotional exhaustion can be higher in single people and in terms of emotional intelligence, married people can manage their emotions better. Emotional intelligence, emotional evaluation and empathic sensitivity can increase significantly with increasing working hours.

Keywords: Emotional Intelligence, Burnout, Organizational Behaviour, Human Resources Management, Well-Being.

JEL Classification: M12, M14, O15

1. GİRİŞ

“2000’li yıllardan itibaren, duygusal zekâ dünya çapında kuramcılarının ve araştırmacılarının dikkatini çekmiştir. Araştırmacıların 2000’li yılların başından itibaren ortaya çıkan bu ilgiyle birlikte duygusal zekâ ile ilgili çalışmalar iki noktada yoğunlaşmıştır. Çalışmalardan birinci grubu duygusal zekâyı, diğer şeyler arasında, yapıcı sosyal ilişkiler ve iş performansının gelişimini destekleyen zekânın iyi niyetli türü olarak tanımlamaya yöneliktir. İkinci grup çalışmalar ise duygusal zekâ ile ilişkili olan ve duygusal zekânın bir sonucu olarak değerlendirilen sosyal ve duygusal yeterlilikleri tanımlamaya yöneliktir. Söz konusu çalışmalar sosyal ilişki ve iş performansının gelişiminde duygusal zekânın rolünü ortaya koymaktadır.” (Druskat, 2007, s. 1).

“Tükenmişlik kavramı ise duygusal zekâdan çok daha önce, 1970’li yıllarda alan yazına kazandırılan bir kavramdır. İlk olarak mesleki bir risk faktörü olarak ele alınmıştır. Daha sonraları ise umutsuzluk, yorgunluk, yapılan işten alınan hazzın, enerjinin azalması gibi kişiyle ilgili olumsuz durumlara ilişkilendirilen bir kavram olmuştur.” (Çabuk, 2015, s. 11). Tükenmişlik kavramı ilk kez Freudenberger (1974) tarafından ortaya atılmış, daha sonra Maslach & Jackson (1981) tarafından tanımlanmıştır (Ergin, 1993, s. 144). Günümüzde tükenmişlik kavramı ve tükenmişliğin en yaygın olarak kabul görmüş tanımı Maslach & Jackson (1981, ss. 99-113; 1986) tarafından kullanılan üç bileşenli kavramsallaştırmadır.

Bu anlamda duygusal zekâ ve tükenmişlik hem çalışanların performansı ile hem de iyi oluşla ilişkilendirilebilen önemli kavramlar olarak değerlendirilmektedir. Bu iki önemli kavram arasındaki ilişkinin belirlenmesi çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacına uygun olarak kamu iç denetim birimlerinde görev yapan kamu iç denetçilerinin duygusal zekâ ile tükenmişlik seviyeleri arasındaki ilişki araştırılmış ve bu kapsamda kamu iç denetim birimlerinde çalışan 57 kamu iç denetçisine ait veriler üzerinden araştırma gerçekleştirilmiştir. Örneklem sayısının düşük olması araştırmadan elde edilen sonuçların genellenmesi açısından araştırmacının önemli kısıtlılıklarından birini oluşturmaktadır.

Verilerin toplanmasında duygusal zekâ ve tükenmişlik ölçekleri kullanılmıştır (Chan, 2004; 2006; Çam, 1993; Ergin, 1993). Araştırmada kullanılan duygusal zekâ ölçeğinin boyutları duygusal değerlendirme, empatik duyarlılık, pozitif duygusal yönetim ve duyguların olumlu kullanımınıdır. Tükenmişlik ölçeğinin alt boyutları ise duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarıdır.

Çalışmada öncelikle duygusal zekâ ve tükenmişlik kavramlarına değinilmiş, sonrasında ise alan yazında duygusal zekâ ve tükenmişlik arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmalara, çalışmanın yöntemine ve bulgulara yer verilmiştir.

Çalışma kapsamında, duygusal zekâ ile tükenmişlik arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Duygusal değerlendirme becerisi yaşıyla ilerlemesine bağlı olarak önemli ölçüde artmaktadır. Bekârların evli olanlara göre bedensel ve zihinsel olarak daha fazla tükenmişlik hissedebildikleri, duygusal tükenmenin bekâr olanlarda daha yüksek olabildiği, duygusal zekâ açısından ise evli olanların duygularını daha iyi yönetebildikleri belirlenmiştir. Çalışanların çalışma süresinin artmasına bağlı olarak duygusal zekâ, duygusal değerlendirme ve empatik duyarlılık önemli ölçüde artabilmektedir.

2. DUYGUSAL ZEKÂ

Duygusal zekâ 2000’li yıllarda psikolojik araştırma alanında büyük ilgi çekmeye başlamıştır. Çünkü yaşamda başarıyı ve psikolojik refahı belirleyen temel bir faktör olan duygusal zekâ, bireyler ve çalışma ortamları arasındaki etkileşimi şekillendirmede önemli bir rol oynamaktadır (Salovey & Mayer, 1990; Goleman, 1995; Bar-On, 2001; Ogińska-Bulik, 2005, ss. 167-168). “Çalışmaların çoğunda duygusal zekâ (Emotional Intelligence-EI) yeni bir kavram olarak tanıtılmaktadır. Oysaki EI yeni bir kavram değildir. EI’nin kökenleri, araştırmacı Thorndike’in toplumsal yeteneğin zekânın önemli bir bileşeni olduğunu belirttiği 1920’lere kadar dayanmaktadır. Thorndike (1920) toplumsal zekâyı

diğerlerini anlama ve diğerleri ile ilişkilerinde zeki bir şekilde davranma ve hareket etme olarak tanımlamıştır." (Aksaraylı & Özgen, 2007, s. 56; Pérez vd., 2005, s. 124). Bunun yanında 1943 yılında, Wechsler'in genel zekânın bir bölümü olarak "entelektüel olmayan zekâyı (nonintellective)" ele alan çalışması, 1983 yılında Gardner'in "çoklu zekâ kavramının" ve Sternberg'in (1997) "pratik zekâ" çalışmalarının da EI'nın gelişimine katkı sağladığı bilinmektedir (Aslan & Özata, 2008, s. 80). "*Duygusal zekâ kavramı İngilizce'deki karşılığı olan "Emotional Intelligence" sözcüklerinin kısaltılmış şekli olan EI olarak anılmakla birlikte literatürdeki yaygın kullanımı daha çok "EQ" (Emotional Quotient) kısaltmasıdır ve "IQ (Intelligence Quotient)"nun duygusal zekâdaki karşılığı olarak geniş kabul görmektedir.*" (Konakay, 2010, s. 27).

Duygusal zekâ kavramı ilk kez Peter Salovey & John Mayer (1990) adlı iki psikolog tarafından bireylerin duygularıyla başa çıkma becerisi olarak tanımlanmıştır (Wong & Law, 2002, ss. 245-246). Adı geçen yazarlara göre duygusal zekâ: "*Bireyin kendisinin ve diğerlerinin hislerini ve duygularını izleme, bunlar arasında ayırım yapma, bu bilgiyi düşünce ve eylemlerinde kullanma becerisini içeren, sosyal zekânın bir alt kümesidir.*" (Doğan, 2005, s. 112).

Ancak kavramın yaygınlaşması ve akademik çevrelerin dışına yayılmasını sağlayan psikoloji alanında doktoralı gazeteci-yazar Daniel Goleman'ın 1995 yılında yazmış olduğu "Duygusal Zekâ Neden IQ'dan Daha Önemlidir?" adlı kitap olmuştur. Kitap kamuoyunun ilgisini çekmiş ve ardından konu ile ilgili pek çok çalışma yayımlanmaya başlamıştır (Çakar & Arbak, 2004, s. 34).

Goleman duygusal zekâyı "*kendini harekete geçirebilme, aksiliklere rağmen yoluna devam edebilme, dürtüleri kontrol ederek tatmini erteleyebilme, ruh halini düzenleyebilme, sıkıntıların düşünceyi engellemesine izin vermeme, kendini başkalarının yerine koyabilme ve ümit besleyebilme*" yetenek ve becerilerini vurgulayarak tanımlamaktadır. *Kişinin, kişisel bilinç, kişisel yönetim, sosyal bilinç ve sosyal becerilerini belirli şartlar altında etkili sonuç verecek şekilde uygun zaman ve şekillerde gereken sıklıkla kullanma yeteneği olarak tanımlamaktadır.*" (Goleman, 2000b, s. 7).

"*Spesifik olarak, dört ayrı yetenek kümesini içermektedir. Bunlar; (1) duyguları algılama yeteneği; (2) duyguları kullanma yeteneği; (3) duyguları anlama yeteneği ve (4) duyguları yönetme yeteneğidir.*" (Humphrey, 2002, s. 495; Alon & Higgins, 2005, s. 504; Lyons & Schneider, 2005, s. 694; Druskat, 2007, s. 1).

"*Duygusal zekâ kapsamına giren beş temel yetenek bulunmaktadır. Bunlar, kendini tanıma (self-awareness), duyguları yönetebilme (self-regulation), motivasyon (motivation), empati (empathy) ve sosyal becerilerdir (social skills).*" (Goleman, 2000a, ss. 393-394). "*Kendini tanıma; bireyin ruh halinin ve düşüncelerinin farkında olabilmesidir.*" (Mayer & Stevens, 1994, s. 351). "*Duyguları yönetebilme; bireyin duygularını, düşüncelerini, güdülerini ve sahip olduğu kaynakları yönetebilme yeteneğidir.*" (Poskey, 2006, s. 1). "*Motivasyon; "bireylerin belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere kendi arzu ve istekleri ile davranmaları ve çaba göstermeleri" şeklinde tanımlamak mümkündür.*" (Koçel, 2005, s. 633). "*Empati; bir başkasının duyguları ile içinde bulunduğu durumu anlamak ve kendini bir başkasının yerine koymak demektir.*" (Cook vd., 2004, s. 167; Humphrey, 2002, s. 495). "*Sosyal beceriler; insan ilişkileri ve karşı karşıya gelen bireylerin amaçlarını gerçekleştirmek üzere karşılıklı etkileşimleridir.*" (Başaran, 2004, s. 17/ Aktaran: Doğan & Demiral, 2007, s. 217).

California Üniversitesi'nde yapılan bir araştırmada kadınların duygusal zekâ açısından daha fazla becerilere sahip olduğu görülmüştür (Kocayörük, 2004, s. 12).

Duygusal zekânın giderek daha fazla değer kazanması, girişimcilik ve yüksek performansla olan sıkı ilişkisi nedeniyle, işletmeleri mevcut çalışanlarının duygusal zekâ seviyelerini geliştirmeye; aynı zamanda yeni alımlarda da duygusal zekâsı yüksek adayları tercih etmeye zorlamaktadır (Zampetakis vd., 2009, s. 168). Diğer insanların duygularını doğru olarak okuyabilen insanlar, iş arkadaşlarıyla olan kişiler arası etkileşimlerinde daha etkin olurlar (Güllüce & İşcan, 2010, s. 12).

3. TÜKENMİŞLİK

Tükenmişlikle ilgili literatürde yer alan araştırmalar incelendiğinde, tükenmişliğin psikolojik bir durum olduğu konusunda araştırmacıların fikir birliğinde oldukları görülmektedir. Ancak tükenmişliğin tanımlanması konusunda fikir birliğine varamadıkları görülmektedir (Arı & Bal, 2008, ss. 131-132). Bu kavram 1970'lerin sonundan itibaren farklı meslek alanları ile ilgili olarak üzerinde yoğun bir şekilde çalışılmıştır (Oruç, 2007, s. 11).

Tükenmişlik kavramı ilk kez Freudenberg (1974) tarafından ortaya atılmış, daha sonra Maslach & Jackson (1981) tarafından tanımlanmıştır (Ergin, 1993, s. 144). Tükenmişlik ile ilgili ilk makaleler; klinik psikolog Freudenberg (1974) ve sosyal psikolog Maslach (1976) tarafından yazılmıştır (Sürgevil, 2006, s. 15). Günümüzde tükenmişlik kavramı ve tükenmişliğin en yaygın olarak kabul görmüş tanımı Maslach & Jackson (1981, ss. 99-113; 1986) tarafından kullanılan üç bileşenli kavramsallaştırma modelidir.

Freudenberger (1974, s. 159) “tükenmişliği; “başarısız olma, yıpranma, enerji ve güç kaybı veya karşılanamayan istekler sonucu bireyin iç kaynaklarında tükenme durumu” şeklinde ifade etmiştir.” (Sılığ, 2003, s. 10/ Aktaran: Konakay, 2010, s. 85; Arı & Bal, 2008, s. 132). Özellikle tükenmişliğe ilişkin çalışmaları ve bu kavrama ilişkin geliştirdiği ölçek nedeniyle adı en fazla anılan teorisyen olan Maslach’a (2003, s. 189) göre “tükenmişlik; stresli iş durumlarına verilen kronik bir tepki olup (Mikolajczak, 2007, s. 1107; Arı & Bal, 2008, s. 132), işi gereği sürekli olarak başka insanlarla yüz yüze çalışan kişilerde sıklıkla ortaya çıkan üç boyutlu bir sendromdur. Bu üç boyut; duygusal tükenme (emotional exhaustion), duyarsızlaşma (depersonalization) ve kişisel başarıda (personal accomplishment) düşme hissi olarak sıralanabilir.” (Kulaksızoğlu vd., 2003, s. 16). “Duygusal tükenme; tükenmişliğin esas görüntüsünü oluşturmada ve kişinin duygusal kaynaklarının bitmesine yol açmaktadır.” (Schutte vd., 2000, ss. 53-54; Maslach vd., 2001, s. 402; Wright & Douglas, 1997, s. 492). “Duyarsızlaşma; bireyin, diğer insanlara yönelik duygu ve davranışlarının olumsuz bir biçim alması veya kişilere tepki vermemesidir.” (Schutte vd., 2000, ss. 53-54; Maslach & Jackson, 1981/ Aktaran: Berberoğlu & Sağlam, 2010, s. 105). Kişisel başarının azalması ise; yetersizlik hissinin artmasına bağlı olarak kişinin kendisini değerlendirirken, olumsuz değerlendirmeye meyilli olmasıdır (Schutte vd., 2000, ss. 53-54; Seligman, 1990, s. 10/ Aktaran: Güllüce, 2006, s. 6).

4. DUYGUSAL ZEKÂ VE TÜKENMİŞLİK İLE İLGİLİ KURAMSAL ÇERÇEVE

Maslach & Jackson’un 1982 yılında yapmış oldukları araştırmada, duygusal zekâ düzeyi yüksek bireylerin, daha düşük tükenmişlik yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Tükenmişlik puanının yüksekliği, duygusal tükenme ve duyarsızlaşma puanlarının yüksek; kişisel başarı puanının düşük olmasıyla ilgilidir (Maslach & Jackson, 1982, s. 237; Ergin, 1993, s. 144).

Başka bir araştırmada, nispi olarak yüksek duygusal zekâ düzeyine ve düşük sosyal becerilere sahip kadın hemşirelerin, düşük tükenmişlik düzeyine sahip oldukları; erkek hemşirelerin ise, problem çözme ve stresi tolere etmede daha yüksek duygusal zekâ düzeyine sahipken, daha düşük tükenmişlik gösterdikleri tespit edilmiştir (Gerits vd., 2005, s. 33).

Duygusal zekâ ve tükenmişlik arasındaki ilişkilerin sağlık çalışanları üzerinde yapılan araştırmaların sonuçları şu şekildedir: Duygusal zekânın empatik duyarlılık boyutu, duyarsızlaşmayla negatif; duyguların pozitif kullanımı boyutu ise, kişisel başarı ile pozitif ilişkili bulunmuştur. Duygusal zekânın tüm boyutları, tükenmişliğin duyarsızlaşma boyutuyla negatif yönlü; kişisel başarı boyutuyla ise pozitif yönlü yüksek ilişki göstermiştir (Aslan & Özata, 2008, s. 91).

Bir diğer araştırmada, pratisyen hekimlerin “kendi duygularının farkındalığına” diğer personele göre daha farkında oldukları, uzman hekimlerin “sosyal becerileri”nin daha yüksek olduğu; yüksek lisans yapan kişilerin duygusal zekâ düzeylerinin daha yüksek olduğu ve ücret artışının duygusal zekâ boyutlarını etkilediği görülmüştür (Onay & Uğur, 2011, s. 23).

Başka bir çalışmada, yöneticilerin duygusal zekâ seviyelerindeki artışın yaşadıkları tükenmişliği azalttığı, duygusal zekâ seviyesindeki azalışın ise yaşadıkları tükenmişliği artırdığını tespit etmişlerdir (Güllüce & İşcan, 2010, s. 16).

Bir diğer araştırmada, duygusal zekânın iyimserlik boyutu ile tükenmişliğin duygusal tükenme boyutu arasında negatif yönlü bir ilişki görülmüştür. Duygusal zekânın iyimserlik boyutu ile tükenmişliğin kişisel başarı boyutu arasında ise pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Duygusal zekâ alt boyutlarından iyimserlik alt boyutu ile tükenmişliğin duyarsızlaşma alt boyutu arasında ise negatif yönlü bir ilişki belirlenmiştir. Duygusal zekânın “duyguların değerlendirilmesi” alt boyutu ile tükenmişliğin “duygusal tükenme” alt boyutu arasında pozitif yönde; tükenmişliğin “kişisel başarı hissi” alt boyutu arasında ise negatif yönde; tükenmişliğin “duyarsızlaşma” alt boyutu ile arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu anlaşılmıştır. Kamu çalışanlarının duygusal zekâ seviyelerinde cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık belirlenemezken, mesleklerine göre anlamlı bir farklılık belirlenmiştir. Ancak duygusal zekânın iyimserlik ve duyguların kullanımı alt boyutlarında cinsiyete göre anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, duygusal zekânın duyguların kullanımı alt boyutunun tükenmişliğin kişisel başarı hissi alt boyutu üzerinde anlamlı ve pozitif etkisi olduğu tespit edilmiştir (Herece & Şener, 2017).

Diğer bir çalışmada, öğretmenlerin duygusal zekâsı ile tükenmişliğin üç boyutu (duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarı) arasında önemli bir ilişki bulunduğu anlaşılmıştır. Ayrıca genel ruh hali ve uyum sağlama kategorilerinin öğretmenlerin tükenmişliğinin en iyi öngörücüsü olduğu görülmüştür (Esmaili vd., 2018).

Bir başka araştırmada, sağlık çalışanlarının yaş değişkenine göre, duygusal zekânın “duyguların kullanımı” alt boyutu ile tükenmişliğin “duygusal tükenme” alt boyutu için anlamlı farklılık belirlenmiştir. Eğitim düzeyi değişkenine göre ise, duygusal zekânın “duyguların kullanımı” alt boyutu için anlamlı farklılık belirlenmiştir. Meslek değişkenine göre, duygusal zekânın “iyimserlik” ve “duyguların değerlendirilmesi” alt boyutları, tükenmişliğin “kişisel başarı” alt boyutu için anlamlı bir farklılık belirlenmiştir. Duygusal zekânın “iyimserlik” alt boyutu ile tükenmişliğin “duyarsızlaşma” ve “kişisel başarı” alt boyutları arasında pozitif yönde ve anlamlı seviyede ilişkilerin olduğu görülmüştür. Duygusal zekânın

“duyguların değerlendirilmesi” boyutu ile tükenmişliğin “duyarsızlaşma” ve “kişisel başarı” alt boyutları arasında pozitif yönde ve anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. Duygusal zekanın “duyguların kullanımı” boyutu ile tükenmişliğin “duyarsızlaşma” boyutu arasında pozitif yönde ve anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir (Seymen, 2019).

Başka bir çalışmada, yüksek tükenmişlik oranı genel olarak %37,9 olup, plastik cerrahi stajyer doktorlarının %72,4’ü yüksek düzeyde duygusal tükenmişlik, %41’i yüksek düzeyde duyarsızlaşma ve %41’i düşük kişisel başarı duygusu bildirmektedirler. Duygusal zekanın duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma ile negatif korelasyonu, kişisel başarı duygusu ile pozitif korelasyonu olduğu görülmüştür. Tükenmişlik için önemli risk faktörleri arasında, bir kariyer seçimi olarak plastik cerrahiden memnuniyetsizlik, gelirden memnuniyetsizlik ve ameliyathanedeki rolden memnuniyetsizlik yer almaktadır. Maaşlarından memnun olan plastik cerrahi stajyer doktorları daha düşük duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma yaşamaktadırlar. Ameliyathanedeki rollerinden memnun olan stajyer doktorlar daha iyi bir kişisel başarı hissine sahiptirler (Bin Dahmash vd., 2019).

Diğer bir çalışmada, duygusal zekâ ile performans arasında pozitif bir ilişki, tükenmişlik ile ise negatif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Tükenmişlik, duygusal zekâ ile iş performansı arasındaki ilişkide aracılık etkisi göstermektedir. Yüksek düzeyde duygusal zekâ ve düşük tükenmişlik yaşayan profesyoneller en yüksek performansı bildirmişlerdir. Çoklu aracılık analizleri, sosyo-demografik değişkenlerin etkileri kontrol edildiğinde bile çalışanların duygusal zekâlarının mesleki etkinlik ve tükenmişlik yoluyla dolaylı olarak iş performansına bağlı olduğunu göstermektedir. Her bir duygusal zekâ boyutu için çoklu aracılık yapıldığında da aynı örüntü bulunmuştur. Bu bulgular tükenmişliğin iş performansını anlamada önemini göstermekte ve duygusal zekânın çalışanların tükenmişliğinin gelişmesini veya kronik ilerlemesini önleyebilen koruyucu bir değişken olarak rolünü vurgulamaktadır (Sanchez-Gomez & Bresó, 2020).

Köse (2019) hizmet sektöründe çalışanlara yapmış olduğu çalışmada duygusal zekâ ile tükenmişlik arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit etmiştir. Bir diğer çalışmada, tükenmişlik ile duygusal zekâ arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir (Manuoğlu, 2021). Başka bir çalışmada, sağlık çalışanlarında duygusal zekâ ve tükenmişlik ilişkisi, demografik değişkenlere ve çalışma yıllarına göre farklılık göstermektedir (Aydın, 2021).

Bir diğer çalışmada, öğretmen eğitimcilerinin duygusal zekâlarının cinsiyet, yerellik ve öğretim deneyimine göre önemli ölçüde farklı olmadığı görülmüştür. Cinsiyet ve öğretim deneyiminin tükenmişlik üzerinde hiçbir etkisi yoktur ancak yerellik öğretmen eğitimcilerinin tükenmişlik puanında önemli bir farka sahiptir. Araştırma sonuçlarına göre duygusal zekâ ve tükenmişlik sendromu güçlü bir negatif ilişkiye sahiptir. Duygusal zekânın öğretmen eğitimcilerinin tükenmişliği üzerinde önemli bir katkısı olmuştur (Kant & Shanker, 2021).

Başka bir çalışmada, ruh hali berraklığı ve duygusal onarımın dört tükenmişlik boyutunun hepsinde önemli doğrudan ve dolaylı etkiler gösterdiği, ancak dikkatin öğretmen tükenmişliğini tahmin etmediği görülmüştür. Olumlu etki, duygusal zekâ ile işe yönelik coşku arasındaki ilişkiye aracılık ederken, olumsuz etki, duygusal yetenekler ile olumsuz tükenmişlik semptomları arasındaki ilişkiye aracılık etmektedir. Gelişmiş duygusal yeteneklerin doğrudan daha düşük iş kaynaklı stres seviyeleriyle ilişkili olduğu, ancak olumsuz etkinin bu olumlu etkiyi sınırladığı görülmektedir (Schoeps vd., 2021).

Bir başka çalışmada, duygusal zekâ ile iş tatmini arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı, ancak duygusal zekâ ile tükenmişlik arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür (Seyedi vd., 2021).

Diğer bir çalışmada, duygusal zekâ cinsiyete göre anlamlı bir farklılığa ulaşmaktadır. Mesleki tükenmişlik açısından incelendiğinde ise öğretim kademesine göre anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Çalışmada duygusal zekâ ve mesleki tükenmişlik açısından bakıldığında negatif yönlü anlamlı bir kolerasyonel ilişki olduğu bulunmuştur. Aynı şekilde duygusal zekâ ve mesleki tükenmişliğin alt boyutları arasında da anlamlı fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Balkır, 2022).

Bir diğer çalışmada, tıp öğrencilerinin çoğunun duygusal zekâsı ve akademik tükenmişliği orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Tükenmişlik boyutlarından hiçbiri yaş ve cinsiyetle anlamlı bir şekilde ilişkili değildir. Duygusal zekâ boyutları arasında, daha yüksek öz motivasyona sahip öğrenciler daha önemli akademik yorgunluk yaşamaktadırlar. Daha yüksek öz farkındalığa ve öz düzenlemeye sahip öğrenciler daha düşük akademik yorgunluk, akademik ilgisizlik, akademik verimsizlik ve akademik tükenmişlik yaşamaktadırlar. Genel olarak, duygusal zekâda daha yüksek puan alan tıp öğrencileri anlamlı şekilde daha düşük akademik yorgunluk, akademik ilgisizlik, akademik verimsizlik ve akademik tükenmişlik yaşamaktadırlar. Duygusal zekâ ile tükenmişlik arasında anlamlı bir negatif ilişki vardır (Shariatpanahi vd., 2022).

5. YÖNTEM

Duygusal zekâ ve tükenmişlik kavramlarının iyilik hali ve çalışanların performanslarıyla ilgili kavramlar olmasına bağlı olarak çalışmada genel olarak bu iki kavram arasında ilişki bulunup bulunmadığı araştırmanın temel sorunsalını

oluşturmaktadır. Bu çerçevede araştırmada temel olarak iki soruya cevap bulunması öngörülmektedir. Bu kapsamda araştırmanın cevap bulmaya çalıştığı temel sorulara aşağıda yer verilmektedir:

1- Duygusal zekâ ile tükenmişlik arasında herhangi bir ilişki bulunmakta mıdır?

2- Duygusal zekâ ve tükenmişlik, sosyo-demografik özelliklere göre önemli ölçüde farklılaşmakta mıdır?

Söz konusu iki temel soru çerçevesinde oluşturulan hipotezlere aşağıda yer verilmiştir:

H1: İç denetçilerin duygusal zekâları ile tükenmişlik seviyeleri arasında ilişki vardır.

H2: İç denetçilerin duygusal zekâ ve tükenmişlik seviyeleri sosyo-demografik özelliklere göre önemli ölçüde farklılaşmaktadır.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin duygusal zekâları ile tükenmişlikleri arasında herhangi bir ilişki bulunup bulunmadığını belirlemek üzere Pearson korelasyon testinden, ulaşılabilen örnek grubun evreni temsil yeteneğinin düşük olması verilerin normal dağılıma uygun olmaması gibi nedenlerle sosyo-demografik özelliklere göre duygusal zekâ ve tükenmişlik seviyelerinde önemli bir farklılık olup olmadığını belirlemek üzere non-parametrik testler olan Mann-Whitney U ve Kruskal-Wallis H testlerinden yararlanılmıştır.

Ankette kişilerin toplam çalışma süreleri ile ilgili bir soru olmadığından katılımcıların çalışma sürelerine verdikleri cevaplar iş hayatında geçirdikleri toplam süreyi mi yoksa iç denetçilikte geçirdikleri süreyi mi ifade ettiği belirsizdir. Kamu İç Denetçilerinin atanma usul ve esaslarına bakıldığında, ülkemizdeki iç denetçiler; farklı yöntemlerle, farklı disiplinlerden ve daha önceki işlerinde farklı sürelerde çalışmış kişilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla ankette çalışma süresi bölümüne, 1 yıldır iç denetçi olarak çalıştığı için “1-5 yıl” işaretleyen bir kişi, toplamda 25-30 yıl çalışan bir kişi de olabilir aynı şekilde 1 yıldır iç denetçi olarak işaretlemeyi yapan “denetim elemanı” kökenli bir iç denetçinin toplam çalışma süresi ise sadece 6 yıl olabilir. Bu durumda ankette yapılan değerlendirmeler, kişilerin iç denetçi olmadan önceki çalışma sürelerinden/deneyimlerinden de kaynaklanabilir. Bu durum çalışmanın anket tasarımı sorunu olarak görülebilir.

5.1. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Araştırmada duygusal zekâ ve tükenmişlik ölçekleri kullanılmıştır. Ölçeklere ait bilgiler aşağıda verilmiştir.

5.1.1. Duygusal Zekâ Ölçeği

Çalışanların duygusal zekâ boyutlarının değerlendirilmesinde, Chan'in (2004; 2006) tükenmişlikle duygusal zekâ arasındaki ilişkiyi incelemede kullandığı, EI12 ölçeğinden yararlanılmıştır. Ölçeğin orijinali, Schutte ve diğerlerinin (1998) 33 maddelik çalışmasından geliştirilmiştir. Ölçek, duygusal değerlendirme (emotional appraisal), empatik duyarlılık (empathic sensitivity), pozitif duygusal yönetim (positive regulation) ve duyguların olumlu kullanımı (positive utilization) olmak üzere dört boyuttan ve her boyut ise 3'er önermeden oluşmaktadır. Cevaplar 5'li Likert tarzında (1=kesinlikle katılmıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum) derecelendirilmiştir. Araştırmamızda da ölçeğin orijinaline bağlı kalınmıştır. Chan'in araştırmalarında (2004; 2006) bu ölçeğin güvenilirlikleri sırasıyla (sırasıyla cronbach alpha=0.82-0.86) yüksek bulunmuştur.

5.1.2. Tükenmişlik Ölçeği

Çalışanların tükenmişlik boyutunu değerlendirmek üzere, Maslach Tükenmişlik Envanteri (Maslach Burnout Inventory) kullanılmıştır. Ölçek, Maslach (1981) tarafından geliştirilmiş, Çam (1993) ve Ergin (1993) tarafından Türkçe'ye uyarlanarak, aynı zamanda geçerlik ve güvenilirliği test edilmiştir. Ölçek; duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarı olmak üzere üç alt boyuttan ve 22 maddeden oluşmaktadır. Duygusal tükenme boyutu (emotional exhaustion) dokuz, duyarsızlaşma boyutu (depersonalization) beş ve kişisel başarı boyutu ise (personal accomplishment) sekiz önermeden oluşmaktadır. Duygusal tükenme ve duyarsızlaşma alt boyutlarının ortalamalarının yüksek, kişisel başarı alt boyutunun ortalamasının düşük olması, tükenmişliğe işaret etmektedir. Cevaplar 5'li Likert şeklinde derecelendirilmiştir. Ölçeğin güvenilirlikleri sırasıyla yüksek (sırasıyla cronbach alpha=0.78-0.84) bulunmuştur (Çam, 1993, s. 156; Ergin, 1993, s. 145).

Bu bağlamda, maddeler/önermeler söz konusu alt boyutlar kapsamında yeniden numaralandırılmış olup ilk dokuz madde/önerme duygusal tükenme boyutunu, sonraki beş madde/önerme (10.-14. arası maddeler/önermeler) duyarsızlaşma boyutunu ve sonraki sekiz madde/önerme ise (15.-22. arası maddeler/önermeler) kişisel başarı boyutunu ölçmeye yöneliktir. Kişisel başarı boyutunu ölçmeye yönelik maddeler/önermeler ters kodlanmıştır. Katılımcıların tükenmişlik seviyesi ortalamaları, 5'li Likert ölçeğinde, 5'e yaklaştıkça tükenmişlik seviyesi artmakta, 1'e yaklaştıkça ise tükenmişlik seviyesi azalmaktadır.

5.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Türkiye’de görev yapan kamu iç denetçisi sayısı yaklaşık olarak 1.000’dir. Bu sayı araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Bu çalışmada evrenin tamamına ulaşmak amaç edinmemiş olup kamu iç denetçilerinin (100 iç denetçi) bir araya geldiği bir toplantıda anketler elden dağıtılmıştır. Elden dağıtılan anketlerden geri dönüş sağlanan sayı 63’dür. Elde edilen 63 anketin 6 tanesi kullanılabilir olmadığından dolayı analizden çıkarılmıştır. Bu çerçevede analizde kullanılan anket sayısı 57’dir.

Araştırma örneklemini; Kamu İç Denetim Birimlerinde görev yapan 57 kamu iç denetçisi oluşturmaktadır. Araştırmada anket tekniği kullanılmış ve yüz yüze erişim sağlanması yoluyla yani elden dağıtım yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Çalışmada bilimsel açıdan kullanılabilir 57 anket formu elde edilmiştir.

5.3. Araştırmanın Bulguları

Bu kısımda araştırma sonucunda ulaşılan bulgular açıklanmaktadır. Aşağıda yer alan Tablo 1’de katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine yer verilmektedir.

Tablo 1. Katılımcıların Sosyo-Demografik Özellikleri

		N	%
Yaş	25-30 yaş	7	12,3
	31-35 yaş	23	40,3
	36-40 yaş	14	24,6
	41-45 yaş	4	7,0
	46-50 yaş	6	10,5
	50 yaş üzeri	3	5,3
	Toplam	57	100,0
Cinsiyet	Kadın	9	15,8
	Erkek	48	84,2
	Toplam	57	100,0
Medeni Durum	Evli	42	73,7
	Bekâr	15	26,3
	Toplam	57	100,0
Çalışma Süresi	1-5 yıl	11	19,3
	6-10 yıl	18	31,6
	11-15 yıl	15	26,3
	16-20 yıl	6	10,5
	20 yıl üzeri	7	12,3
	Toplam	57	100,0

Araştırmaya katılan 57 iç denetçinin sosyo-demografik özellikleri incelendiğinde araştırmaya katılan iç denetçilerin %40,3’ünün 31-35 yaş arasında oldukları, %84,2’sinin erkeklerden oluştuğu, %73,7’sinin evli olduğu, %31,6’sının 6-10 yıl arasında iş tecrübesine sahip oldukları ve genel anlamda %80,7’sinin 5 yılın üzerinde bir iş tecrübesinin bulunduğu belirlenmiştir.

Tükenmişlik ve Duygusal Zekâ Arasındaki İlişki

Tükenmişlik ve duygusal zekâ arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığını belirlemek üzere ölçek puanlarının ortalama değerleri hesaplanmıştır. Hesaplanan bu değerler üzerinden ilişkilerin belirlenmesi açısından uygun olan “Pearson Correlation” testi uygulanmıştır. Söz konusu test çerçevesinde, duygusal zekâ ve tükenmişliğin genel anlamda ve alt boyutları üzerinden ilişkiler belirlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 2. Değişkenler Arası İlişkiler Tablosu

		TK	DZ	TK_1	TK_2	TK_3	DZ_1	DZ_2	DZ_3	DZ_4
Tükenmişlik (TK)	Korelasyon	1	-,501**	,824**	,628**	,664**	-,579**	-,337*	-,462**	-,265*
	Anlamlılık		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,010	0,000	0,046
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Duygusal Zekâ (DZ)	Korelasyon	-,501**	1	-0,179	-,273*	-,646**	,814**	,799**	,833**	,802**
	Anlamlılık	0,000		0,182	0,040	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Duygusal Tükenme (TK_1)	Korelasyon	,824**	-0,179	1	,414**	0,218	-,301*	-0,083	-0,197	-0,016
	Anlamlılık	0,000	0,182		0,001	0,103	0,023	0,540	0,142	0,904
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Duyarsızlaşma (TK_2)	Korelasyon	,628**	-,273*	,414**	1	0,166	-,290*	-0,232	-0,242	-0,133
	Anlamlılık	0,000	0,040	0,001		0,217	0,029	0,083	0,070	0,326
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Kişisel Başarı (TK_3)	Korelasyon	,664**	-,646**	0,218	0,166	1	-,647**	-,449**	-,563**	-,446**
	Anlamlılık	0,000	0,000	0,103	0,217		0,000	0,000	0,000	0,001
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Duygusal Değerlendirme (DZ_1)	Korelasyon	-,579**	,814**	-,301*	-,290*	-,647**	1	,579**	,597**	,478**
	Anlamlılık	0,000	0,000	0,023	0,029	0,000		0,000	0,000	0,000
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Empatik Duyarlılık (DZ_2)	Korelasyon	-,337*	,799**	-0,083	-0,232	-,449**	,579**	1	,546**	,492**
	Anlamlılık	0,010	0,000	0,540	0,083	0,000	0,000		0,000	0,000
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Pozitif Duygusal Yönetim (DZ_3)	Korelasyon	-,462**	,833**	-0,197	-0,242	-,563**	,597**	,546**	1	,586**
	Anlamlılık	0,000	0,000	0,142	0,070	0,000	0,000	0,000		0,000
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57
Duyguların Olumlu Kullanımı (DZ_4)	Korelasyon	-,265*	,802**	-0,016	-0,133	-,446**	,478**	,492**	,586**	1
	Anlamlılık	0,046	0,000	0,904	0,326	0,001	0,000	0,000	0,000	
	N	57	57	57	57	57	57	57	57	57

**p<0.01 anlamlılık seviyesi; * p<0.05 anlamlılık seviyesi

Test sonuçlarına göre 57 kişilik örnek grup açısından tükenmişlik (TK) ile duygusal zekâ (DZ) arasında negatif doğrusal ilişki bulunduğu ($r = -0,501$, $p = 0,000$), duygusal zekânın alt boyutları ile tükenmişlik arasındaki ilişki açısından ise; duygusal değerlendirme (DZ_1) ile tükenmişlik (TK) arasında ($r = -0,579$, $p = 0,000$), empatik duyarlılık (DZ_2) ile tükenmişlik (TK) arasında ($r = -0,337$, $p = 0,010$), pozitif duygusal yönetim (DZ_3) ile tükenmişlik (TK) arasında ($r = -0,462$, $p = 0,000$), duyguların olumlu kullanımı (DZ_4) ile tükenmişlik (TK) arasında ($r = -0,265$, $p = 0,046$) negatif doğrusal ilişki bulunduğu belirlenmiştir.

Tükenmişliğin alt boyutları açısından;

- Tükenmişliğin duygusal tükenme alt boyutu (TK_1) ile duygusal zekânın duygusal değerlendirme (DZ_1) alt boyutu ($r = -0,301$, $p = 0,023$) arasında,
- Tükenmişliğin duyarsızlaşma boyutu (TK_2) ile duygusal zekâ (DZ) ($r = -0,273$, $p = 0,040$) ve duygusal zekânın duygusal değerlendirme (DZ_1) alt boyutu ($r = -0,290$, $p = 0,029$) arasında
- Tükenmişliğin kişisel başarı alt boyutu (TK_3) ile duygusal zekâ (DZ) ($r = -0,646$, $p = 0,000$), duygusal zekânın alt boyutları olan duygusal değerlendirme (DZ_1) ($r = -0,647$, $p = 0,000$), empatik duyarlılık (DZ_2) ($r = -0,449$, $p = 0,000$), pozitif duygusal yönetim (DZ_3) ($r = -0,563$, $p = 0,000$), duyguların olumlu kullanımı (DZ_4) ($r = -0,446$, $p = 0,001$) arasında

Anlamlı ve negatif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır.

Tükenmişliğin alt boyutlarından duygusal tükenme alt boyutu (TK_1) ile duygusal zekânın alt boyutları olan empatik duyarlılık (DZ_2) ($r = -0,083$, $p = 0,540$), pozitif duygusal yönetim (DZ_3) ($r = -0,197$, $p = 0,142$), duyguların olumlu kullanımı (DZ_4) ($r = -0,016$, $p = 0,904$) arasında; duyarsızlaşma (TK_2) ile empatik duyarlılık (DZ_2) ($r = -0,232$, $p = 0,232$)

= 0,083), pozitif duygusal yönetim (DZ_3) ($r = -0,242$, $r = 0,070$), duyguların olumlu kullanımı (DZ_4) ($r = -0,133$, $p = 0,326$) arasında negatif doğrusal bir ilişki bulunduğu ancak bu ilişkilerin $p < 0,05$ anlamlılık seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir.

Elde edilen korelasyon değerlerine göre, tükenmişlik ile duygusal zekâ arasında negatif bir ilişki bulunduğu ifade edilebilmektedir. Bu anlamda duygusal zekâsı yüksek olanların tükenmişlik seviyelerinin düşük olduğunu ifade edebilmek mümkündür. Bu durum aynı zamanda duygusal zekâsı düşük olanların tükenmişlik seviyelerinin artabildiğini göstermektedir.

Fark Analizleri

Araştırma çerçevesinde tükenmişlik ve duygusal zekânın hem genel olarak hem de alt boyutları çerçevesinde önemli bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere Kruskal-Wallis H testi uygulanmıştır.

Yaşa Göre Farklılıklar

Bu kısımda yaşa göre farklılık analizlerinden bahsedilecektir.

Tablo 3. Yaşa Göre Tükenmişlik ve Duygusal Zekâ

Boyut	Yaş	N	Ortalama	Ortalama Sıra	Std. Sapma	Kruskal-Wallis H	P
Tükenmişlik (TK)	25-30 yaş	7	2,40	27,21	0,38	2,975	0,704
	31-35 yaş	23	2,53	33,20	0,43		
	36-40 yaş	14	2,40	26,43	0,37		
	41-45 yaş	4	2,13	22,63	0,51		
	46-50 yaş	6	2,42	28,58	0,34		
	50 yaş üzeri	3	2,27	22,33	0,09		
Duygusal zekâ (DZ)	25-30 yaş	7	3,77	30,21	0,59	4,313	0,505
	31-35 yaş	23	3,75	26,00	0,51		
	36-40 yaş	14	3,78	27,79	0,46		
	41-45 yaş	4	4,19	43,50	0,35		
	46-50 yaş	6	3,93	32,92	0,26		
	50 yaş üzeri	3	3,86	27,67	0,13		

Tablo 3'e göre duygusal zekâ ve tükenmişliğin yaş değişkenine göre önemli ölçüde farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere gerçekleştirilen testlerde $p < 0,05$ ve $p < 0,10$ anlamlılık seviyelerinde duygusal zekâ ($p=0,505$) ve tükenmişlik seviyelerinde ($p=0,704$) yaşa göre önemli ya da anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Tablo 4. Yaşa Göre Duygusal Tükenme, Duyarsızlaşma ve Kişisel Başarı

Boyut	Yaş	N	Ortalama	Ortalama Sıra	Std. Sapma	Kruskal-Wallis H	P
TK_1	25-30 yaş	7	2,43	25,57	0,70	3,233	0,664
	31-35 yaş	23	2,59	33,41	0,61		
	36-40 yaş	14	2,33	26,32	0,49		
	41-45 yaş	4	2,08	23,50	0,71		
	46-50 yaş	6	2,46	29,25	0,52		
	50 yaş üzeri	3	2,22	22,50	0,00		
TK_2	25-30 yaş	7	1,74	20,86	0,59	5,199	0,392
	31-35 yaş	23	2,11	33,24	0,49		
	36-40 yaş	14	2,00	27,39	0,54		
	41-45 yaş	4	1,95	29,25	0,72		

	46-50 yaş	6	2,10	31,92	0,41		
	50 yaş üzeri	3	1,60	16,83	0,53		
TK_3	25-30 yaş	7	2,79	34,07	0,33	4,316	0,505
	31-35 yaş	23	2,73	30,17	0,58		
	36-40 yaş	14	2,72	29,96	0,58		
	41-45 yaş	4	2,28	14,75	0,43		
	46-50 yaş	6	2,56	24,50	0,45		
	50 yaş üzeri	3	2,75	31,67	0,54		

Tablo 4'e göre yaşa göre tükenmişliğin duygusal tükenme (TK_1), duyarsızlaşma (TK_2), kişisel başarı (TK_3) alt boyutları üzerinden gerçekleştirilen testlerde, $p < 0,05$ ve $p < 0,10$ anlamlılık seviyelerinde duygusal tükenme ($p=0,664$), duyarsızlaşma ($p=0,392$) ve kişisel başarı ($p=0,505$) yaşa göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 5. Yaşa Göre Duygusal Değerlendirme, Empatik Duyarlılık, Pozitif Duygusal Yönetim ve Duyguların Olumlu Kullanımı

Boyut	Yaş	N	Ortalama	Ortalama Sıra	Std. Sapma	Kruskal-Wallis H	P
DZ_1	25-30 yaş	7	3,38	18,86	0,59	10,978	0,052
	31-35 yaş	23	3,65	24,61	0,56		
	36-40 yaş	14	3,95	34,25	0,60		
	41-45 yaş	4	4,33	45,63	0,47		
	46-50 yaş	6	3,89	33,92	0,27		
	50 yaş üzeri	3	3,78	29,83	0,38		
DZ_2	25-30 yaş	7	3,67	27,86	0,77	3,521	0,620
	31-35 yaş	23	3,65	25,61	0,55		
	36-40 yaş	14	3,76	29,43	0,51		
	41-45 yaş	4	3,92	35,50	0,42		
	46-50 yaş	6	4,06	36,75	0,53		
	50 yaş üzeri	3	3,89	31,50	0,19		
DZ_3	25-30 yaş	7	3,90	35,50	0,79	4,803	0,440
	31-35 yaş	23	3,67	25,74	0,54		
	36-40 yaş	14	3,62	25,96	0,52		
	41-45 yaş	4	4,08	39,38	0,42		
	46-50 yaş	6	3,89	34,17	0,34		
	50 yaş üzeri	3	3,78	28,83	0,19		
DZ_4	25-30 yaş	7	4,14	33,36	0,63	6,012	0,305
	31-35 yaş	23	4,04	31,02	0,74		
	36-40 yaş	14	3,79	22,93	0,65		
	41-45 yaş	4	4,42	41,25	0,42		
	46-50 yaş	6	3,89	23,42	0,27		
	50 yaş üzeri	3	4,00	26,50	0,00		

Tablo 5'e göre duygusal zekânın alt boyutları olan duygusal değerlendirmenin (DZ_1), empatik duyarlılığın (DZ_2), pozitif duygusal yönetimin (DZ_3) ve duyguların olumlu kullanımının (DZ_4) yaşa göre önemli bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere gerçekleştirilen testlerde, $p < 0,10$ anlamlılık seviyesinde empatik duyarlılığın ($p=0,620$), pozitif duygusal yönetimin ($p=0,440$) ve duyguların olumlu kullanımının ($p=0,305$) yaşa göre önemli bir farklılık göstermediği anlaşılmıştır. Duygusal zekânın alt boyutlarından duygusal değerlendirme ($p=0,052$) ise yaşa göre önemli ölçüde farklılaşmaktadır.

Tablo 6. Yaşa Göre Duygusal Değerlendirme

Boyut	Yaş	N	Ortalama	Ortalama Sıra	Mann-Whitney U	P
DZ_1	25-30 yaş	7	3,38	7,43	24,000	0,051
	36-40 yaş	14	3,95	12,79		
DZ_1	25-30 yaş	7	3,38	4,29	2,000	0,020
	41-45 yaş	4	4,33	9,00		
DZ_1	25-30 yaş	7	3,38	5,29	9,000	0,062
	46-50 yaş	6	3,89	9,00		
DZ_1	31-35 yaş	23	3,65	16,67	107,500	0,086
	36-40 yaş	14	3,95	22,82		
DZ_1	31-35 yaş	23	3,65	12,61	14,000	0,026
	41-45 yaş	4	4,33	22,00		
DZ_1	41-45 yaş	4	4,33	7,25	5,000	0,066
	46-50 yaş	6	3,89	4,33		

Anlamlılık seviyesi $p < 0,10$ kabul edildiğinde, duygusal değerlendirmenin yaşa göre önemli ölçüde farklılık göstermesi nedeniyle her bir yaş grubunun diğer bir yaş grubuna göre önemli ölçüde farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Uygulanan testler sonucunda, 36-40 yaş ($\bar{X}=3,95$; $p=0,051$), 41-45 yaş ($\bar{X}=4,33$; $p=0,020$), 46-50 yaş ($\bar{X}=3,89$; $p=0,062$) gruplarının 25-30 ($\bar{X}=3,38$) yaş grubuna göre; 36-40 yaş ($p=0,086$) ve 41-45 yaş ($p=0,026$) grubundakilerin 31-35 yaş ($\bar{X}=3,65$) grubundakilere göre; 41-45 yaş grubundakilerin ($p=0,066$) 46-50 yaş ($\bar{X}=3,89$) grubunda olanlara göre duygusal değerlendirme açısından anlamlı seviyede ve daha avantajlı durumda oldukları belirlenmiştir.

Cinsiyete Göre Farklılıklar

Bu kısımda cinsiyete göre farklılık analizlerinden bahsedilecektir.

Tablo 7. Cinsiyete Göre Tükenmişlik ve Duygusal Zekâ

Boyut	Cinsiyet	N	Ortalama	Ortalama Sıra	Std. Sapma	Mann-Whitney U	P
TK	Kadın	9	2,45	32,78	0,30	182,000	0,456
	Erkek	48	2,43	28,29	0,41		
DZ	Kadın	9	3,81	26,67	0,23	195,000	0,644
	Erkek	48	3,82	29,44	0,50		
TK_1	Kadın	9	2,40	26,50	0,62	193,500	0,620
	Erkek	48	2,45	29,47	0,57		
TK_2	Kadın	9	2,02	29,61	0,32	210,500	0,903
	Erkek	48	2,00	28,89	0,56		
TK_3	Kadın	9	2,79	33,94	0,33	171,500	0,328
	Erkek	48	2,67	28,07	0,56		
DZ_1	Kadın	9	3,89	32,67	0,44	183,000	0,453
	Erkek	48	3,75	28,31	0,59		
DZ_2	Kadın	9	3,89	32,89	0,24	181,000	0,406
	Erkek	48	3,73	28,27	0,59		
DZ_3	Kadın	9	3,56	22,61	0,47	158,500	0,197
	Erkek	48	3,78	30,20	0,54		
DZ_4	Kadın	9	3,93	26,33	0,52	192,000	0,587
	Erkek	48	4,01	29,50	0,66		

Cinsiyete göre iç denetçilerin tükenmişlik ve duygusal zekâ durumlarında anlamlı veya başka bir ifadeyle önemli ölçüde farklılık bulunup bulunmadığına yönelik olarak gerçekleştirilen Mann-Whitney U test sonuçlarına göre cinsiyete göre

tükenmişlik ve duygusal zekâ açısından hem genel anlamda hem de alt boyutlar üzerinden önemli bir farklılık tespit edilememiştir.

Medeni Duruma Göre Farklılıklar

Bu kısımda medeni duruma göre farklılık analizlerinden bahsedilecektir.

Tablo 8. Medeni Duruma Göre Tükenmişlik ve Duygusal Zekâ

Boyut	Medeni Durum	N	Ortalama	Ortalama Sıra	Std. Sapma	Mann-Whitney U	P
TK	Evli	42	2,36	26,04	0,38	190,500	0,024
	Bekâr	15	2,62	37,30	0,38		
DZ	Evli	42	3,87	30,23	0,42	263,500	0,348
	Bekâr	15	3,66	25,57	0,56		
TK_1	Evli	42	2,35	25,96	0,56	187,500	0,020
	Bekâr	15	2,70	37,50	0,54		
TK_2	Evli	42	1,95	27,39	0,45	247,500	0,217
	Bekâr	15	2,13	33,50	0,69		
TK_3	Evli	42	2,64	27,67	0,52	259,000	0,308
	Bekâr	15	2,83	32,73	0,54		
DZ_1	Evli	42	3,87	31,40	0,55	214,000	0,057
	Bekâr	15	3,51	22,27	0,56		
DZ_2	Evli	42	3,81	29,87	0,52	278,500	0,473
	Bekâr	15	3,60	26,57	0,62		
DZ_3	Evli	42	3,81	30,67	0,44	245,000	0,194
	Bekâr	15	3,56	24,33	0,72		
DZ_4	Evli	42	4,01	28,74	0,59	304,000	0,837
	Bekâr	15	3,98	29,73	0,76		

Tablo 8'e göre $p < 0,10$ anlamlılık seviyesinde medeni duruma göre tükenmişlik ($p=0,024$), tükenmişliğin alt boyutu olan duygusal tükenme ($p=0,020$) ve duygusal zekânın duygusal değerlendirme boyutu ($p=0,057$) önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Bu anlamda bekârların ($\bar{X}=2,62$) tükenmişlik seviyelerinin evli ($\bar{X}=2,36$) olanlara göre daha yüksek olduğu, tükenmişliğin alt boyutlarından duygusal tükenmenin bekârlarda ($\bar{X}=2,70$) evlilere ($\bar{X}=2,35$) göre daha fazla olduğu; duygusal zekânın alt boyutlarından olan duygusal değerlendirme açısından evlilerin ($\bar{X}=3,87$) bekârlara ($\bar{X}=3,51$) göre daha avantajlı durumda oldukları belirlenmiştir.

Çalışma Süresine Göre Farklılıklar

Bu kısımda çalışma süresine göre farklılık analizlerinden bahsedilecektir.

Tablo 9. Çalışma Süresine Göre Tükenmişlik

Boyut	Çalışma Süresi	N	Ortalama	Ortalama sıra	Std. Sapma	Kruskal-Wallis H	P
TK	1-5 yıl	11	2,3636	26,41	0,31948	5,571	0,234
	6-10 yıl	18	2,6490	36,58	0,48125		
	11-15 yıl	15	2,2970	25,33	0,35454		
	16-20 yıl	6	2,3258	25,42	0,20412		
	20 yıl üzeri	7	2,3442	24,50	0,30701		
TK_1	1-5 yıl	11	2,4343	28,50	0,61152	3,521	0,475
	6-10 yıl	18	2,6605	34,72	0,63024		

	11-15 yıl	15	2,3185	26,23	0,64360		
	16-20 yıl	6	2,2963	25,58	0,25979		
	20 yıl üzeri	7	2,2698	23,93	0,27857		
	1-5 yıl	11	1,8000	22,73	0,52915		
	6-10 yıl	18	2,2333	36,08	0,52356		
TK_2	11-15 yıl	15	1,9200	26,63	0,47689	5,439	0,245
	16-20 yıl	6	1,9667	28,33	0,52789		
	20 yıl üzeri	7	1,9143	26,29	0,55205		
	1-5 yıl	11	2,6364	27,77	0,39312		
	6-10 yıl	18	2,8958	34,00	0,61872		
TK_3	11-15 yıl	15	2,5083	25,47	0,49657	2,774	0,596
	16-20 yıl	6	2,5833	24,83	0,49791		
	20 yıl üzeri	7	2,6964	29,21	0,49401		

Çalışma sürelerine göre tükenmişlik ve tükenmişliğin alt boyutları çerçevesinde gerçekleştirilen testlerde tükenmişlik ($p=0,234$) ve alt boyutları duygusal tükenme ($p=0,475$), duyarsızlaşma ($p=0,245$) ve kişisel başarı ($p=0,596$) alt boyutları üzerinden yapılan değerlendirmede anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

Tablo 10. Çalışma Süresine Göre Duygusal Zekâ

Boyut	Çalışma Süresi	N	Ortalama	Ortalama sıra	Std. Sapma	Kruskal-Wallis H	P
	1-5 yıl	11	3,8030	30,14	0,49198		
	6-10 yıl	18	3,6435	22,00	0,45537		
DZ	11-15 yıl	15	4,0556	36,20	0,40418	6,672	0,154
	16-20 yıl	6	3,6389	25,83	0,60706		
	20 yıl üzeri	7	3,9286	32,50	0,22272		
	1-5 yıl	11	3,5758	24,05	0,66818		
	6-10 yıl	18	3,5741	22,69	0,49581		
DZ_1	11-15 yıl	15	4,1556	38,83	0,51742	9,681	0,046
	16-20 yıl	6	3,7222	30,08	0,61162		
	20 yıl üzeri	7	3,8095	31,00	0,32530		
	1-5 yıl	11	3,5152	22,73	0,58431		
	6-10 yıl	18	3,6481	26,22	0,54199		
DZ_2	11-15 yıl	15	4,0222	35,93	0,38764	6,702	0,152
	16-20 yıl	6	3,5556	25,33	0,65546		
	20 yıl üzeri	7	4,0000	34,29	0,50918		
	1-5 yıl	11	3,9091	35,05	0,63405		
	6-10 yıl	18	3,5370	22,39	0,48694		
DZ_3	11-15 yıl	15	3,8444	30,57	0,53254	5,432	0,246
	16-20 yıl	6	3,6111	27,75	0,64693		
	20 yıl üzeri	7	3,9048	34,21	0,25198		
	1-5 yıl	11	4,2121	34,86	0,56318		
DZ_4	6-10 yıl	18	3,8148	24,56	0,68811	5,343	0,254
	11-15 yıl	15	4,2000	33,80	0,61464		

16-20 yıl	6	3,6667	22,50	0,84327
20 yıl üzeri	7	4,0000	26,50	0,00000

Duygusal zekâ ve alt boyutlarının çalışma süresine göre önemli ölçüde farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere gerçekleştirilen testlerde duygusal zekânın ($p=0,154$), duygusal zekânın alt boyutlarından empatik duyarlılığın ($p=0,152$), pozitif duygusal yönetimin ($p=0,246$) ve duyguların olumlu kullanımının ($p=0,254$) çalışma süresine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığa sahip olmadığı anlaşılmıştır. Duygusal zekânın alt boyutlarından duygusal değerlendirmenin ($p=0,046$) ise çalışma süresine göre önemli ölçüde değiştiği belirlenmiştir.

Tablo 11. Çalışma Süresine Göre Duygusal Zekâdaki Önemli Farklar

Boyut	Çalışma Süresi	N	Ortalama	Ortalama Sıra	Mann-Whitney U	P
DZ	6-10 yıl	18	3,64	13,28	68,000	0,015
	11-15 yıl	15	4,06	21,47		
DZ	6-10 yıl	18	3,64	11,53	36,500	0,106
	20 yıl üzeri	7	3,93	16,79		
DZ_1	1-5 yıl	11	3,58	9,86	42,500	0,032
	11-15 yıl	15	4,16	16,17		
DZ_1	6-10 yıl	18	3,57	12,64	56,500	0,003
	11-15 yıl	15	4,16	22,23		
DZ_2	1-5 yıl	11	3,52	10,00	44,000	0,026
	11-15 yıl	15	4,02	16,07		
DZ_2	1-5 yıl	11	3,52	8,09	23,000	0,132
	20 yıl üzeri	7	4,00	11,71		
DZ_2	6-10 yıl	18	3,65	14,42	88,500	0,061
	11-15 yıl	15	4,02	20,10		

Duygusal değerlendirmenin çalışma süresine göre anlamlı farklılık göstermesi ve duygusal zekâ ile duygusal zekânın empatik duyarlılık boyutunun $p<0,10$ anlamlılık seviyesine yakın olmaları nedenleriyle söz konusu değişkenlerin çalışma sürelerinin her birine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere ikili karşılaştırmalar yapmak üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Söz konusu test çerçevesinde $p<0,10$ ve bu değere yakın seviyeler farklılık açısından değerlendirmeye alınmıştır.

Gerçekleştirilen testler sonucunda, çalışma süresi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}=4,06$; $p=0,015$) ve 20 yılın üzerinde olanların ($\bar{X}=3,93$; $p=0,106$) duygusal zekâları çalışma süresi 6-10 yıl olanlara ($\bar{X}=3,64$) göre daha yüksektir. Duygusal zekânın değerlendirme boyutu açısından 11-15 yıl ($\bar{X}=4,16$) arasında çalışma geçmişi bulunanlar 1-5 yıl ($\bar{X}=3,58$; $p=0,032$) ve 6-10 yıl ($\bar{X}=3,57$; $p=0,003$) iş tecrübesi bulunanlara göre daha avantajlıdır. Empatik duyarlılık açısından 11-15 yıl arasında çalışması bulunanlar ($\bar{X}=4,02$; $p=0,026$) ile 20 yılın üzerinde çalışması bulunanlar ($\bar{X}=4,00$; $p=0,132$) 1-5 yıl arasında çalışması bulunanlara ($\bar{X}=3,52$) göre istatistiksel olarak anlamlı ve daha yüksek puanlara sahiptir. Benzer bir biçimde çalışma süresi 11-15 yıl arasında olanlar ($\bar{X}=4,02$; $p=0,061$) çalışma süresi 6-10 yıl arasında olanlara ($\bar{X}=3,65$) göre istatistiksel olarak anlamlı seviyede ve daha fazla empatik duyarlılığa sahiptir.

6. SONUÇ

Hayata dair olumlu duyguların varlığına işaret eden iyi oluşun duygusal zekânın yüksek olması durumunda daha fazla deneyimlenmesi söz konusu olabilmektedir. Duyguların farkında olmak ve duygularını kontrol becerisine sahip olmak daha fazla olumlu duygu üretebilmeyi mümkün kılmaktadır. Bu durum iyi oluşun duygusal zekâsı yüksek olanlarda daha fazla deneyimlenmesi anlamını taşımaktadır. İyi oluş ise daha fazla duygusal zekâyâ sahip olabilmeyi, daha üretken olabilmeyi beraberinde getirmektedir (Şeker & Aslan, 2024, s. 523). Tükenmişlikte duygusal zekâyâ benzer bir biçimde çalışanların işle ilgili durumlarını, performanslarını ve iyilik halini önemli ölçüde etkileyen önemli bir başka unsurdur. Tükenmişlik seviyelerinin artması duygusal zekânın aksine iyilik halini olumsuz etkileyen bazı sorunlar ve performans düşüşü anlamına gelmektedir (Arı & Bal, 2008). Çalışanların iyi oluş ve performans seviyeleri ile ilgili olan duygusal zekâ ve tükenmişlik hem sosyal politika hem de insan kaynakları açısından önemli kavramlardır.

Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre duygusal zekâ ile tükenmişlik arasında bir ilişkinin bulunduğu açıkça ortaya konulmaktadır. Bu ilişkinin olumlu ya da olumsuz yönde olmasına yönelik bulgular ise araştırmanın vurgulamaya çalıştığı

önemli noktalardan biridir. Elde edilen sonuçlara göre, duygusal zekâ ve tükenmişlik arasındaki korelasyon değerlerinin negatif olması duygusal zekâ arttıkça tükenmişlik seviyesinin önemli ölçüde düşebildiğini göstermektedir. Dolayısıyla duygusal zekâ tükenmişlik seviyesini azaltıcı bir etki ortaya koyabilmektedir. Duygusal zekâ ve tükenmişlik arasındaki ilişki çerçevesinde elde edilen bu genel sonuca ilave olarak duygusal değerlendirmeleri, empatik duyarlılıkları yüksek olanlar ile pozitif duygusal yönetim konusunda daha güçlü olan ve duygularını daha olumlu yönde kullanabilen iç denetçilerin tükenmişlik seviyelerinin daha düşük olabildiği görülmektedir. Elde edilen bu sonuçlar Maslach & Jackson'un (1982) çalışmalarında ortaya koyduğu sonuçlarla benzerlik göstermekte, duygusal zekâ ile tükenmişlik arasındaki ilişkiyi teyit edebilmektedir.

Diğer taraftan duygusal zekâ bir bütün halinde tükenmişliğin alt boyutlarının tamamı üzerinde bir başka ifadeyle duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarıyla da ilişkilidir. Tükenmişliğin alt boyutları açısından değerlendirme yapıldığında ise duygusal tükenme üzerinde duygusal değerlendirme; duyarsızlaşma üzerinde duygusal zekâ bir bütün olarak ve duygusal değerlendirme; kişisel başarı üzerinde duygusal zekâ, duygusal değerlendirme, empatik duyarlılık, duygusal yönetim ve duyguların olumlu kullanımı etkili olabilmektedir. Bu ilişkiler duygusal zekâ ile tükenmişlik arasındaki ilişkiler açısından genel anlamda örnek grubu oluşturan iç denetçiler arasında duygusal zekânın yüksek olmasının duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarıyı olumlu yönde etkileyebildiğini, dolayısıyla tükenmişliğin duygusal zekâ ile ilişkili bir konu olduğunu göstermektedir.

Sosyo-demografik özelliklerin duygusal zekâ ile tükenmişlik açısından önemli ölçüde bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere yapılan analizlerde duygusal değerlendirme becerisinin yaşın ilerlemesine bağlı olarak önemli ölçüde arttığı, görece daha yaşlı olan iç denetçilerin alt yaş gruplarına göre duygularını daha iyi yönetebildikleri belirlenmiştir. Bu anlamda yaşa bağlı olarak elde edilen deneyimlerin tükenmişlik, duygusal zekâ, performans ve iyilik hali açısından önemli bir kaynak olabildiği değerlendirilebilir.

Medeni durum açısından bekârların evli olanlara göre bedensel ve zihinsel olarak daha fazla tükenmişlik hissedebildikleri, duygusal tükenmenin bekâr olanlarda daha yüksek olabildiği, duygusal zekâ açısından ise evli olanların duygularını daha iyi yönetebildikleri belirlenmiştir. Bu durum aynı zamanda evli olmanın bireyler açısından önemli bir destekleyici unsur olabildiğini göstermektedir. Eşlerden/ailelerden elde edilen veya algılanan sosyal desteğin bu durumun ortaya çıkmasında önemli bir faktör olduğu düşünülebilir.

Ankette kişilerin toplam çalışma süreleri ile ilgili bir soru olmadığından katılımcıların çalışma sürelerine verdikleri cevaplar iş hayatında geçirdikleri toplam süreyi mi yoksa iç denetçilikte geçirdikleri süreyi mi ifade ettiği belirsizdir. Kamu İç Denetçilerinin atanma usul ve esaslarına bakıldığında, ülkemizdeki iç denetçiler; farklı yöntemlerle, farklı disiplinlerden ve daha önceki işlerinde farklı sürelerde çalışmış kişilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla ankette çalışma süresi bölümüne, 1 yıldır iç denetçi olarak çalıştığı için "1-5 yıl" işaretleyen bir kişi, toplamda 25-30 yıl çalışan bir kişi de olabilir aynı şekilde 1 yıldır iç denetçi olarak işaretlemeyi yapan "denetim elemanı" kökenli bir iç denetçinin toplam çalışma süresi ise sadece 6 yıl olabilir. Bu durumda ankette yapılan değerlendirmeler, kişilerin iç denetçi olmadan önceki çalışma sürelerinden/deneyimlerinden de kaynaklanabilir. Bu durum çalışmanın anket tasarımı sorunu olarak görülebilir.

Söz konusu kısıtlılığa rağmen çalışma süresine bağlı olarak duygusal zekâ önemli ölçüde artabilmektedir. Duygusal zekânın bileşenleri olarak kabul edilen duygusal değerlendirme ve empatik duyarlılık açısından da benzer bir durum söz konusudur. Bu anlamda çalışma süresinin artmasına bağlı olarak duygusal zekâ ve duygusal zekânın bileşenleri olan duygusal değerlendirme ve empatik duyarlılık önemli ölçüde artabilmektedir. Bu durum çalışma süresi diğerlerine göre fazla olan iç denetçilerin başkalarını daha fazla anlama ve buna uygun davranabilme becerisine sahip olabildiklerini ortaya koymaktadır.

Nihai olarak örneklem sayısının düşük olması araştırmadan elde edilen sonuçların genellenmesi açısından araştırmanın önemli kısıtlılıklarından birini oluşturmaktadır. Ancak buna rağmen araştırmadan elde edilen sonuçlar her ne kadar tüm iç denetçilere genellenemese de duygusal zekânın tükenmişlik üzerinde etkili olabildiğini ve sosyo-demografik özelliklere göre tükenmişliğin ve duygusal zekânın önemli ölçüde değişkenlik gösterebildiğini ortaya koyması açısından önemlidir. Ayrıca genel anlamda çalışan bireylerin iyilik halinin sağlanması ve sürdürülmesi ile performansları açısından duygusal zekânın ve tükenmişliğin önemli faktörler olduğu düşünüldüğünde, tükenmişlik ve duygusal zekâyı etkileyebilen mesleki refah uygulamalarının hem sosyal politika hem de insan kaynakları ve kamu idaresi açısından dikkate alınması gereken bir konu olduğunu göstermektedir.

Sonuçların genellenebilmesi açısından gelecekte yapılacak çalışmalarda araştırmanın evreninin ve/veya örnekleminin tüm kamu iç denetçileri, bölgesel bazda görev yapan kamu iç denetçileri (merkez ve/veya taşra gibi) ya da sektörel bazda iç denetçiler (kamu-özel sektör gibi) nezdinde seçilmesi ve araştırmanın anılan evren ya da örnekleme gerçekleştirilmesi uygun olacaktır. Ayrıca söz konusu evren ve/veya örnekleme farklı örgütsel davranış değişkenleri (örgütsel bağlılık, örgütsel adalet, iş tatmini, işten ayrılma, işten ayrılma niyeti vb.) arasındaki ilişkileri araştırmaya yönelik çalışmalar da gerçekleştirilebilir.

Yapılan değerlendirmeler çerçevesinde bir diğer önemli konu ise tükenmişlik ve duygusal zekânın hem iyilik hali ile hem de çalışanların performansıyla ilgili olmasıdır. Kavramların bu özelliği disiplinler arası çalışmaların önemini göstermesi açısından dikkate değer bir konudur. Bu aynı zamanda sosyal politika, insan kaynakları veya kamu yönetimi gibi bazı alanlarda oluşturulacak politikaların birbirini etkileme potansiyelini de açıkça göstermektedir. Bu anlamda çalışanların iyilik halini gözeten politikaların duygusal zekâ, tükenmişlik ve performans gibi konular üzerinde de etkili olabileceğini ifade etmek mümkündür.

Duygusal zekâsı yüksek olan iç denetçiler, denetlenen birimlerle ve/veya personelle daha iyi ve kolay bir şekilde iletişim kurup onları daha rahat anlayabilirler. İç denetçiler başarılı olabilmek için öncelikle kendi duygularını tanıyabilme, anlayabilme ve duygularının başarılarına ve ilişkilerine etkilerini kavramakla işe başlamalıdır, daha sonra da başkalarının duygularını hissedebilme, onların bakış açısıyla düşünebilme becerilerini geliştirmelidir ve bu yolla hem kendileri hem de diğer personel açısından yaşanan tükenmişlik seviyesini minimuma düşürmeye gayret etmelidirler. İç denetçilerin iş yaşamlarında tükenmişlik yaşamaları iş doyumlarını etkileyerek kurumlarına sağladıkları verimi düşürecektir.

Çalışanlara mesleki eğitimlerin yanı sıra duygusal zekâ gelişimine katkı sağlayan kişisel eğitimler verilerek kendilerini geliştirmelerine olanak sağlanabilir.

Tükenmişlik yaşayan iç denetçiler; kendilerini tekrar değerlendirebilirler ve umutlu bir düşünce tarzı geliştirebilirler, mizah kullanabilirler, sabredebilirler, sosyal destek alanlarına önem verebilirler, iç huzuruna sahip olmaya çalışabilirler, rahatlama egzersizleri yapabilirler. İç denetçilerin hem özel hem de çalışma hayatında kendilerine ulaşılabilir hedefler belirlemeleri ve özellikle kurumlarının kendilerini bu yöne teşvik etmesi tükenmişliğin önüne geçebilecek bir çabadır. Burada önemli olan iç denetçilerin hedeflerine kesinlikle ulaşmasından çok o hedef için çalışmaları ve çabalamalarıdır. Hedefe ulaşamadığı takdirde de ideal şekliyle çalıştıkları kurumun desteğini yanında bulacak olan iç denetçiler, bundan sonraki aşama için alacakları aksiyon yeniden gözden geçirilmiş hedeflere odaklanmak ve o hedef için çalışmaktır. Bu noktada iç denetçilerin ve kurumların ortaklaşa ve gerçekçi hedeflere sahip olmasının tükenmişliği önleyici bir etkisi bulunmaktadır.

Çıkar Çatışması Beyanı

Bu çalışma kapsamında herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Kaynakça

Aksaraylı, M. & Özgen, I. (2007). *Akademik Yükselme ve Duygusal Zekâ Arasındaki İlişki: Fakülte Üyeleri Arasında Bir Çalışma*. International Emotional Intelligence and Communication Symposium, May 7-9, İzmir, Turkey.

Alon, I. & Higgins, J. M. (2005). Global Leadership Success Through Emotional and Cultural Intelligences. *Business Horizons*, 48(6), 501-512.

Arı, G. S. & Bal, E. Ç. (2008). Tükenmişlik Kavramı: Birey ve Örgütler Açısından Önemi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 15(1), 131-148.

Aslan, Ş. & Özata, M. (2008). Duygusal Zekâ ve Tükenmişlik Arasındaki İlişkilerin Araştırılması: Sağlık Çalışanları Örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (30), 77-97.

Aydın, G. N. (2021). *Sağlık Çalışanlarında Duygusal Zekâ İle Tükenmişlik Arasındaki İlişkinin İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.

Balkır, M. (2022). *Öğretmenlerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri Ve Duygusal Zekâ Puanları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Denizli.

Bar-On, R. (2001). Emotional intelligence and self-actualization. In J. Ciarrochi, J. P. Forgas & J. Mayer (Eds.) *Emotional intelligence in every day life. A scientific inquiry* (pp. 82-97). Philadelphia PA: Psychology Press.

Başaran, İ. E. (2004). *Yönetimde İnsan İlişkileri*. 3. Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Berberoğlu, M. & Sağlam, B. (2010). Meslek Yüksekokulu Akademik Personellerinin Tükenmişliği ve İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 1(2), 102-118.
- Bin Dahmash, A., Alhadlaq, A. S., Abdulaziz K. Alhujayri, A. K., Feras Alkholaiwi, F. & Alosaimi, N. A. (2019). Emotional Intelligence and Burnout in Plastic Surgery Residents: Is There a Relationship?. *Plastic and Reconstructive Surgery-Global Open*, 7(5), e2057.
- Chan, D. W. (2006). Emotional intelligence and components of burnout among Chinese secondary school teachers in Hong Kong. *Teaching and Teacher Education*, 22(8), 1042-1054.
- Chan, D. W. (2004). Perceived Emotional Intelligence and Self-Efficacy among Chinese Secondary School Teachers in Hong Kong. *Personality and Individual Differences*, 36(8), 1781-1795.
- Cook, S., Macaulay, S. & Coldicott, H. (2004). *Change Management Excellence: Using the four Intelligences for Successful Organizational Change*. Kogan Page Limited.
- Çabuk, A. (2015) *Özel Eğitim Alanında Çalışan Öğretmenlerin Tükenmişlik Düzeylerinin Bazı Değişkenler Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çakar, U. & Arbak, Y. (2004). Modern Yaklaşımlar Işığında Değişen Duygu-Zekâ İlişkisi ve Duygusal Zekâ. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(3), 83-98.
- Çam, O. (1993). Tükenmişlik Envanterinin Geçerlik ve Güvenilirliğinin Araştırılması. İçinde R. Bayraktar & İ. Dağ (Eds.), *VII. Ulusal Psikoloji Kongresi Bilimsel Çalışmaları* (ss. 155-160). Ankara: Kongre Düzenleme Kurulu ve Türk Psikologlar Derneği Yayını.
- Doğan, S. (2005). *Personel Güçlendirme*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Doğan, S., & Demiral, Ö. (2007). Kurumların Başarısında Duygusal Zekânın Rolü ve Önemi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(1), 209-230.
- Druskat, V. U. (2007). *Emotional intelligence and performance at work*. Dokuz Eylül University International Emotional Intelligence and Communication Symposium, May 7-9, İzmir, Turkey.
- Ergin, C. (1993). Doktor ve Hemşirelerde Tükenmişlik ve Maslach Tükenmişlik Ölçeğinin Uyarlanması. İçinde R. Bayraktar & İ. Dağ (Eds.), *VII. Ulusal Psikoloji Kongresi Bilimsel Çalışmaları* (ss. 143-154). Ankara: Kongre Düzenleme Kurulu ve Türk Psikologlar Derneği Yayını.
- Esmaili, R., Khojasteh, L. & Kafipour, R. (2018). The Relationship between Emotional Intelligence and Burnout among EFL Teachers Teaching at Private Institutions. *Pertanika Journals Social Sciences & Humanities*, 26(3), 1595-1616.
- Freudenberger, H. J. (1974). Staff Burn-Out. *Journal of Social Issues*, 30(1), 159-165.
- Gardner, H. (1983). *Frames of Mind: The Theory of Multiple Intelligence*. New-York: Basic Books.
- Gerits, L., Derksen, J. L., Verbruggen, A. B. & Katzko, M. (2005). Emotional intelligence profiles of nurses caring for people with severe behaviour problems. *Personality and Individual Differences*, 38(1), 33-43.
- Goleman, D. (2005). *Duygusal Zekâ Neden IQ'dan Daha Önemlidir?*. (Çev. B. S. Yüksel), İstanbul: Varlık Yayınları.
- Goleman, D. (2000a). *İşbaşında Duygusal Zekâ*. (Çev. H. Balkara), 2. Basım. İstanbul: Varlık Yayınları.
- Goleman, D. (2000b). *Duygusal Zekâ*. (Çev. B. S. Yüksel), İstanbul: Varlık Yayınları.
- Goleman, D. (1995). *Emotional Intelligence*. New York: Bantam.

- Güllüce, A. Ç. (2006). *Mesleki Tükenmişlik ve Duygusal Zekâ Arasındaki İlişki (Yöneticiler Üzerine Bir Uygulama)*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Güllüce, A. Ç. & İşcan, Ö. F. (2010). Mesleki Tükenmişlik ve Duygusal Zekâ Arasındaki İlişki. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 7-29.
- Herece, F. G. & Şener, İ. (2017). Duygusal Zekâ ile Tükenmişlik Arasındaki İlişki: Kamu Sektöründe Uygulama. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 3(3), 38-54.
- Humphrey, R. H. (2002). The Many Faces of Emotional Leadership. *The Leadership Quarterly*, 13(5), 493-504.
- Kant, R. & Shanker, A. (2021). Relationship between emotional intelligence and burnout: An empirical investigation of teacher educators. *International Journal of Evaluation and Research in Education (IJERE)*, 10(3), 966-975.
- Kocayörük, A. (2004). *Duygusal Zekâ Eğitiminde Drama Etkinlikleri*. 1. Basım. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Koçel, T. (2005). *İşletme Yöneticiliği*, 10. Basım. İstanbul: Arıkan Yayıncılık.
- Konakay, G. (2010). *Duygusal Zekânın Akademisyenlerde Tükenmişlik İle İlişkisinin İncelenmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Köse, E. (2019). Çalışanların Duygusal Zekâ Düzeyleriyle Tükenmişlik Algıları Arasındaki İlişkinin Araştırılması. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 35, 193-212.
- Kulaksızoğlu, A., Dilmaç, B. & Aydın, A. (2003). Özel Eğitim Alanında Çalışan Öğretmenlerin Tükenmişlik Duygusu Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 15-24.
- Lyons, B. J. & Schneider, T. R. (2005). The Influence of Emotional Intelligence on Performance. *Personality and Individual Differences*, 39(4), 693-703.
- Manuoğlu, H. (2021). *Duygusal Zekâ İle Tükenmişlik İlişkileri Bakımından İstanbul'da Hizmet Sektöründe Çalışanların İş Tatminlerine Etkileri Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Altınbaş Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul.
- Maslach, C. (2003). Job Burnout: New Directions in Research and Intervention. *Current Directions in Psychological Science*, 12(5), 189-192.
- Maslach, C. & Jackson, S. E. (1986). *The Maslach Burnout Inventory*. Palo Alto, CA: Consulting Psychologists Press.
- Maslach, C. & Jackson, S. E. (1982). Burnout in health professions: a social psychological analysis. In G. Sanders & J. Suls (Eds.) *Social psychology of health and illness* (pp. 227-251). Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.
- Maslach, C. & Jackson, S. E. (1981). The Measurement of Experienced Burnout. *Journal of Occupational Behaviour*, 2(2), 99-113.
- Maslach, C., Schaufeli, W. B. & Leiter, M. P. (2001). Job Burnout. *Annual Review of Psychology*, 52, 397-422.
- Mayer, J. D. & Stevens, A. A. (1994). An Emerging Understanding of the Reflective (Meta-) Experience of Mood. *Journal of Research In Personality*, 28(3), 351-373.
- Mikolajczak, M., Menil, C. & Luminet, O. (2007). Explaining The Protective Effect of Trait Emotional Intelligence Regarding Occupational Stress: Exploration of Emotional Labour Processes. *Journal of Research in Personality*, 41(5), 1107-1117.
- Ogińska-Bulik, N. (2005). Emotional intelligence in the workplace: exploring its effects on occupational stress and health outcomes in human service workers. *International Journal of Occupational Medicine and Environmental Health*, 18(2), 167-175.

- Onay, M. & Uğur, B. (2011). Sağlıktaki Memnuniyetin Sessiz Sihri: “Duygusal Zekâ”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(2), 23-34.
- Oruç, S. (2007). *Özel Eğitim Alanında Çalışan Öğretmenlerin Tükenmişlik Düzeylerinin Bazı Değişkenler Açısından İncelenmesi (Adana İli Örneği)*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Pérez, J. C., Petrides, K. V. & Furnham, A. (2005). *Measuring Trait Emotional Intelligence: International Handbook of Emotional Intelligence* (pp. 123-143). Cambridge, MA: Hogrefe & Huber.
- Poskey, M. (2006). *The Importance of Emotional Intelligence in the Workplace, Why It Matters More than Personality*. <https://www.zeroriskhr.com/learning-center/articles/the-importance-of-eq-in-the-workplace>. (Erişim Tarihi, 1 Mayıs 2024).
- Salovey, P. & Mayer, J. D. (1990). Emotional Intelligence. *Imagination, Cognition and Personality*, 9(3), 185-211.
- Sanchez-Gomez, M. & Bresó, E. (2020). In Pursuit of Work Performance: Testing the Contribution of Emotional Intelligence and Burnout. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 17(15), 5373.
- Schoeps, K., Tamarit, A., Peris-Hernández, M. & Montoya-Castilla, I. (2021). Impact of emotional intelligence on burnout among Spanish teachers: A mediation study. *Psicología Educativa*, 27(2), 135-143.
- Schutte, N. S., Malouff, J. M., Hall, L. E., Haggerty, D. J., Cooper, J. T., Golden, C. J. & Dornheim, L. (1998). Development and Validation of A Measure of Emotional Intelligence. *Personality and Individual Differences*, 25(2), 167-177.
- Schutte, N. S., Toppinen, S., Kalimo, R. & Schaufeli, W. (2000). The Factorial Validity of The Maslach Burnout Inventory-General Survey (MBI-GS) Across Occupational Groups and Nations. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 73(1), 53-66.
- Seligman, M. (1990). *Learned Optimism*. New York: Simon LE Schuster.
- Seyedi, P., Beiranvand, A., Fereidouni, H. & Qolami, M. (2021). Investigating the relationship of emotional intelligence with job satisfaction and burnout in nurses. *Journal of Fundamentals of Mental Health*, 23(2), 149-153.
- Seymen, B. (2019). *Çalışma Yaşamında Duygusal Zekâ İle Mesleki Tükenmişlik Eğilimi Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Shariatpanahi, G., Asadabadi, M., Rahmani, A., Effatpanah, M. & Esslami, G. G. (2022). The Impact of Emotional Intelligence on Burnout Aspects in Medical Students: Iranian Research. *Education Research International*, 5745124, 1-7.
- Sılığ, A. (2003). *Banka Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeylerinin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Eskişehir.
- Sternberg, R. J. (1997). The Concept of Intelligence and Its Role in Lifelong Learning and Success. *American Psychologist*, 52(10), 1030-1037.
- Sürgevil, O. (2006). *Çalışma Hayatında Tükenmişlik Sendromu*. İstanbul: Nobel Yayın Dağıtım.
- Şeker, M., & Aslan, M. (2024). Psikolojik İyi Oluş ile İşe Adanmışlık Arasındaki İlişkide Duygusal Zekânın Rolü: Mobilya Sektöründe Bir Araştırma. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 22(52), 521-549.
- Thorndike, E. L. (1920). Intelligence and its use. *Harper's Magazine*, 140, 227-235.
- Wechsler, D. (1943). Non-Intellective Factors in General Intelligence. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 38(1), 101-103.

Wong, C. S. & Law, K. S. (2002). The effects of leader and follower emotional intelligence on performance attitude: an exploratory study. *The Leadership Quarterly*, 13(3), 243-274.

Wright, T. A. & Douglas, G. B. (1997). The Contribution of Burnout to Work Performance. *Journal of Organizational Behavior*, 18(5), 491-499.

Zampetakis, L. A., Beldekos, P. & Moustakis, V. S. (2009). Day-to-Day entrepreneurship within organizations: the role of trait emotional intelligence and perceived organizational support. *European Management Journal*, 27(3), 165-175.



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: 16, Sayı: 32, 65-76, 2025

Araştırma Makalesi

MEASURING THE PRODUCTIVITY OF AUDIT FIRMS IN TÜRKİYE: A MALMQUIST INDEX APPROACH (TÜRKİYE'DEKİ DENETİM ŞİRKETLERİNİN VERİMLİLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ: MALMQUIST ENDEKSİ YAKLAŞIMI)

Serhat ŞAMİL¹

ABSTRACT

This study evaluates the productivity of large audit firms in Türkiye conducting audits for Public Interest Entities (PIEs) between 2020 and 2023. Using Data Envelopment Analysis (DEA) to calculate the Malmquist Productivity Index (MPI), the research analyses total factor productivity (TFP) through efficiency and technological progress components. Data was collected from transparency reports and additional inquiries for 60 firms. Due to limited data disclosure, only the number of responsible auditors and partners were used as input variables, while audit and non-audit revenues served as outputs. Findings reveal a slight decline in TFP, driven by regression in technological progress despite improvements in efficiency. The "Big Four" firms outperformed others across all productivity metrics, benefiting from global expertise and technological investments. Local firms, which are not affiliated with any international network, faced challenges stemming from limited resources and slower adoption of technology, emphasizing the need for innovation and digitalization. By focusing on Türkiye's unique economic conditions, including inflation, and employing a robust DEA-based approach, the study contributes to the limited literature on audit firm productivity in emerging markets. It provides actionable insights for enhancing competitiveness and addressing inefficiencies, offering strategies for aligning with global standards and adapting to evolving regulatory demands.

Keywords: Audit Firm Productivity, Malmquist Productivity Index, Data Envelopment Analysis (DEA), Audit Market Concentration

JEL Classification: M42, C61

ÖZ

Bu çalışma, Türkiye'de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK'ler) denetimini 2020 ile 2023 yılları arasında gerçekleştiren büyük denetim firmalarının verimliliğini değerlendirmektedir. Çalışmada, Toplam Faktör Verimliliğini (TFP) etkinlik ve teknolojik ilerleme bileşenleri aracılığıyla analiz etmek için Veri Zarflama Analizi (DEA) kullanılarak Malmquist Verimlilik Endeksi (MPI) hesaplanmıştır. Veriler, 60 firmanın şeffaflık raporları ve ek bilgi taleplerinden elde edilmiştir. Veriye ulaşımdaki kısıtlar nedeniyle, yalnızca sorumlu denetçiler ve ortakların sayısı girdi değişkenleri olarak kullanılırken, denetim ve denetim dışı gelirler çıktı değişkenleri olarak değerlendirilmiştir. Bulgular, teknolojik ilerlemedeki gerilemenin etkinlikteki iyileşmelere rağmen TFP'de hafif bir düşüşe neden olduğunu ortaya koymuştur. "Büyük Dörtlü" firmalar, küresel uzmanlık ve teknolojik yatırımlardan yararlanarak tüm verimlilik ölçütlerinde diğer firmalardan daha iyi bir performans sergilemiştir. Uluslararası ağlara bağlı olmayan yerel firmalar, sınırlı kaynaklar ve teknolojinin daha yavaş benimsenmesi gibi zorluklarla karşılaşmış ve bu durum, yenilikçilik ile dijital dönüşümün önemini ortaya koymuştur. Türkiye'nin enflasyon gibi özgün ekonomik koşullarına odaklanan ve güçlü bir DEA tabanlı yaklaşım kullanan bu çalışma, gelişmekte olan piyasalarda denetim firması verimliliğine ilişkin sınırlı literatüre değerli katkılar sunmaktadır. Çalışma, rekabetçiliği artırma ve verimsizlikleri giderme konusunda uygulanabilir içgörüler sunarak, küresel standartlara uyum sağlama ve değişen düzenleyici taleplere adapte olma stratejileri önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Firmaları Verimliliği, Malmquist Verimlilik Endeksi, Veri Zarflama Analizi (VZA), Denetim Piyasası Yoğunlaşması

JEL Kodları: M42, C61

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Orcid Id: 0000-0003-4075-9268, sesamil@hotmail.com,

1. INTRODUCTION

The auditing sector plays a critical role in ensuring transparency, accountability, and trust in financial reporting. In Türkiye, as in many other countries, the auditing profession is governed by stringent regulations and standards, with a particular focus on auditing Public Interest Entities (PIEs). These entities, which include publicly traded companies and large organizations, require independent audits to provide assurance on their financial statements, thereby promoting investor confidence and market stability. The audit firms that conduct these audits—especially the large, globally affiliated firms—hold significant influence within the market of Türkiye (Table 1).

Over the past decade, Türkiye's auditing market has experienced significant regulatory changes, driven by the need to align with European Union (EU) regulations and international standards. These reforms, including the introduction of the Turkish Commercial Code (TCC) and the Capital Markets Law (CML), have expanded the scope of independent audits and reinforced the importance of high-quality auditing practices. As a result, Türkiye has seen the continued dominance of the "Big Four" firms—Deloitte, PwC, EY, and KPMG—which control a substantial market share in auditing PIEs.

Despite these developments, Türkiye's auditing market faces various challenges, particularly in terms of technological advancements and operational efficiency. While the "Big Four" are well-positioned to invest in technology and innovation, smaller local firms struggle with resource constraints and slower adoption of new technologies. This study aims to measure the productivity of Türkiye's audit firms, focusing on both large international and independent firms, using the Malmquist Productivity Index (MPI) to assess efficiency and technological progress over the period 2020–2023.

This research seeks to provide insights into the productivity dynamics of Türkiye's auditing market, offering a deeper understanding of the factors driving performance, competitiveness, and innovation. By focusing on the changing landscape of auditing in Türkiye, the study contributes valuable knowledge to the field of auditing research, particularly in emerging markets.

2. THE AUDIT MARKET IN TÜRKİYE

The audit market in Türkiye is characterized by significant concentration, with the "Big Four" firms—Deloitte, PwC, EY, and KPMG—maintaining a dominant position. These firms play a crucial role, particularly in auditing publicly traded companies and large enterprises, leveraging global expertise, advanced technologies, and their capacity to set quality benchmarks. According to Türel et al. (2017), the Big Four firms collectively audited 52% of companies in Türkiye between 2006 and 2015, underscoring their market dominance.

Market concentration is further evidenced by the Concentration Ratio (CR4), which consistently exceeds 70% for the Big Four. The CR4 formula, which was used to generate Table 1, is defined as: $CR_k = \frac{\sum_{i=1}^k \text{Audit Revenue of Firm } i}{\text{Total Audit Revenue of All Firms}} \times 100$

Where: k is the number of top firms (e.g., 4 for CR4). *Total Audit Revenue of All Firms* is the sum of all firms' audit revenues.

Using this formula, Table 1 presents the concentration levels of the Big Four firms based on their audit revenue from 2020 to 2024. The data highlights the substantial market share held by these firms, with CR4 values consistently exceeding 70%, underscoring their dominant influence within Türkiye's audit market.

Table 1. Market Concentration of the Big Four in Türkiye's Audit Sector Based on Audit Revenue

Year	Total Revenue (Million TRY)	Revenue of Big Four (Million TRY)	CR4 (%)
2020	807.16	613.51	76.01
2021	1,104.84	826.45	74.80
2022	2,072.42	1,543.38	74.47
2023	4,470.68	3,472.99	77.68

Smaller local firms, primarily focusing on tax audits and consulting services, struggle to match the scale and technological sophistication of the Big Four, although they serve the critical SME (Small Medium Enterprise) segment. Internal factors like the number of partners, team size, and training hours positively influence these smaller firms' revenues and market shares, but their overall contribution remains limited.

Between 2010 and 2016, a total of 1,342 observations were audited by 151 auditors from 63 audit firms (Ocak, 2018). The numbers varied annually; for instance, in 2014, 35 non-Big Four audit firms audited financial statements, with a total

of 39 firms including the Big Four. However, these figures are notably lower compared to 2017 statistics from the Public Oversight Board, which reported 17,606 authorized auditors and 252 authorized audit firms. Ocak (2018) also highlights that Big Four auditors are busier compared to those in non-Big Four firms, further reinforcing the concentration of audit activity within these firms.

Regulatory oversight by the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Authority (KGK) has strengthened compliance with international auditing standards. Legislative reforms, including updates to the Turkish Commercial Code (TCC) and Capital Markets Law (CML), have expanded the scope of independent audits, particularly for public interest entities (PIEs), aiming to enhance market transparency and investor confidence (Kandemir, 2015). However, the audit market faces challenges, such as disparities in technological adoption and operational efficiency between larger and smaller firms. Bridging these gaps requires investments in digital transformation, automation, and fostering international partnerships to enhance competitiveness and alignment with global standards.

In conclusion, while the Big Four dominate the Türkiye' audit market with their significant market share and resources, smaller firms and regulatory bodies play an essential role in maintaining the sector's diversity and integrity. Continued advancements in regulation, technology, and collaboration are crucial to sustaining market growth and improving audit quality.

3. LITERATURE REVIEW

Although there is a limited amount of research on productivity and efficiency in accounting and auditing firms compared to other industries, there is a growing corpus of literature on this topic. These investigations appear to have been conducted exclusively in a restricted number of countries such as US, UK, Taiwan, Canada, and China. The majority of studies utilized a singular sample of countries. These studies are carried out in US (Banker et al., 2003, 2005, 2007; H. Chang, Choy, Cooper, Parker, et al., 2009; H. Chang, Choy, Cooper, & Ruefli, 2009), Taiwan (H. Chang et al., 2011; Lee, 2009, 2014) and the UK (Barros et al., 2014; Djerdjouri & Kandiel, 2013). Furthermore, some studies conduct cross-country comparisons, such as between the US, China, and Taiwan (Chang et al. (2015), and between the US, the UK, and Canada (B.-G. Chang et al., 2015; Clark & Qiao, 2021). DEA-based Malmquist productivity indexes are the most prevalent method in productivity studies. The output variables that are most frequently utilized are those pertaining to revenue, while the input variables that are most commonly employed are those related to staff. The goals and findings of these studies are summarized as follows.

Cheng et al. (2000) employ DEA and the Tobit censored regression model to explore the association between firm-specific factors and technical efficiency in Taiwan's CPA (Certified Public Accountant) firms. They found that Taiwan's CPA companies could have cut inputs by 27.8 percent in 1994 and yet supplied the same services. Size, age, service concentration, CPA-to-employee ratio, and training expense per employee also affect efficiency, and organizations that have branches have lower efficiency compared to those that do not have branches. The productivity computation of this study relies on two inputs: the number of employees and the net fixed assets. And the outputs consist of four revenue types which are generated from the services of advisory, auditing, tax, and management.

Banker et al. (2003) estimated a translog function that captures the relationship between revenue and human resource inputs in US large 64 CPA firms during 1995–1999. Estimation of the model shows that CPAs have increasing returns to scale, validating recent merger and acquisition activity. Partners' average marginal revenue product climbed monotonically from 1995 to 1998, dipped somewhat in 1999, and was nine times that of other professionals. Over five years, CPAs' productivity increased. The outputs of the productivity calculation of the study are the revenues deriving from the services of accounting and Auditing, Tax, and Management Advisory and the inputs are the number of partners, other professionals, and other employees.

In their study Banker et al., (2005) DEA was used to evaluate the change in related efficiency for 64 of the top 100 US firms from 1995 to 1999. They found that the average public accounting firm grew 9.5 percent in productivity between 1995 and 1999. They uncover evidence that technical progress, not relative efficiency, drove productivity growth. Early management advisory service adopters and those that prioritized management advisory services over audit and tax services had far higher productivity increases. These firms also advanced industry technical progress. This study utilizes the number of partners, other professionals, and other employees as inputs. The considered outputs encompass revenues derived from services of accounting and auditing, tax, and management consultancy.

Using 1995–1998 data from the top 100 US accounting firms, as reported in Accounting Today, Banker et al. (2007) assess related efficiency change using DEA. This study employs DEA to assess technique and distribution efficiency by replacing input and output with income and costs. Between 1995 and 1998, US accounting firms had an inefficiency distribution, meaning they did not properly adjust their resources to the volatile market. This study employs the number of partners, other professionals, and other employees as inputs. The outputs considered are revenues from accounting and auditing services, tax services, and management advisory services.

Lee (2009) examines 173 medium-sized Taiwanese auditing firms' 2005 technical, pure technical, and scale efficiency. The average scale efficiency of all samples exceeds the average pure technical efficiency. Better operational efficiency is found in audit firms with larger company revenues and overall expenses. Finally, organizations with more personnel and partners have superior technological and scale efficiency. In their study, they utilized a total of 5 outputs and 4 inputs. The outputs include earnings from attestation, tax business, management consultation, corporation registration, and other business services. The four inputs utilized are: the number of branches, employees, partners, and the overall expenditures.

H. Chang, Choy, Cooper, Parker et al. (2009) examines productivity growth, technical progress, and efficiency change for the 56 major US CPA firms from 1996–1999 to 2003–2006, before and after the Sarbanes–Oxley Act. Malmquist indices of productivity growth, technical progress, and efficiency change are calculated using data envelopment analysis (DEA). The average productivity gain of CPA companies from pre- to post-SOX was 17 percent. The productivity increase is mostly due to technical progress, not in relative efficiency. Results show that “Big 4” audit firms lagged non-Big 4 audit firms in productivity growth and technical progress. Partner, other professional, and employee numbers are used as input to calculate productivity. They also used accounting, auditing, tax, and management advice revenues as output.

In response to Sarbanes–Oxley (SOX) Act criticism, (H. Chang, Choy, Cooper, & Ruefli, 2009) examines productivity efficiency changes for 62 of the major US public accounting firms during 2000–2001 and 2003–2004. They calculate Malmquist productivity and efficiency indexes with DEA. To distinguish between technical efficiency, which limits options, and firm performance efficiency, this measure is utilized. Results show that accounting firms' production efficiency has improved post-SOX, contrary to many critiques. The productivity calculation utilizes the inputs of the number of partners, other professionals, and employees, and the outputs of accounting, auditing, tax, and management advisory revenues.

Chang et al., (2011) categorize productivity growth into efficiency change, technical progress, IT capital accumulation, and human capital accumulation. They investigate 1993–2003 data from 51 Taiwanese public accounting firms and show that IT and human capital drove productivity growth. They conclude that technical progress and IT capital accumulation explain the productivity growth gap between Big Four and non-Big Four accounting firms. Their multiple regression results show that accounting firms that grew rapidly in non-audit services over the 11-year period had higher productivity growth due to greater IT capital and human capital accumulation than firms that focused on audit services. While output variables they used are the revenues from audit services and non-audit services, input variables are the number of employees, IT Capital, and human capital.

Djerdjouri & Kandiel (2013) evaluate productivity, efficiency, and technical changes in 43 UK accounting firms from 2009 to 2012. DEA and the Malmquist index are used to evaluate company performance for each of the four periods and compute the productivity index, efficiency, and frontier shifts (or technology) changes. The data show that except for the big four accounting firms the other firms fared badly throughout the four years and had an average efficiency index of 0.58, indicating suboptimal resource usage. The big four corporations outperform the others with an average efficiency score of 0.97. Although small, accounting firms' productivity grew 0.85 percent between 2009 and 2012, whereas the big four firms' output grew 1.38 percent. All firms' productivity increase is owing to technological progress, while the big four firms' is due to efficiency improvements. They used total revenue as output variable and number of offices, partners, and professionals as input variables.

Barros et al. (2014) evaluated UK audit companies' productivity change from 2005 to 2012. The Malmquist Index with a technological bias was used to analyse these changes. 2008 was a turning point for UK auditing. They adopted the European Statutory Audit Directive in April 2008 after previously following its own regulatory system. This study compared audit company productivity before and after the regulatory change. Their findings show inconsistent productivity growth in UK auditing firms. Additionally, the productivity change of UK auditing firms is not dictated regulated. They also contend that the typical growth accounting method, which assumes Hicks-neutral technological progress, is unsuitable for auditing corporate productivity studies. The study incorporated three distinct outputs, namely income generated from auditing and accounting, tax services, and miscellaneous sources. The three inputs utilized in the study are the number of offices, partners, and staff.

Lee (2014) examines CPA firms' operating efficiency from industry-specific customer groupings. From the 2010 Public Accounting Firms Service Investigation Report database, 49 partnership CPA firms make decisions. The paper uses data envelopment analysis, independent sample t tests, and multiple regression. It provides a reference for CPA business operators to improve efficiency. It also assesses how operating efficiency affects operating revenue and total revenue and finds industry-specific customer groups for company sustainability. This paper's findings may aid client relationship management and new client group exploitation. In his study, Lee (2014) employs labour cost and operating cost as input variables, while considering operational revenue as the output variable. Notably, Lee (2014) treats the income of each sector as a distinct output value.

Chang et al. (2015) employs a stochastic metafrontier production function to assess the technical efficiencies of accounting firms in the US, China, and Taiwan, which operate under distinct technologies. Taiwanese accounting firms exhibit the highest average metafrontier technical efficiency (MTE), while accounting firms in the United States have the

highest technical gap ratio (TGR). However, the mean TGR and MTE values of American accounting firms are more like those of Taiwan. However, the programming technique indicates contrasting outcomes for accounting firms in Taiwan and the US, with more significant differences observed for TGR and MTE. Subsequently, the accounting firms in these three countries exhibit decreasing returns to scale, suggesting that mergers and acquisitions may not be beneficial for increasing their production scale. They used total revenue as output variable, and the number of partners, professional staff, and other employees.

In their paper, Clark & Qiao (2021) compare public accounting company efficiency across firms and nations post-Sarbanes-Oxley. The dynamics of their efficiency gaps are also examined. They estimate public accounting firm efficiency in the US, UK, and Canada from 2008 to 2015 using four-stage data envelopment analysis. The results suggest that accounting market competition boosts efficiency. It rises with GDP growth and falls with inflation. The analytical results show that lagging public accounting companies are catching up to leading firms in the same country, Big 4 group, and non-Big 4 group. They also reveal that non-Big 4 groups are catching up to the Big 4 and that countries with less efficient accounting companies are catching up to those with more efficient firms.

Based on this literature, this study analyzes Türkiye's auditing companies' productivity with a novel DEA model.

4. METHODOLOGY

4.1. Research Design

This study adopts a quantitative approach to measure the productivity of audit firms performing audits for Public Interest Entities (PIEs) in Türkiye during the period 2020–2023. Data Envelopment Analysis (DEA) was utilized to calculate MPI, which enables an assessment of productivity change through components such as efficiency and technological progress. MPI was chosen for its ability to measure productivity changes over time, decomposing them into efficiency and technological progress. It suits the study by handling limited data, enabling firm benchmarking, and addressing Türkiye's unique audit sector challenges, such as resource constraints and economic disruptions. The Malmquist productivity index is based on a benchmark technology that assumes constant returns to scale, distinguishing it from a best-practice technology that accounts for variable returns to scale (Caves et al., 1982; Färe et al., 1994). This methodology provides a comprehensive analysis of the total factor productivity (TFP) changes in the auditing sector, distinguishing between internal efficiency and technological advancements.

4.2. Data and Sample

The primary dataset consists of transparency reports published by audit firms authorized by the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Authority (KGK). These reports provide data on inputs such as the number of responsible auditors and partners, and outputs such as audit and non-audit revenues. Several organizations, even large ones, choose not to disclose the total number of audit staff or total employees, which are commonly used input variables in the literature. Due to this limitation, only the number of responsible auditors and the number of partners were included as input variables in this study. This adjustment ensures consistency and reliability across the dataset.

It is also important to note that under the Turkish Commercial Code (Law No. 6102, 2011), independent audit firms conducting PIE audits are required to publish transparency reports. However, firms that do not conduct PIE audits are not legally obligated to release these reports. Despite this, some firms that do not conduct PIE audits still choose to publish transparency reports voluntarily. This variability in reporting practices was considered during sample selection, and only those firms that consistently disclosed relevant data were included in the analysis.

Normally, the distinction between responsible auditors for PIE and non-PIE audits is made, but not all companies provide this level of detail. Therefore, for the purpose of this study, all auditors with the title of responsible auditor were included, regardless of whether they conducted PIE or non-PIE audits.

Additionally, audit assistants are typically part of the audit team; however, not all firms provided specific data on the number of assistants. As a result, only auditors with the title of responsible auditor were included in the dataset, ensuring a consistent approach to defining the input variables.

Of the 96 firms listed on the Public Disclosure Platform (www.kap.gov.tr), 60 firms were selected for analysis based on data completeness and consistency. The sample includes a mix of globally affiliated ("Big Four" and network-associated) and independent local firms, providing a representative overview of the auditing landscape in Türkiye.

4.3. Variables

Inputs and outputs for the DEA model were defined as follows:

- Inputs:

- Number of responsible auditors
- Number of partners
- Outputs:
 - Audit revenue: Income derived from statutory audit engagements.
 - Non-audit revenue: Includes income from tax consultancy, certification, VAT refund services, and other advisory services.

4.4. Analysis Framework

The DEA-based Malmquist Productivity Index decomposes productivity into four components (Färe et al., 1994):

1. **Efficiency Change (effch):** Reflects improvements in the utilization of resources.
2. **Technological Change (techch):** Indicates progress or regress in technological innovation.
3. **Pure Efficiency Change (pech):** Measures enhancements in management and operational practices.
4. **Scale Efficiency Change (sech):** Evaluates the impact of scale adjustments on efficiency.
5. **Total Factor Productivity Change (tfpch):** Represents the overall change in productivity.

The analysis captures trends over three years, accounting for Türkiye's economic conditions, including inflationary pressures, which were mitigated through the application of a deflator to ensure the comparability of financial figures.

4.5. Timeframe Justification

The decision to restrict the dataset to the period between 2020 and 2023 was driven by several factors that are particularly relevant to the Turkish context. Notably, 2023 represents the most recent and comprehensive year of available data, ensuring the findings are up-to-date and relevant. Furthermore, as we move further into the past, the frequency of corporations conducting Public Interest Entity (PIE) audits in Türkiye significantly decreases, resulting in fewer organizations being included in the dataset. This limitation would have compromised the comprehensiveness and relevance of the analysis if a broader time frame had been used.

Moreover, the year 2020 marks a pivotal moment for businesses worldwide, including in Türkiye, as the COVID-19 pandemic triggered substantial shifts in the business environment. The pandemic led to disruptions in operations, a shift to remote work, and changes in financial reporting and auditing practices, all of which impacted productivity trends in the auditing sector. Therefore, the years 2020 to 2023 reflect a period of significant transformation that is critical for understanding current productivity dynamics in Türkiye's auditing market.

Additionally, the four-year period was characterized by significant inflationary pressures in Türkiye. These economic conditions influenced both the demand for audits and the operational costs of audit firms. To ensure consistency and comparability across the dataset, a deflator was applied to the financial data, adjusting for the impact of inflation on revenues and allowing for a more accurate productivity measurement.

By focusing on this specific timeframe, the study captures the immediate effects of the pandemic and inflation on audit firms, while also maintaining a robust sample of PIE auditors for analysis. This approach ensures that the findings are both timely and relevant to the current state of Türkiye's auditing market.

5. RESULTS

Table 2 provides an extensive overview of independent audit firms in Turkey analyzed during the period 2020–2023, detailing their affiliations with international networks or associations. It includes both globally recognized "Big Four" firms—Deloitte, PwC, EY, and KPMG—and local independent firms, reflecting the coexistence of global and domestic players in the Türkiye's audit market. Many firms are part of international networks such as Nexia International, BDO International, and Grant Thornton International. These affiliations provide access to global expertise and adherence to international standards, thereby enhancing their market credibility and reliability. However, a considerable number of firms remain independent, highlighting robust local competition within Turkey's audit sector.

The dominance of the Big Four in auditing large-scale and publicly traded companies illustrates their significant influence and ability to set market standards. This table is instrumental in capturing the diversity of firms and outlining the structure of the audit sector in Türkiye. It serves as a foundation for analyzing firm performance, enabling comparisons across various scales and affiliations. The data also sets the stage for evaluating whether international network affiliations correlate with superior performance, contributing critical insights into the dynamics of Turkey's audit market.

Table 2. The list of Audit Firms in The Dataset

No	Company Code	Company Name	International Network/Association
1	AI	A-1 Certified Public Accounting and Independent Auditing Inc	Independent
2	AAC	AAC Independent Auditing and Consulting Inc.	PrimeGlobal
3	AG	AG Certified Public Accounting and Independent Auditing Inc.	Independent
4	AKSIS	Aksis International Independent Auditing Inc.	IECnet
5	AKT	AKT Independent Auditing Inc.	Independent
6	ANIL	Anıl Certified Public Accounting and Independent Auditing Inc.	ANTEA Alliance of Independent Firms
7	ARILAR	Arılar Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Nexia International
8	ARTID	Artı Değer International Independent Auditing and CPA Inc.	Task International
9	AS	AS Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Nexia International
10	ATAU	Ata International Independent Auditing and CPA Inc.	Kreston International
11	BAKIS	Bakış Certified Public Accounting and Independent Auditing Inc.	International Practice Group (IPG)
12	BDD	BDD Independent Auditing and Consulting Inc.	Independent
13	BDO	BDO Audit Independent Auditing and Consulting Inc.	BDO International
14	BEKOL	Birleşik Ekol Independent Auditing Inc.	Independent
15	CNS	CNS Independent Auditing Inc.	MSI Global Alliance
16	CONSULT	Consulta Independent Auditing and CPA Inc.	INAA Group
17	COZUMU	Çözüm Ünlüer Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Nexia International
18	DENGEAN	Denge Ankara Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Mazars
19	DENGE	Denge Independent Auditing CPA Inc.	Mazars
20	DMFSIS	DMF System International Independent Auditing, Consulting and CPA Inc.	Russell Bedford International
21	DMR	DMR Independent Auditing and Consulting Inc.	IECnet
22	DRT	DRT Independent Auditing and CPA Inc.	Deloitte (Big4)
23	ECOVIS	ECOVIS Value Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	ECOVIS Europe AG
24	EDIT	Edit Independent Auditing Services Inc.	Auditrust International
25	EREN	Eren Independent Auditing Inc.	Grant Thornton International
26	FEKSEN	Financial Axis Independent Auditing and Consulting Inc.	GGI Global AllianceAG
27	GORUS	Görüş Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Independent
28	GRC	GRC Independent Auditing Inc.	Independent
29	GUNCEL	Güncel Independent Auditing and Consulting Inc.	Independent
30	GUNEY	Güney Independent Auditing and CPA Inc.	Ernst & Young (EY) (Big 4)
31	GURELI	Gürel Certified Public Accounting and Independent Auditing Services Inc.	Baker Tilly International
32	HSY	HSY Consulting and Independent Auditing Inc.	Crowe Global
33	ISIK	Işık Certified Public Accounting and Independent Auditing Inc.	BKR International
34	IRFAN	İrfan Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Independent
35	ITIMAT	İtimat Independent Auditing Inc.	Finexpertiza Network
36	KARAR	Karar Independent Auditing and Consulting Inc.	Abacus Worldwide
37	KAVRAM	Kavram Independent Auditing and Consulting Inc.	Crowe Global
38	KOKER	Köker Certified Public Accounting and Independent Auditing Inc.	AGN International
39	KPMG	KPMG Independent Auditing and CPA Inc.	KPMG (Big 4)
40	LIDYA	Lidya Independent Auditing and CPA Inc.	TGS Global
41	LISANS	Lisans Independent Auditing and Consulting Inc.	Morison Global
42	MBK	MBK Independent Auditing and CPA Inc.	Moore Global Network
43	MERCEK	Mercek Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Independent
44	MERIDYEN	Meridyen Corporate Solution and Independent Auditing Inc.	INPACT International
45	MGI	MGI Independent Auditing Inc.	MGI Worldwide
46	NOTEO	Note Office International Independent Auditing, Consulting, and CPA Inc.	Europe Fides
47	PKF	PKF Aday Independent Auditing Inc.	PKF International
48	PwC	PwC Independent Auditing and CPA Inc.	PwC (Big 4)
49	REANDA	Reanda Aren Independent Auditing and CPA Inc.	Reanda International
50	REFORM	Reform Independent Auditing Inc.	Independent
51	REHBER	Rehber Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	ANTEA
52	REPORT	Report Independent Auditing Inc.	Independent
53	RSM	RSM Turkey Arkan Ergin International Independent Auditing Inc.	RSM International
54	SUN	SUN Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	PKF WORLDWIDE
55	TTK	TTK Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	HLB International
56	ULUSAL	Ulusal Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Russell Bedford International
57	UARASI	Uluslararası Independent Auditing Inc.	Independent
58	VEZIN	Vezin Independent Auditing Inc.	HLB International
59	YEDITEPE	Yeditepe Independent Auditing and Certified Public Accounting Inc.	Praxity Global Alliance

60	YORUM	Yorum Certified Public Accounting and Independent Auditing Inc.	Independent
----	-------	---	-------------

Source: Compiled from the transparency reports of audit firms by the author.

The data presented in Table 3 offers significant insights into the structural and financial dynamics of Turkey's auditing firms during the period 2020–2023. The number of responsible auditors and partners, considered input variables, show relatively stable minimum values over the years, with the number of responsible auditors remaining at a minimum of 2 and partners ranging from 1 to 2. There is a noticeable upward trend in the average number of responsible auditors, increasing from 7.88 in 2020 to 8.58 in 2022, before slightly decreasing to 8.53 in 2023. Similarly, the average number of partners rose from 10.33 in 2020 to 10.38 in 2023, reflecting minor but consistent growth, possibly indicating strategic efforts to expand expertise and capacity for handling more complex audits.

Audit revenues exhibited significant growth over the period, with the mean value rising from 13,411,324 TRY in 2020 to 87,578,179 TRY in 2023. This dramatic increase highlights expanding market activity and improved performance among firms. In contrast, non-audit revenues show a more variable pattern, with the mean value rising from 7,508,741 TRY in 2020 to 13,237,122 TRY in 2022, before surging to 30,543,944 TRY in 2023. However, the wide standard deviations for both audit and non-audit revenues emphasize substantial disparities among firms, underlining the market dominance of larger players, such as the "Big Four."

The maximum audit revenue also grew sharply, from 207,776,379 TRY in 2020 to nearly 1,993,559,880 TRY in 2023, suggesting significant scaling among top-performing firms. Non-audit revenue, while increasing in maximum value to 392,369,000 TRY by 2023, displayed a more modest upward trajectory, pointing to a potentially constrained market for non-audit services.

These revenue patterns are further complicated by Türkiye's high inflation rates, which reached 36.08% in 2021, 64.27% in 2022, and 64.77% in 2023. Such inflationary pressures mean that the real growth in revenues may be less pronounced than nominal figures suggest. Adjusting financial outputs for inflation is therefore critical to ensure consistency in analyzing productivity trends. Understanding these dynamics is vital for evaluating the efficiency and competitiveness of auditing firms and can inform strategies for improving market positioning and expanding service offerings.

Table 3. Sample Descriptives (2020-2023)

Inputs and Outputs / years	2020	2021	2022	2023
Number of responsible auditors (I)				
Minimum	2	2	2	2
Maximum	28	27	27	34
Mean	7,88	8,42	8,58	8,53
Standard Deviation	6,09	6,43	6,49	7,03
Number of partners (I)				
Minimum	1	2	2	2
Maximum	27	28	30	36
Mean	10,33	10,25	10,32	10,38
Standard Deviation	6,91	6,94	7,00	7,32
Audit revenue (O)				
Minimum	286.49K	361.99K	495.50K	150K
Maximum	207.78M	350.65M	717.58M	1.99B
Mean	13.41M	18.24M	33.86M	87.58M
Standard Deviation	39.37M	56.77M	111.71M	298.64M
Non-audit revenue (O)				
Minimum	0	212	0	3.30K
Maximum	123.96M	127.39M	161.20M	392.37K
Mean	7.51M	8.41M	13.24M	30.54M
Standard Deviation	19.72M	21.02M	30.88M	73.41M

Note: K = thousands, M = millions, B = billions.

The results presented in the revised Table 4 provide an updated overview of productivity changes observed in Turkey's auditing firms during the period 2020 to 2023, as measured by the Malmquist Index. The total factor productivity change (tfpch) averaged 0.751, reflecting a notable decline in productivity during the period. This decline is predominantly attributed to the negative impact of technological change (techch), which averaged 0.305, highlighting regression in technology and innovation within the sector.

Table 4. Malmquist Index Summary of Annual Means

Year	effch	techch	pech	sech	tfpch
2	7.143	0.050	1.373	5.202	0.357
3	1.848	0.754	0.676	2.733	1.393

4	1.132	0.752	1.533	0.738	0.851
Mean	2.463	0.305	1.125	2.190	0.751

The efficiency change (effch) component, averaging 2.463, demonstrates significant improvements in firms' capacity to effectively utilize their resources, particularly during the transition periods. Pure efficiency change (pech), which evaluates managerial improvements, also registered positive performance with an average of 1.125, underscoring the effective internal adaptations within the sector.

However, the severe decline in technological progress (techch) poses a critical challenge for the auditing industry, suggesting systemic barriers to adopting advanced tools and innovations. Such technological stagnation could be linked to regulatory restrictions, economic challenges, or resource limitations affecting firms' ability to modernize.

Scale efficiency change (sech) showed variability across the period, averaging 2.190, indicating that many firms achieved optimal scale relative to their resource utilization. Despite this, the lack of technological advancements undermined the sector's overall productivity growth.

These findings emphasize the dual importance of operational efficiency and technological innovation for achieving sustainable productivity growth. While firms have succeeded in enhancing resource utilization and operational efficiency, addressing technological gaps remains essential to maintaining competitiveness and aligning with global standards. The industry must prioritize investments in digital transformation and innovation to overcome these challenges and secure long-term growth.

Table 5. Malmquist Index Summary of Firm Means

Firm	effch	techch	pech	sech	tfpch	Firm	effch	techch	pech	sech	tfpch
1	0.664	0.248	0.821	0.809	0.165	31	2.237	0.31	1.235	1.812	0.695
2	1.938	0.304	1.027	1.887	0.588	32	2.524	0.316	1.245	2.027	0.797
3	2.144	0.323	1.106	1.939	0.692	33	2.675	0.337	1.09	2.454	0.901
4	1.666	0.298	1.053	1.583	0.496	34	3.348	0.353	1.236	2.709	1.183
5	0.927	0.353	0.894	1.037	0.327	35	3.304	0.333	1.207	2.738	1.101
6	0.541	0.355	0.678	0.799	0.192	36	4.527	0.37	1.236	3.662	1.674
7	0.476	0.348	0.689	0.69	0.166	37	6.551	0.321	1.426	4.594	2.1
8	0.46	0.344	0.874	0.526	0.158	38	4.001	0.381	1.172	3.413	1.523
9	1.189	0.258	1.278	0.931	0.307	39	3.272	0.401	1.15	2.844	1.313
10	1.05	0.255	1.153	0.911	0.268	40	5.657	0.336	1.501	3.77	1.898
11	1.406	0.27	1.554	0.905	0.38	41	2.302	0.268	1.099	2.095	0.617
12	1.207	0.255	1.534	0.787	0.307	42	2.868	0.204	1.136	2.526	0.584
13	2.712	0.265	0.827	3.28	0.717	43	2.452	0.29	1.322	1.855	0.711
14	1.977	0.293	0.82	2.411	0.579	44	3.201	0.276	1.28	2.501	0.883
15	1.938	0.298	0.822	2.357	0.577	45	0.751	0.386	0.899	0.835	0.29
16	2.732	0.265	0.793	3.445	0.724	46	1.422	0.341	1.028	1.384	0.484
17	3.2	0.289	1.387	2.308	0.925	47	1.765	0.301	1.101	1.603	0.531
18	1.229	0.309	1.26	0.975	0.38	48	2.096	0.303	0.989	2.12	0.635
19	2.79	0.273	1.347	2.071	0.761	49	5.125	0.453	1.148	4.463	2.323
20	2.602	0.301	1.336	1.948	0.784	50	6.237	0.395	1.227	5.081	2.466
21	2.735	0.231	0.845	3.239	0.631	51	5.699	0.408	1.153	4.942	2.328
22	3.006	0.286	0.907	3.315	0.86	52	5.343	0.35	1.155	4.625	1.87
23	2.563	0.297	0.871	2.943	0.761	53	2.863	0.228	1.289	2.22	0.653
24	3.068	0.307	0.949	3.233	0.941	54	2.316	0.271	1.293	1.79	0.628
25	5.497	0.271	1.262	4.354	1.489	55	2.419	0.288	1.3	1.861	0.697
26	5.092	0.26	1.27	4.008	1.326	56	2.908	0.26	1.342	2.167	0.755
27	5.503	0.267	1.322	4.161	1.469	57	2.758	0.336	1.201	2.296	0.928
28	4.953	0.269	1.225	4.044	1.333	58	2.632	0.383	1.236	2.13	1.007
29	2.786	0.33	1.121	2.486	0.918	59	5.482	0.321	1.467	3.736	1.758
30	2.752	0.301	1.06	2.596	0.829	60	6.879	0.277	1.504	4.575	1.903
Mean	2.463	0.305	1.125	2.19	0.751						

Table 5 provides a comprehensive analysis of the productivity dynamics of Turkey's audit firms between 2020 and 2023, as measured by the Malmquist Productivity Index. Efficiency change (effch), which evaluates firms' ability to utilize resources effectively, has an average value of 2.463, reflecting significant improvements in resource utilization across firms. Pure efficiency change (pech), capturing managerial and operational enhancements, averaged 1.125, emphasizing the positive impact of managerial practices on firm performance. However, technological change (techch), measuring advancements or regressions in innovation, exhibited a concerning average of 0.305, underscoring a pronounced regression in technological progress.

Scale efficiency change (sech), with an average of 2.190, suggests that most firms were able to maintain operations close to their optimal scale relative to their resources. Despite this, the total factor productivity change (tfpch), which reflects the combined effects of efficiency, technological, and scale changes, shows an average of 0.751, indicating an overall decline in productivity during the period.

The analysis reveals notable variability across firms. Some firms, such as Firm 60, exhibit exceptional performance with efficiency change (effch = 6.879) and total factor productivity change (tfpch = 1.903), showcasing effective resource optimization and overall productivity growth. Conversely, firms like Firm 7, with low effch values of 0.476, indicate inefficiencies in resource utilization. Similarly, technological progress varies widely, with some firms (e.g., Firm 49, techch = 0.453) showing advancements, while others lag behind, contributing to the sector's overall technological regression.

These results highlight the critical role of operational efficiency and management practices in sustaining productivity, even during periods of technological stagnation. However, the negative impact of declining technological change on overall productivity emphasizes the urgent need for strategic investments in digitalization, automation, and innovative auditing tools. Firms with lower efficiency scores should prioritize resource optimization and operational improvements, while simultaneously addressing barriers to adopting advanced technologies.

The findings from Table 5 underscore the dual challenge of enhancing operational efficiency and driving technological innovation. While improvements in managerial practices have bolstered resource utilization, the lack of innovation remains a significant hurdle to long-term productivity growth. Addressing these challenges is crucial for ensuring competitiveness, aligning with global standards, and fostering a more resilient audit sector in Türkiye.

Table 6. Productivity Scores by Firm Category

Firm Category	Efficiency Change (Effch)	Technological Change (Techch)	Pure Efficiency Change (Pech)	Scale Efficiency Change (Sech)	Total Factor Productivity Change (Tfpch)
Big Four	1.603	0.293	1.002	1.555	0.485
Independent	1.652	0.296	1.078	1.586	0.472
International Network	3.589	0.3154	1.187	2.980	1.145

Table 6 provides a comparative analysis of productivity scores by firm category, including the "Big Four," firms affiliated with international networks, and independent firms. The results highlight notable differences across these categories, reflecting their distinct operational and structural advantages.

The "Big Four" firms demonstrate strong performance, leading in efficiency change (effch = 1.603), technological change (techch = 0.293), pure efficiency change (pech = 1.002), scale efficiency change (sech = 1.555), and total factor productivity change (tfpch = 0.485). These scores underline their capacity to leverage global expertise, substantial resources, and advanced technologies, establishing them as industry benchmarks in operational and technological efficiency.

Firms affiliated with international networks also exhibit commendable scores, with effch at 3.589, techch at 0.3154, pech at 1.187, sech at 2.980, and tfpch at 1.145. Their affiliation with global networks enables access to international best practices and enhances their competitiveness. However, their scale efficiency (sech) scores suggest that operational optimization relative to available resources remains a challenge.

Independent firms show varying performance levels. While their efficiency change (effch = 1.652) and pure efficiency change (pech = 1.078) are relatively competitive, technological change (techch = 0.296) and total factor productivity change (tfpch = 0.472) indicate difficulties in technological adaptation and resource maximization. This highlights the constraints faced by independent firms due to limited resources and slower technological uptake.

Overall, the results emphasize the critical role of technology and global affiliations in driving productivity. While the "Big Four" and international network-affiliated firms demonstrate robust performances, independent firms face notable challenges, particularly in technological innovation. Addressing these disparities through strategic investments and collaboration could contribute to a more competitive and balanced audit sector in Türkiye.

6. DISCUSSION AND CONCLUSION

This study evaluated the productivity of audit firms in Türkiye conducting Public Interest Entities (PIE) audits between 2020 and 2023, utilizing MPI to assess changes in efficiency, technological progress, and overall productivity. The findings shed light on the dynamics of Türkiye's audit market, highlighting both strengths and challenges faced by firms of varying sizes and affiliations.

The results indicate a slight overall decline in total factor productivity (TFP), primarily driven by technological regression. While improvements in efficiency—particularly in resource utilization and management practices—were evident, they were not sufficient to offset the lack of advancements in technology. This trend underscores the critical importance of innovation and digitalization in sustaining long-term productivity growth.

The analysis revealed significant disparities among firms. The "Big Four" firms emerged as market leaders, consistently outperforming others across all productivity components. These firms leveraged their global expertise, advanced technological resources, and economies of scale to adapt swiftly to changing market conditions and regulatory demands. Firms affiliated with international networks also demonstrated competitive performance, benefiting from access to global best practices and resources. However, some struggled with scale inefficiencies, suggesting challenges in optimizing their operations relative to their resource base. Independent local firms, on the other hand, faced notable difficulties in adopting modern audit technologies and achieving operational efficiency gains. Limited resources and slower adoption of innovation posed significant barriers, highlighting the need for targeted investments in digital tools, staff development, and process optimization.

The study period, spanning 2020 to 2023, reflects a time of economic turbulence and operational challenges. The COVID-19 pandemic disrupted traditional audit practices, necessitating a shift to remote work environments and increased reliance on digital solutions. Meanwhile, Türkiye's high inflation rates further complicated the operating environment for audit firms, impacting audit fees, operational costs, and client demand for services. These external pressures underscored the resilience and adaptability of larger firms while amplifying the challenges faced by smaller ones.

The audit sector in Türkiye will likely see increased digitalization, with technologies like AI and blockchain becoming essential for competitiveness. Larger firms, especially the "Big Four," will maintain dominance, while smaller firms must adopt innovative strategies or focus on niche services to remain competitive. Regulatory changes emphasizing transparency and international standards will drive firms to enhance their technological and operational capabilities. As automation reduces traditional audit tasks, advisory services in ESG (Environmental, Social, Governance), cybersecurity, and risk management will gain prominence. Economic challenges, including inflation, will necessitate cost-efficient models and client diversification, highlighting the importance of adaptability and innovation for sustained growth.

The findings carry important implications for policymakers and practitioners. Policymakers should consider initiatives to support smaller firms through incentives for technology adoption, training programs, and innovation grants. Collaborative efforts between larger and smaller firms could also facilitate the dissemination of best practices and foster technological advancement across the sector. For audit firms, the results emphasize the need to prioritize investments in digital transformation, workforce development, and process innovation. Smaller firms, in particular, must explore cost-effective technological solutions and partnerships to enhance competitiveness, while larger firms can maintain their leadership by continuously adapting to evolving market and regulatory demands.

This study contributes to the limited body of literature on auditing firm productivity in emerging markets, providing empirical insights into the context of Türkiye. By employing a robust DEA-based framework and accounting for external factors such as inflation and the pandemic, the research offers actionable strategies for enhancing the productivity and competitiveness of audit firms. Future research could expand on these findings by exploring cross-country comparisons, examining the impact of specific regulatory changes, or investigating client perceptions of audit quality in relation to firm productivity. Addressing these issues would deepen the understanding of how policy and market forces shape productivity in the auditing sector.

In conclusion, the productivity of audit firms in Türkiye reflects the interplay of internal capabilities and external economic and regulatory conditions. While the "Big Four" and internationally affiliated firms set benchmarks for efficiency and technological progress, independent firms face substantial challenges that require targeted interventions. By embracing innovation, fostering collaboration, and addressing structural disparities, Türkiye's auditing sector can strengthen its position in both local and global markets, ultimately enhancing financial transparency and market confidence.

References

- Banker, R. D., Chang, H., & Cunningham, R. (2003). The public accounting industry production function. *Journal of Accounting and Economics*, 35(2), 255–281. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(03\)00021-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(03)00021-1)
- Banker, R. D., Chang, H., & Natarajan, R. (2005). Productivity Change, Technical Progress, and Relative Efficiency Change in the Public Accounting Industry. *Management Science*, 51(2), 291–304.
- Banker, R. D., Chang, H., & Natarajan, R. (2007). Estimating DEA technical and allocative inefficiency using aggregate cost or revenue data. *Journal of Productivity Analysis*, 27(2), 115–121. <https://doi.org/10.1007/s11123-006-0027-1>

- Barros, C. P., Couto, E., & Samagaio, A. (2014). Productivity Analysis of UK Auditing Firms. *Australian Accounting Review*, 24(4), 381–393. <https://doi.org/10.1111/auar.12060>
- Caves, D. W., Christensen, L. R., & Diewert, W. E. (1982). The Economic Theory of Index Numbers and the Measurement of Input, Output, and Productivity. *Econometrica*, 50(6), 1393–1414. <https://doi.org/10.2307/1913388>
- Chang, B.-G., Huang, T.-H., & Kuo, C.-Y. (2015). A comparison of the technical efficiency of accounting firms among the US, China, and Taiwan under the framework of a stochastic metafrontier production function. *Journal of Productivity Analysis*, 44(3), 337–349. <https://doi.org/10.1007/s11123-014-0397-8>
- Chang, H., Chen, J., Duh, R.-R., & Li, S.-H. (2011). Productivity Growth in the Public Accounting Industry: The Roles of Information Technology and Human Capital. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 21–48. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.21>
- Chang, H., Choy, H. L., Cooper, W. W., Parker, B. R., & Ruefli, T. W. (2009). Measuring productivity growth, technical progress, and efficiency changes of CPA firms prior to, and following the Sarbanes–Oxley Act. *Socio-Economic Planning Sciences*, 43(4), 221–228. <https://doi.org/10.1016/j.seps.2008.11.002>
- Chang, H., Choy, H. L., Cooper, W. W., & Ruefli, T. W. (2009). Using Malmquist Indexes to measure changes in the productivity and efficiency of US accounting firms before and after the Sarbanes–Oxley Act. *Omega*, 37(5), 951–960. <https://doi.org/10.1016/j.omega.2008.08.004>
- Cheng, T.-W., Wang, K.-L., & Weng, C.-C. (2000). A Study of Technical Efficiencies of CPA Firms in Taiwan. *Review of Pacific Basin Financial Markets & Policies*, 3(1), 27. <https://doi.org/10.1142/S0219091500000030>
- Clark, E., & Qiao, Z. (2021). The post-SOX comparative dynamics of public accounting firm efficiency. *Accounting Research Journal*, 35(2), 178–195. <https://doi.org/10.1108/ARJ-08-2020-0260>
- Djerdjouri, M., & Kandiel, E. A. (2013). An Analysis of Productivity Changes of Chartered Accounting Firms in the U.k., 2009-2012. *Journal of Business & Accounting*, 6(1), 120–131.
- Färe, R., Grosskopf, S., Lindgren, B., & Roos, P. (1994). Productivity Developments in Swedish Hospitals: A Malmquist Output Index Approach. In A. Charnes, W. W. Cooper, A. Y. Lewin, & L. M. Seiford (Eds.), *Data Envelopment Analysis: Theory, Methodology, and Applications* (pp. 253–272). Springer Netherlands. https://doi.org/10.1007/978-94-011-0637-5_13
- Kandemir, H. K. (2015). External Auditing in Turkey: A Critical and Comparative Analysis of the New Law. *European Business Organization Law Review*, 16(4), 711–734. <https://doi.org/10.1007/s40804-015-0026-7>
- Lee, C.-C. (2009). Analysis of overall technical efficiency, pure technical efficiency and scale efficiency in the medium-sized audit firms. *Expert Systems with Applications*, 36(8), 11156–11171. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2009.02.092>
- Lee, C.-C. (2014). Performance evaluation of CPA firms in Taiwan from the perspective of industry-specific client groups. *Service Business*, 8(2), 267–293. <https://doi.org/10.1007/s11628-013-0196-8>
- Ocak, M. (2018). The impact of auditor education level on the relationship between auditor busyness and audit quality in Turkey. *Cogent Business & Management*, 5(1), 1517588. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1517588>
- Türel, A., Türel, A., & Çiftci, H. N. (2017). Ülkemizde bağımsız denetim: Son 10 yıla bakış. *İçinde AG Yücel (Çev.), Seçmeler. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları*.
- Turkish Commercial Code (Law No. 6102), Official Gazette, 27846 (2011). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>

Web References

Public Disclosure Platform (2024). <https://www.kap.org.tr/tr/sirketler/BDK> (Accessed on October 15, 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: 16, Sayı: 32, 77-95, 2025

Araştırma Makalesi

YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI (INDEPENDENCE AND IMPARTIALITY OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS)

Coşkun Can AKTAN¹, Murat İNCE²

ÖZ

Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), kamu gelirlerinin ve harcamalarının denetiminden sorumlu ulusal kuruluşlardır. Kamu yönetiminde performansın iyileştirilmesinde, hesap verebilirliğin sağlanmasında, şeffaflığın artırılmasında, israf ve verimsizlikle mücadelede, yolsuzlukların ortadan kaldırılmasında, kamu güveninin temininde ve güvenilirliğin tesis edilmesinde ve kamu kaynaklarının değer ve fayda yaratacak şekilde kullanılmasında YDK'lar çok önemli görev ve fonksiyonlara sahiptirler. Bu kurumlar ancak hükümetten ve siyasi otoriteden bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları durumunda görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilirler. YDK'lar görev ve fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde çalışmalıdırlar. Bu itibarla, YDK'ların iç ve dış bağımsızlığının, operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının anayasal ve yasal düzeyde güvence altına alınması fevkalade önem taşımaktadır. Bu çalışma, kapsamlı bir literatür taramasına dayalı akademik bir araştırmadır. Uluslararası iyi yönetim ve iyi denetim ilkelerini özetlemekte ve dünyada YDK'ların bağımsızlık yönünden ne durumda olduğuna dair betimleyici ve aynı zamanda eleştirel bir analiz çerçevesi ortaya koymayı amaçlamaktadır. Anılan çerçeve, bu çalışmaya özgü olarak geliştirilen kavramsal modellerle de desteklenmektedir. Çalışma sonucunda, YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yüksek Denetim Kurumları, Sayıştay, Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı, Yüksek Denetim Kurumlarının Tarafsızlık ve Yansızlığı

Jel Kodları: H83

ABSTRACT

Supreme Audit Institutions (SAIs) are national institutions responsible for auditing public revenues and expenditures. SAIs have very important duties and functions in improving performance in public administration, ensuring accountability, increasing transparency, combating waste and inefficiency, eliminating corruption, ensuring public trust and establishing reliability, and using public resources in a way that creates value and benefit. These institutions can only effectively fulfill their duties if they are independent from the government and political authority and protected against external influences. In order to fulfill their duties and functions, SAIs must work within the principles of independence and impartiality. In this respect, it is of utmost importance that the internal and external independence, operational and functional independence of SAIs are secured at constitutional and legal levels. The present study is an academic investigation based on an extensive literature review. It summarises the principles of international good governance and of good auditing, and it sets out to provide a descriptive and critical analysis framework regarding the status of SAIs in the world in terms of independence. This framework is also informed by conceptual models developed specifically for this study. As a result of the study, it is emphasized that the rules regarding the election and appointment of the president and members of the SAI must be reviewed.

Keywords: Supreme Audit Institutions, Court of Accounts, Independence of Supreme Audit Institutions, Impartiality and Neutrality of Supreme Audit Institutions

JEL Codes: H83

¹ Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, E-mail: ccan.aktan@deu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4294-2314

² Doç. Dr., Uzman Denetçi, T.C. Sayıştay Başkanlığı, E-mail: muratince@sayistay.gov.tr, ORCID ID: 0000-0003-1519-0321

1. GİRİŞ

“Korkunun baskısını hisseden hiçbir büyük güç uzun ömürlü olamaz.”³

Marcus Tullius Cicero

Kamu gelirlerinin ve harcamalarının dış denetiminden sorumlu ulusal kuruluşlar olarak Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), kamu mali yönetiminin iyileştirilmesinde, kamu kaynaklarının değer ve fayda yaratacak şekilde kullanılmasında ve giderek hesap verebilirlik ve şeffaflık bilincinin geliştirilmesinde çok önemli görev ve fonksiyonlara sahiptir. Vatandaşların yaşamında sahici anlamda fark yaratacak ideal bir yüksek denetim kurumu mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde faaliyet göstermelidir. Bu ana kabulden hareket eden bu çalışmanın temel motivasyonu, YDK'ların bağımsızlık ve tarafsızlığını güvence altına almaya yönelik olarak dünyada uygulanmakta olan belli başlı anayasal/yasal mekanizma ve prosedürlere ilişkin eleştirel bir bakış açısı geliştirmek ve bu kurumların gerek *de jure* gerekse de *de facto* anlamda bağımsızlık ve tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek kimi sakınca ve olumsuzluklara dikkat çekmektir. YDK'ların ideal anlamdaki bağımsız ve tarafsız statüsünün değerlendirilebileceği en önemli hususlardan biri kuşkusuz YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerinde izlenen sistemattir. Bu kapsamda bu çalışmada YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği özellikle vurgulanmaktadır.

Her ne kadar yargısal yetkilere sahip olmayan (idari/ofisi tipi) yüksek denetim kurumu modeli dünyada yaygın olarak benimsenen bir örgütlenme modeli olsa da, yüksek denetim kurumlarının bağımsız ve tarafsız işleyişini güvence altına alan anayasal/yasal mevzuat birçok gelişmiş ülkede yüksek yargı organlarının bağımsızlık ve tarafsızlığına ilişkin statü hukukuyla paralel bir biçimde düzenlenmiştir. Yüksek denetim örgütlenmesinde yargısal yetkileri olan bir yüksek denetim kurumu modeli (Sayıştay) benimsenmiş olan ülkemizde de bu statü benzerliği gerek anayasal gerekse de yasal düzeyde özenli bir biçimde korunmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte gerek yüksek yargı organlarının gerekse de yüksek denetim kurumlarının özellikle *de facto* bağımsızlık ve tarafsızlığı önündeki potansiyel tehditlerin mutlaka dikkate alınması gerekir. Bu kapsamda; normlar hiyerarşisinin en yukarısında anayasanın hükümlerini korumak, gözetmek ve uygulamakla görevli Anayasa Mahkemesi başkan ve üyeleri; adli yargı mercilerince verilen karar ve hükümleri temyiz yolu ile inceleyen son merci olan Yargıtay başkan ve üyeleri; idari yargı alanında en yüksek mahkeme olarak görev yapan Danıştay başkan ve üyeleri ve diğer yüksek yargı organları görevlerini bağımsızlık, tarafsızlık, yansızlık, açıklık ve sorumluluk gibi temel ilkeler çerçevesinde sürdürmelidirler. Aynı şekilde kamu gelirlerinin ve harcamalarının denetiminden sorumlu YDK'ların da sözkonusu ilkelere tam bağlılığı fevkalade önem taşımaktadır. Eğer YDK başkan ve üyeleri siyasi gücü elinde bulunduran yasama ve yürütme organı tarafından seçilir ve atanırsa bu kişilerin doğru, adil, tarafsız, yansız ve bağımsız karar vermeleri mümkün olabilir mi? Bu kritik soruya anlamlı bir yanıt verilmesinde, sadece anayasa ve yasalarda ifade bulan normatif çerçeveden hareket edilmemesi gerektiği dikkatlerden kaçırılmamalıdır.

Literatür taramasına dayalı olan bu çalışmada, uluslararası iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri özetlendikten sonra bu çalışmaya özgü olarak geliştirilen kavramsal modeller ışığında dünyada YDK'ların bağımsızlık yönünden ne durumda olduğuna dair betimleyici ve aynı zamanda eleştirel bir analiz çerçevesi ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında ilgili literatürde sıklıkla kullanılan bağımsızlık ve tarafsızlık kavramları irdelenmekte ve aynı zamanda tüm dünyada yüksek denetim kurumlarının bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili öne çıkan bazı rapor ve değerlendirme araçlarındaki bulgulara yer verilmektedir. YDK'ların bağımsız ve tarafsız statüsünün değerlendirilebileceği en önemli hususlardan biri YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerinde izlenen sistematik olduğundan bu çalışmada seçilmiş ülke örnekleri üzerinde özellikle durulmuş ve okurların YDK'ların bağımsızlık ve tarafsızlığına ilişkin küresel görünümü yetkin bir biçimde kavramasına imkân verecek geniş bir perspektif geliştirmeye çalışılmıştır. Geliştirilen kavramsal modellerin yanı sıra seçilmiş ülke örnekleri ve bu örnekler üzerinde yapılan analizler bu çalışmanın en özgün katkılarından biridir.

Bu çalışma şu şekilde yapılandırılmıştır: Çalışmanın ikinci bölümünde; YDK'ların iyi yönetim ve iyi denetim ilkelerine dair genel bir kavramsal model çizilmekte ve bu model kapsamında bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarının özgül ve farklı anlamlarının izi sürülmektedir. Çalışmanın üçüncü bölümünde; çalışmanın konusuyla doğrudan ilgili olarak ulusal ve uluslararası literatürde yer alan belli başlı çalışmalar özetlenmekte ve bu çalışma vesilesiyle ilgili literatüre sunulacak özgün katkı hakkında okura genel bir fikir verilmektedir. Çalışmanın dördüncü bölümünde; YDK'ların bağımsızlık ve tarafsızlığını tayin eden temel unsurlardan biri olarak YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil usulleri seçilmiş ülke örnekleri üzerinden analiz edilerek tartışılmakta ve yine ilgili bölüm kapsamında belli başlı YDK örgütlenme modelleri, YDK'lara ilişkin uluslararası alanda kabul gören genel ilke ve standartlar ve tüm dünyada YDK'ların

³ Marcus Tullius Cicero, 2021. Yükümlülükler Üzerine, (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, s.80.

bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili öne çıkan bazı çalışmalara yer verilmektedir. Son olarak çalışmanın temel bulgu ve sonuçları beşinci bölümde özetlenmektedir.

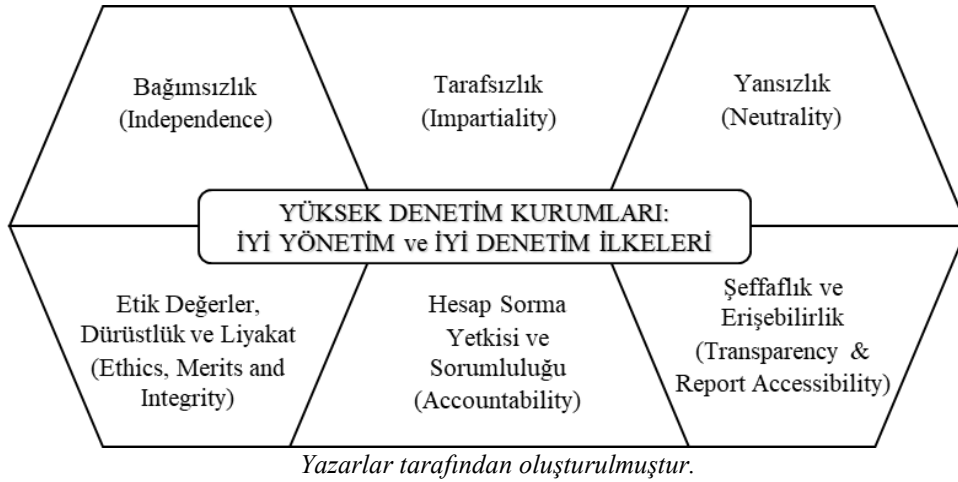
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: YÜKSEK DENETİM ORGANLARINDA İYİ YÖNETİM VE İYİ DENETİM İLKELERİ

“Denetçiler⁴ yasalara sadakati korusun ve yasadan bağımsız hareket etmesin.”⁵
Marcus Tullius Cicero

“Peki siz, ey denetçiler senatoyu seçerken bu şekilde mi davranacaksınız? Rüşvet alan çok sayıda kişinin masum bir adamı mahkûm etmek için onu suçladığını varsayalım. Bu adamların hepsini cezalandırmayacak mısınız, ya da rezilce damgalamak için pek çok kişi arasından sadece birkaçını mı seçeceksiniz?”⁶
Marcus Tullius Cicero

İyi bir devlet yönetiminin (good governance) temel ilkelerinden birisi etkin denetimdir. İyi ve etkin denetimin⁷ ise bağımsızlık, tarafsızlık, yansızlık, etik değerlere bağlılık, liyakat, hesap verme ve hesap sorabilme yetkisine sahip olmak, şeffaflık ve erişilebilirlik gibi unsurları bulunmaktadır (Şekil 1). Bu temel ilkeleri burada ayrıca açıklamaya gerek görmüyoruz. Sadece bu çalışmanın ana konusunu oluşturan bağımsızlık ve onun ayrılmaz parçasını oluşturan tarafsızlık ve yansızlık kavramlarını kısaca tanımlamaya ve açıklamaya çalışacağız.

Şekil 1. Yüksek Denetim Kurumları İçin İyi Yönetim ve İyi Denetim İlkeleri



Bağımsızlık (independence) kavramı olarak iç ve dış baskı ve etkilerden uzak, güven verici bir ortamda karar verme ve hareket etme serbestliğini ifade eder. Serbestlik, hürriyet, otonomi, özerklik gibi kavramlar bağımsızlık kavramı ile iç içe kavramlar olarak kabul edilebilir. Yargı organları ve bu çerçevede yüksek denetim kurumları açısından bağımsızlık denildiğinde bundan dar anlamda hükümetin etki ve müdahalelerinden uzak bir karar ve hareket serbestiyeti ifade edilmektedir. Konuyu literatür çerçevesinde kısaca anlamaya ve açıklamaya çalışalım⁸ (Bkz. Şekil 2).

Bağımsızlık kavramı iç ve dış bağımsızlığı içerir. Dış bağımsızlık; hükümetin diğer organları yani yürütme ve parlamentodan, yargılamanın taraflarından, çıkar ve baskı gruplarından ve aynı zamanda toplumdan bağımsız olmayı

⁴ Roma Cumhuriyeti'nde denetçiler (censor) nüfus sayımları, toplumsal ahlakın gözetimi ve devlet hazinesinin denetimi gibi görevlerle mesuldüler. Romalı tarihçi Cicero yukarıdaki sözünde “censor”ların yani denetçilerin tarafsız ve bağımsız hareket etmesinin önemine değinmektedir. Bkz. Astin (1985:233-239); Tarwacka (2024).

⁵ Marcus Tullius Cicero, 2016. Yasalar Üzerine, (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, s.54.

⁶ “But will you, O censor, act in this way when choosing the senate? Supposing there are many who have taken bribes to condemn an innocent man, will you not punish all of them, but will you pick as you choose, and select a few out of the many to brand with ignominy?” (Cicero, 1856:45).

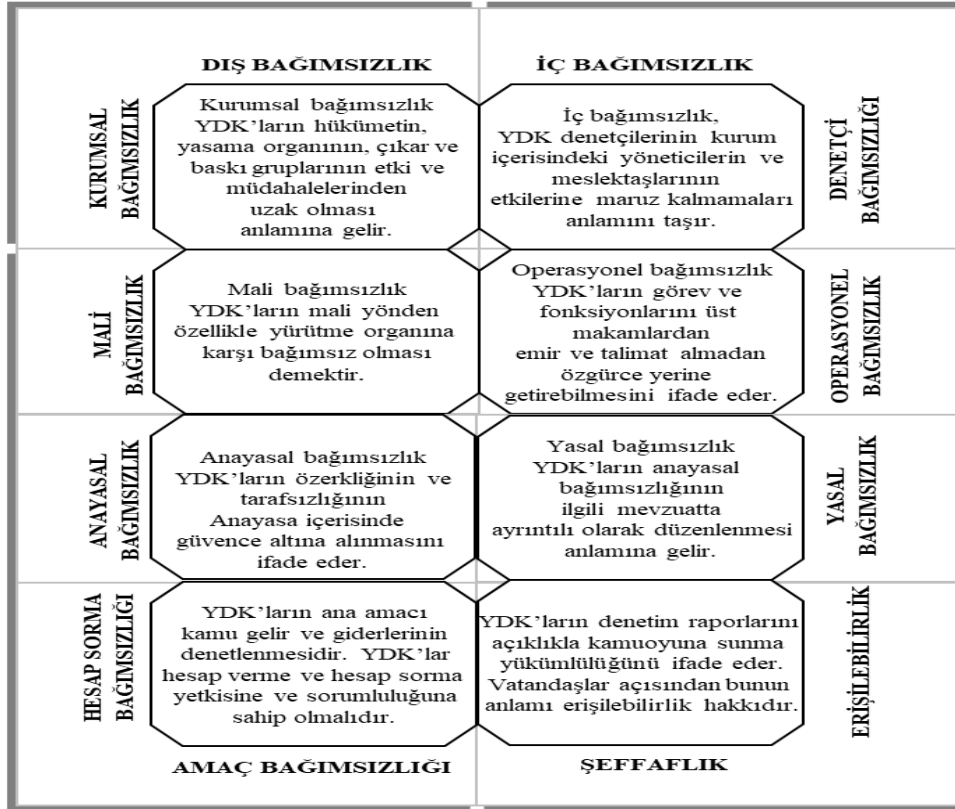
⁷ Yüksek denetim kurumlarında iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri için bkz. OECD (2016); INTOSAI-P 12 (2019).

⁸ Hukuk teorisi ve hukuk felsefesinde bağımsızlık, özerklik, tarafsızlık, yansızlık gibi terimlerin anlamı, anlam farklılıkları ve önemi üzerine bkz. Macdonald & Kong (2012); Committee of Ministers of the Council of Europe (2010); United Nations Office On Drugs And Crime (2006); Hayo & Voigt (2007); Papayannis (2016); Modona et.al. (2010); Lubet (1997); İştin (2014).

ifade eder. Dış bağımsızlık, YDK'ların başta yasama ve yürütmeden gelebilecek sistematik etkilere karşı korunmasıdır. Buna "kurumsal bağımsızlık" da diyebiliriz. Kurumsal bağımsızlık için başta YDK başkanı olmak üzere YDK üyeleri ve üst düzey yöneticilerinin görev sürelerinin, atanma, çalışma ve görevden ayrılma kurallarının çok açık ve siyasi baskıdan bağımsız bir biçimde belirlenmesi önem taşımaktadır. Kurumsal bağımsızlığı bu çerçevede "politik bağımsızlık" ya da "siyasaten bağımsızlık" kavramları ile de izah etmek ve tanımlamak mümkündür. İç bağımsızlık ise "kurum içi bağımsızlık" demektir. YDK mensuplarının ve denetçilerinin görevlerini icra ederken aynı veya üst düzeydeki meslektaşlarının etkilerine maruz kalmamaları anlamına gelir. "Mali bağımsızlık" YDK'ların yeterli maddi imkânların sağlanması ve bağımsız bir bütçelerinin bulunmasını ifade eder. Mali bağımsızlık kurumsal bağımsızlığın (organizasyonel bağımsızlığın) bir yönüdür.

Bağımsızlık esasen YDK'ların görev ve yetkilerini diğer karar birimlerinin etkilerinden anayasal ve yasal olarak koruma girişimi olarak tanımlanabilir. Buna "operasyonel bağımsızlık" adını verebiliriz. Operasyonel bağımsızlık kavramı "amaç bağımsızlığı", "açıklık", "erişilebilirlik", "sorumluluk" kavramları ile de yakından alakalıdır. Açıklık kavramından anlaşılması gereken YDK'ların amaç ve faaliyetleri konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesidir. Böylece, açıklık, halkı bilgilendirerek halkın güvenini sağlamada önemli bir araç durumundadır. Her vatandaşın ödediği her kuruş verginin israf ve savurganlıklara gitmeden, yolsuzluklara kaynak olmadan kamu hizmetleri için harcandığı konusunda bilgilendirme hakkı vardır. Bunu sağlamanın yolu YDK'ların "şeffaflık", "hesap verme/hesap sorma sorumluluğu" ve "erişilebilirlik" ilkelerine sıkı sıkıya bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmeleridir.

Şekil 2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı: Terminoloji ve Tipoloji



Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Önemle altını çizerek belirtmek gerekir ki, YDK'ların bağımsızlığı başına buyruk olmaları, her istediklerini yapmaları ve politik sistemden tamamen bağımsız olmaları anlamına gelmemektedir. YDK'lar ve diğer yüksek mahkemeler asla hesap vermeyen, hesap sorulamayan, her türlü siyasi ve kamuoyu denetiminden bağımsız kurumlar değildirler ve olamazlar (Clench, 2010: 3-4). Aksi halde bunun adı literatürde ifade edildiği şekliyle "jüdokrasi" (yargıçların hâkimiyeti) ya da "jüristokrasi" (yargılama hukukunun yasama hukukunun yerini alması) olur.

Yüksek yargı organları açısından "bağımsızlık" kavramı ile birlikte kullanılan "tarafsızlık" kavramını da açıklığa kavuşturmamızda yarar vardır. Bağımsızlık ve tarafsızlık ideal yargının ve denetimin birbirinden ayrılmaz iki temel parçasıdır. Adalet ve yargı terminolojisi açısından tarafsızlık, hâkimin baskı altında kalmadan, taraf tutmadan, objektif

olarak yargılama yapması, hukuka ve vicdanına göre karar vermesi anlamına gelir. Bir hâkimin en başta siyasi gücün yani hükümetin taraftarı, yandaş ve partizanı olmaması gerekir. Bu anlamda tarafsızlığı “yansızlık” (neutrality) olarak ifade edebiliriz. Yansızlık kısaca partizan (yandaş) bir kimliğe sahip olmamak anlamına gelir. Hâkim de bir YDK denetçisi de nihayetinde genel ve yerel seçimlerde oy sandığına gider ve bir siyasi parti lehine oyunu kullanır. Ancak bu yurttaşlık görevi ve ödevi onu “partizan” kimliğinden uzak olmasını gerektirir. Yüksek yargı organlarının ve bu çerçevede YDK mensuplarının kesinlikle “yansızlık” ilkesine sıkı sıkıya bağlı olmaları son derece önemlidir.

Yukarıda tanımladığımız çerçeveden ayrı olarak “tarafsızlık” (impartiality) kavramını da açıklığa kavuşturmamızda yarar vardır. “Tarafsızlık” (impartiality) ırk, renk, cinsiyet, etnik köken, din ve dil gibi unsurları esas olarak ayrımcılık yapmamak demektir. İster hâkim isterse de YDK denetçisi olsun kritik görevler üstlenen tüm kamu görevlilerinin toplumun tüm kesimlerine eşit ve adil davranması gerekir. Bu görevleri ifa edenler ideolojilerinden sıyrılmayı bilmeli, kendi dünya görüşlerini kendilerine saklayabilmeyi becerebilmelidir. Tarafsızlık kaçınılmaz olarak subjektif bir kavramdır. Hâkim ya da bir YDK denetçisinin önyargısından, ideolojisinden veya yanlılığından kaynaklanan değer yargılarına sahip olması “subjektif tarafsızlık” ilkesinin ihlal edilmesi sakıncasını doğurur. Başka bir ifadeyle hâkim ya da bir YDK denetçisinin menfaatleri, çıkar ilişkileri ve ideolojisi doğrultusunda hareket ederek karşısındaki kişi ve kurumlara karşı düşmanlık göstermesi subjektif tarafsızlığın yok olması anlamına gelir. Örneğin bir YDK denetçisinin oy kullanmadığı bir siyasi partinin yönetiminde olan bir belediyeyi, etnik ve bölücülük yaptığı inancı ve ön kabulü ile düşmanca bir tavırla hareket ederek denetlemesi, “subjektif tarafsızlık” ilkesinin ihlal edilmesi anlamına gelecektir. “Objektif tarafsızlık” ise subjektif tarafsızlıktan farklı olarak bariz, görülebilir ve ölçülebilir bir taraf tutmayı ya da taraf tutmamayı ifade eder. Örneğin, yargılama faaliyetinin ya da denetimin taraflarından biriyle maddi ve/veya manevi; şahsi veya hiyerarşik bağlar kurulması durumunda açık bir tarafsızlık ihlali gerçekleşmiş olur. Bu açıdan objektif tarafsızlık (nesnel tarafsızlık) ilkesinin mümkün olduğu ölçüde kurumsal bağımsızlığı düzenleyen mevzuatta açıkça tanımlanması önemlidir.

Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının desteklenmesi için Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI- The International Organization of Supreme Audit Institutions) ve INTOSAI Kalkınma Girişimi (IDI), Lima ve Meksiko Deklarasyonları (Ek 1 ve Ek 2) doğrultusunda, denetime ilişkin yasal görevlerin yerine getirilmesinde hükümet müdahalesinden masuniyeti sağlamak amacıyla YDK’ların bağımsızlığını savunmaktadır.

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığı ile ilgili olarak literatürde yer alan belli başlı çalışmalar ve bu çalışmaların araştırma konuları aşağıda kısaca özetlenmiştir. Bu çalışmada, bu çalışmaların önemli bir kısmına atıf yapılmış olup araştırma konusunun belirlenmesinde bu çalışmalarda spesifik olarak değinilmeyen hususların incelenmesine öncelik verilmiştir.

Streim (1994) tarafından kaleme alınan “Hukuki-Siyasal Sistemdeki ve Yüksek Denetim Kurumlarındaki Aktör Sorunları” başlıklı çalışmada; denetçileri yüksek kaliteli denetimler yapmaya motive etmede önemli sorunlar olduğu ve etkili performans ve etkinlik teknolojilerinin geliştirilmesine acil ihtiyaç bulunduğu vurgulanmaktadır. Çalışmaya göre, bu alanda yaşanan sorunlar mükemmel bir şekilde çözülebilese bile, politikacıların denetim sonuçlarını gerçekten kullanmasının nasıl sağlanacağı sorunu önemli bir sorun olmaya devam etmektedir.

Dye ve Stapenhurst (1998) tarafından kaleme alınan “Dürüstlüğün Temelleri: Yolsuzluğun Önlenmesinde Yüksek Denetim Kurumlarının Önemi” adlı makale; YDK’ların hükümet içinde hesap verebilirliği ve şeffaflığı teşvik etmedeki rolünü tartışmakta, etkili YDK’ları oluşturan bazı faktörleri ele almakta ve denetim kurumları ile diğer “dürüstlük temellerini”, özellikle medya ve Parlamento arasındaki bağlantıları vurgulamaktadır.

Wynne (2002) tarafından kaleme alınan “Sayıştay Başkanı’nın Bağımsızlığı” başlıklı makalede; bağımsızlığın, Sayıştay Başkanı ve Yüksek Denetim Kurumlarının temel bir niteliği olduğu belirtilmekte ve hükümet hesaplarının mali durumu adil bir şekilde sunup sunmadığı konusunda bağımsız bir görüş sağlamanın önemine vurgu yapılmaktadır. Makaleye göre; mali işlerden sorumlu olmak bakımından hükümetin doğru ve zamanında veriler yayınlaması son derece önem taşımaktadır.

Reiter ve Williams (2004) tarafından kaleme alınan “Denetçi Bağımsızlığı Kavramlarının Felsefesi ve Retoriği” başlıklı makale; denetim mesleğinin denetçi bağımsızlığı sunumlarını çevreleyen söylemini analiz etmekte ve 20. yy. ın başlarındaki Profesyonel Adam’dan daha kamusal ve soyut Yargı Adamı ve Ekonomik Adam figürlerine doğru gelişen denetçi karakteri evrimini irdelemektedir. Yazarlara göre; mesleğin meşruiyet anlatılarında denetçinin değişen karakteri, denetimin rolündeki, ekonomik ortamdaki ve Amerikan toplumunun değerlerindeki değişiklikleri yansıtmaktadır.

Blume ve Voigt (2011) tarafından kaleme alınan “Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütsel Tasarımı Önemli Midir? Ülke Çapında Bir Değerlendirme” başlıklı makalede; YDK’ların örgütsel tasarımındaki farklılıkların ekonomik etkileri ülkeler arası bir temelde değerlendirilmektedir. Yazarlar, söz konusu etkileri üç ekonomik değişken grubu üzerinden irdelemektedir: (1) Maliye politikası, (2) Hükümet etkinliği ve yolsuzluk, (3) Üretkenlik. Makale; 40 kadar ülke verilerine dayanarak, YDK’ların bağımsızlığı, yetkisi, uygulama kaydı ve örgütsel modelindeki farklılıkların, üç bağımlı değişken grubunun hiçbirinde net bir etkiye sahip olmadığını ortaya koymaktadır. Yazarlara göre bunun tek bir istisnası vardır: YDK, mahkeme denetim modeli doğrultusunda yapılandırılmışsa algılanan yolsuzluk düzeyleri önemli ölçüde daha yüksek olmaktadır.

İşgüden Kılıç vd. (2015) tarafından kaleme alınan “Kurumsal Yönetim Bağlamında Denetim Faaliyetlerinin ve Denetleyenlerin Tarafsızlık ve Bağımsızlıklarının Değerlendirilmesi” başlıklı makalede; denetim faaliyetleri bünyesinde yer alan bazı risklere dikkat çekilmekte ve tarafsızlık ve bağımsızlık niteliklerinin sebep olduğu risklerin bunların başında geldiği belirtilmektedir. Bu çerçevede makale, kurumsal yönetim uygulamalarının bağımsız denetim faaliyetlerine ve denetleyenlere kazandırdığı tarafsızlık ve bağımsızlık özelliklerini değerlendirmektedir.

YDK’ların kamusal değerinin bileşenlerinin geliştirilmesi konusunda karşılaştırmalı bir uluslararası çalışma yapmak amacıyla Cordery ve Hay (2019) tarafından kaleme alınan “Yüksek Denetim Kurumları ve Kamu Değeri: İlgililiğin Gösterilmesi” başlıklı makale; YDK’ların sundukları kamu değeri hakkında nasıl raporlama yaptıklarını analiz etmektedir. YDK’ların genellikle çalışmalarının olumsuz sonuçlarını tartışmaktan kaçındığına dikkat çekilen makalede, YDK’lar, ilgililiklerini göstermek konusunda yeni yollar geliştirmeye teşvik edilmektedir.

Vogiatzis (2019) tarafından kaleme alınan “Avrupa Sayıştayının Bağımsızlığı” başlıklı çalışmada; Avrupa Sayıştayının (ECA) bağımsızlığı resmi ve yasal bir perspektiften ele alınmakta ve atama süreci, ECA Üyelerinin sayısı ve ECA’nın işlevlerindeki bağımsızlık (hem Üye Devletlerden hem de AB kurumlarından) dahil olmak üzere bağımsızlığın çeşitli boyutları incelenmektedir. Yazar, bağımsızlığın erişilemezlikle karıştırılmaması gerektiğine dikkat çekerek ECA’nın iletişim politikasını daha da iyileştirmesi ve bulgularını daha etkili bir şekilde yayması gerektiğini ifade etmektedir.

Köse (2020) tarafından kaleme alınan “Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri” başlıklı makalede; INTOSAI standartlarında yer alan ilkelerin YDK hesap yargısının etkinliğinin ve evrensel normlara uygunluk düzeyinin artırılmasına etki potansiyeli analiz edilmekte ve özellikle Türkiye Sayıştayını için mevcut uygulamaların bu ilkelerle kıyaslanması suretiyle geliştirilmesi gereken alanlar ve hesap yargısının güçlendirilmesi için yapılması gerekenler ortaya konulmaktadır.

Doan ve Nguyen (2023) tarafından kaleme alınan “Kamu Sektörü Denetçisinin Bağımsızlığını Etkileyen Faktörler: Bir Literatür İncelemesi” başlıklı makalede; her bir tehdidin kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığı üzerindeki etkisi incelenmektedir. Makale, kanıtların ve son gelişmelerin kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığı hakkında daha fazla araştırma yapılmasına olanak sağladığı sonucuna varmaktadır.

Yukarıda yer alan literatür özetlerinden de görüleceği üzere; ilgili literatürde yer alan çalışmalar, YDK’ların bağımsızlık ve/veya tarafsızlığı ile YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerinde izlenen sistematik arasındaki son derece önem arz eden spesifik ilişkiye doğrudan odaklanmamaktadır. Aynı zamanda bu çalışmalar, YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığına ilişkin küresel görünüme dair genel bir perspektif ortaya koymaktan da oldukça uzak görünmektedir. Bu itibarla, YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerine ilişkin olarak seçilmiş ülke örnekleri üzerinden yaptığımız analiz ve değerlendirme sonuçlarımızın ilgili literatüre özgün bir katkı sunacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca YDK’ların başkan ve üyelerinin sadece yürütme organı tarafından değil aynı zamanda yasama organı tarafından da belirlenmesinin, bu kurumların bağımsızlığı ve tarafsızlığı için potansiyel bir tehlike teşkil ettiği ilk defa bu çalışmada öne sürülmüş bir argümandır. Bu kapsamda bu riski ortadan kaldırmak ve yüksek denetim kurumlarının bağımsız ve tarafsız faaliyet gösterebilmelerini garanti altına almak için YDK başkan ve üyelerinin seçimi ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmış ve sortasyon (kura ile rastgele seçim usulü) ve bunu destekleyecek rotasyon (görev süresi sınırlaması) uygulaması, bu konuda üzerinde ciddiyetle düşünülmesi gereken özgün bir öneri olarak sunulmuştur.

4. YÜKSEK DENETİM KURUMLARINDA BAŞKAN VE ÜYELERİNİN SEÇİMİ İLE ATANMASI USULLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

4.1. Yüksek Denetim Kurumları: Üç Farklı Örgütlenme Modeli⁹

Bilindiği üzere, yüksek denetim kurumları, devlet gelir ve giderlerinin denetiminden sorumlu olan kamu kuruluşlarıdır. Bu kurumlar, kamu mali yönetimini ve raporlamasını inceleyerek kamu kaynaklarının öngörüldüğü şekilde kullanılıp kullanılmadığına dair demokratik açıdan son derece önemli bir güvence sağlarlar. Hesap verebilirlik ve şeffaflığın önemli aktörleri olarak bu kurumlar, tüm dünyada kabaca üç farklı model altında faaliyetlerini sürdürmektedir.¹⁰ Dünyada oldukça yaygın olarak görülen ve *Westminster modeli* olarak adlandırılan ilk modelde, bir parlamento komisyonuna (genellikle Kamu Hesapları Komisyonu) denetim raporları sunan, bağımsız bir Yüksek Denetim Kurumu Başkanı veya eşdeğeri tarafından yönetilen bir Ulusal Denetim Ofisi bulunmaktadır. Anglo-Saxon modeli ya da Parlamento modeli yüksek denetim kurumu olarak da bilinen bu model, başta Birleşik Krallık olmak üzere çoğu İngiliz Milletler Topluluğu bünyesinde yer alan ülkelerde kullanılmaktadır. Sahra Altı Afrika'daki birçok ülke, bazı Avrupa ülkeleri ile Peru ve Şili gibi bazı Latin Amerika ülkeleri de bu modeli uygulamaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının örgütlenmesinde yaygın olarak görülen ikinci model, *Napolyon modeli* (Napoleonic model) ya da *yargı modeli* (judicial model) Sayıştay olarak da bilinmektedir. Bu model başta Fransa olmak üzere, Avrupa'daki birçok Latin ülkesi, Türkiye, Afrika ve Asya'daki frankofon ülkeler ile Brezilya ve Kolombiya dahil bazı Latin Amerika ülkeleri tarafından kullanılmaktadır. Bu modelde, genellikle Sayıştay veya Hesap Mahkemesi olarak adlandırılan bir yüksek denetim kurumu yer almakta ve yargı sisteminin bir parçasını oluşturan bu tip kurumlar, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak sorumlu ve yetkili kılınan kamu görevlileri hakkında yargısal ve/veya idari yaptırım kararları almaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının örgütlenmesinde görülen üçüncü bir model, *Kurul tipi* (board model / collegiate model) örgütlenmedir. Başta Endonezya, Japonya ve Kore Cumhuriyeti olmak üzere birçok Asya ülkesi ve Almanya, Hollanda gibi bazı Avrupa ülkeleri tarafından kullanılan bu model, denetim raporlarının bir Denetim Kurulu tarafından üretilerek parlamentoya sunulması dışında Westminster modeline oldukça benzer bir işleyiş sergilemektedir. Napolyon modelinin aksine Ofis tipi ve Kurul tipi örgüt yapısına sahip olan yüksek denetim kurumlarının yargı yetkisi bulunmamaktadır (Cordery ve Hay, 2019:133-136; Köse, 2007: 42-43; Yalçın, 2017:65-75). Tablo 1'de üç farklı modelin anayasal konum, yetki, hukuki statü, mali yaptırım yetkisi ve diğer temel özellikler bakımından karşılaştırmalı bir analizi yer almaktadır.

Tablo 1. Üç Farklı YDK Modelinin Karşılaştırılması

	Yargı Tipi veya Napolyon Modeli	Yönetim Kurulu veya Kurul Tipi Model	Parlamentar veya Westminster Modeli
Yetki	YDK Başkanı (aynı zamanda hesap mahkemesi veya <i>mahkeme heyeti</i> olarak da adlandırılır).	Kurul, parlamento tarafından belirli bir süre için atanan ve <i>eşitler arasında birinci olan</i> bir başkan tarafından yönetilen üyelerden oluşur.	Bazı yargı bölgelerinde YDK başkanına genel denetçi veya başkan adı verilir. Bu merkezi rol, kontrol rolüne sahip genel denetçinin rolüyle birleştirilebilir.
Hukuki Statü	<i>Yargısal</i> : Kamu muhasebecilerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğuna ilişkin hükümler üretir. <i>İdari</i> : Kamu mali yönetiminin düzenliliğini, verimliliğini ve etkinliğini kontrol eder. Yeni gelişmeler: YDK kamu politikalarının değerlendirilmesinde parlamentoya yardımcı olur; YDK kamu hesaplarını tasdik eder.	Devlet harcamalarını ve gelirlerini analiz eder; hesapları denetler ve kamu mali yönetiminin performansını, düzenliliğini ve uygunluğunu inceler. Denetim bulgularını denetlenen kurumlarla tartışır.	Hükümetin harcamalarına ilişkin parlamento yetkilerini ve hükümet ile kamu kurumlarının yıllık hesaplarını denetler. Denetim bulgularını kamu hesapları komisyonu gibi parlamento organlarına rapor eder. Bazı yargı bölgelerinde, YDK tarafından sunulan rapora dayanarak, parlamento organı hükümete kendi raporlarını ve önerilerini sunar.

⁹ Bu konuda bkz. (DFID, 2014); OECD (2014); The World Bank (2001).

¹⁰ Bkz. SAI INDEPENDENCE (2024); Cordery & Hay (2019:130-136); Kontogeorga (2021); Blume & Voigt (2011); Stapenhurst & Titsworth (2001).

Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

Coşkun Can AKTAN, Murat İNCE

Özellikler	Yasama ve yürütme organlarından bağımsızdır. Hesap Mahkemesi üyelerinin güçlü bağımsızlığı. Bakanlıkların ve sosyal güvenlik kurumlarının görev alanına giren ticari ve endüstriyel kuruluşlar da dahil olmak üzere tüm kamu kurumlarını denetler. Harcama öncesi kontrollere ağırlık verir.	Yürütme organından bağımsızdır ve parlamentonun gözetim yapmasına yardımcı olur. Kurulun aldığı kararlar ortak ve uzlaşmaya dayalıdır. Harcama sonrası denetimlere ağırlık verir.	Yürütme organından bağımsızdır ve parlamentonun gözetim işlevlerini yerine getirmesine yardımcı olur. Genel denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik güçlü teminatlar. Mali denetim ve performans denetimlerine daha fazla odaklanır. Parlamentaoya sunulan raporlarda yasal uygunluğa daha az ağırlık verilir. Ofisin yargısal bir işlevi yoktur, ancak gerektiğinde denetim bulguları daha fazla işlem yapılmak üzere yasal makamlara iletilebilir.
Mali Yaptırım Uygulama Yetkisi	Kişilere veya kuruluşlara yaptırım uygulayabilir ve bazı durumlarda kovuşturma başlatabilir.	Genel olarak kişi veya kuruluşlara yaptırım uygulama yetkisine sahip değildir.	Bu modeli temel alan YDK'lar giderek artan oranda yaptırım uygulama ve fazla ödemeleri tahsil etme yetkisi edinmektedir.

United Nations Office on Drugs and Crime (2022). (Belirtilen kaynaktaki bilgiler yazarlar tarafından tercüme edilerek doğrudan iktibas edilmiştir.)

Yukarıdaki karşılaştırmalı Tablo 1’de görüleceği üzere; YDK modelleri arasındaki en belirgin ayrım aslında Westminster modeli ile Napolyon modeli arasındadır. Westminster modeli ile Napolyon modeli arasındaki en dikkat çekici fark ise ikinci model kapsamındaki bir yüksek denetim kurumunun aynı zamanda yargısal bir fonksiyon üstlenmesi ve sorumlu kişiler veya kuruluşlar hakkında mali yaptırım uygulama yetkisine sahip olmasıdır. Öte yandan yüksek denetim faaliyetinin en üst düzeyde parlamento tarafından belirli bir süre için atanan bir Kurul aracılığıyla yerine getirilmesi ve kurumun eşitler arasında birinci olan bir başkan tarafından yönetilmesi dışında Kurul modeline dayalı YDK’ların aslında Westminster modelinden belirgin bir farklılığı bulunmamaktadır. Westminster modelini ya da Kurul modelini uygulayan YDK’larda dikkat çekici bir başka özellik ise bu kapsamdaki kurumların yürütme organından bağımsız olmaları ve parlamentonun gözetim yapmasına yardımcı olan bir işleyişe sahip olmalarıdır. Buna karşılık Napolyon modelinde yasama ve yürütme organlarından eş düzeyde bağımsızlık görece bir önem taşımaktadır. Westminster ya da Kurul modelinde yasama organından bağımsızlığa özel bir vurgu yapılmamasının temel nedeni, bu model kapsamındaki ülkelerde yüksek denetim faaliyetinin yasama organıyla çok daha iç içe bir kompozisyonda icra edilmekte olmasıdır.

Ülkelerde benimsenen anayasal sistem ve idari rejim özelliklerine göre farklılıklar sergileyen her üç YDK modeli de dünyada giderek yükseliş gösteren iyi yönetim ideasıyla uyumlu olarak yüksek denetim işlevinin modern devletlerdeki kritik önemini gözler önüne sermektedir. Dünyadaki hemen her ülke temel nitelikleri yukarıda özetlenen üç YDK modelinden birini ya da bunların değişik versiyonlarından birini uygulamaktadır. Bazı ülke örneklerinde Orta Çağ’a kadar uzanan çok uzun bir geçmişe sahip olan bu modellerin üçü de modern içerik ve niteliklerine özellikle 18. yüzyıl ile ulus devletlerin kurulmaya başladığı sonraki yüzyılın başlangıcı arasındaki dönemde kavuşmuştur (Miller, 2024:14). Yüksek denetim kurumlarının anayasal sistemdeki konumuyla ilgili en çarpıcı hususlardan biri, bu kurumların dar anlamda yürütme erkinin normatif hiyerarşisi içinde yer almayan ve doğrudan halk ya da parlamento adına gözetim ve denetim rolü üstlenen özellikli bir yapıya sahip olmalarıdır. Bu nitelikleriyle yüksek denetim kurumları aslında modern devletin asli işlevleri olarak yasama, yürütme ve yargı erkleri arasındaki kaçınılmaz erk bölünmesini demokratik açıdan telafi eden erkler arası *sui generis* bir konuma sahiptir. Yüksek denetim kurumlarının bu özellikli konumu aynı zamanda modern temsili demokrasilerin yapısal bir sorun alanı olarak demokrasi açığının/temsil krizinin olumsuz etkilerinin giderilmesinde de son derece etkili bir kurumsal çözüm sistematiği barındırmaktadır.¹¹

Yüksek denetim kurumlarının demokratik değer ve önemine tüm dünyada giderek artan düzeyde bir vurgu yapılmakta olduğunu gözlemlemekteyiz. Bu gelişmenin en önemli göstergelerinden biri INTOSAI tarafından 2013 yılında kabul edilen “INTOSAI P 12 Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları” standardıdır. “Vatandaşların yaşamında fark yaratma” alt başlığını taşıyan ve INTOSAI temel ilkeleri arasında yer alan söz konusu standart, kamu sektörü denetimini vatandaşların yaşamında fark yaratmada önemli bir faktör olarak benimseyen oldukça yenilikçi bir bakış açısı ortaya koymaktadır. Standartta göre; bağımsız, etkili ve güvenilir bir yüksek denetim kurumu; hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve doğruluğun istikrarlı bir demokrasinin ayrılmaz parçası olduğu demokratik sistemde temel bir bileşendir. Bu kapsamda standart, yüksek denetim kurumlarına demokrasi vurgusuyla üç yeni zorlu görev yüklemiş bulunmaktadır: “1- Merkezi Yönetim ve Kamu Kurumlarının Hesap Verme Sorumluluğu, Şeffaflığı ve Doğruluğunu Güçlendirmek; 2- Vatandaşlar, Parlamento ve Diğer Paydaşlarla İlgili Olma Durumunun Sürdüğünü Göstermek ve 3- Davranışlarla Örnek Teşkil Ederek Model Bir Kuruluş Olmak” (INTOSAI P-12, 2019: 6).

¹¹ Yüksek denetim kurumlarının modern politik-demokratik sistem içindeki özellikli konumuyla ilgili bir tartışma için bkz. İnce (2017).

4.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı: Uluslararası İlkeler

Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) temel işleyiş ve ilkelerini düzenleyen uluslararası dokümanlarda (INTOSAI denetim standartlarında)¹², yüksek denetim organlarının başkan ve üyelerinin seçim ve atama sürecine özel bir önem atfedilmiş ve bu süreç doğrudan yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığını güvence altına alan kurumsal önceliklerle ilişkilendirilmiştir. Örneğin yüksek denetim kurumlarının Magna Carta'sı ve anayasası olarak nitelendirilen Lima Deklarasyonu'nda (Ek 1)¹³, yüksek denetim kurumu üyelerinin göreve atanma ve azledilmelerine ilişkin yöntemin her ülkenin anayasal yapısına bağlı olduğu belirtilmekle birlikte üyelerin bağımsızlığının Anayasa ile güvence altına alınması gerektiği ve özellikle görevden azledilmeye ilişkin prosedürlerin Anayasada belirlenerek üyelerin bağımsızlığının zedelenmemesi gerektiği ifade edilmiştir (INTOSAI-P 1, 2019: 9).

Bu ana ilkeye paralel şekilde Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu'nda (Ek 2) da, yüksek denetim kurumu başkanı ve kurul şeklinde (collegial) örgütlenmiş yüksek denetim kurumu üyelerinin, yürütmeye karşı bağımsızlıklarını güvence altına alan bir usule göre atanmış, yeniden atanmış veya azledilmiş olmaları gerektiği ifade edilerek bu kişilerin görev ve yetkilerini cezalandırma ve yıldırma korkusu olmaksızın¹⁴ yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanmış olmaları gerektiği özellikle vurgulanmıştır (INTOSAI-P 10, 2019: 8).

4.3. Yüksek Denetim Kurumlarının Başkan ve Üyelerinin Seçim, Atama, Görev Süresi ve Görevden Azledilmesi: Seçilmiş Ülke Örnekleri

Ülkelerin uyguladığı idari rejim ya da anayasal sistemlerle benimsenen YDK modelleri arasında belirli bir korelasyon bulunduğunu öne sürmek mümkündür. Gerçekten de parlamenter ya da yarı parlamenter sistemi uygulayan Anglo-Sakson örgütlenme yapısına sahip birçok ülkede yüksek denetim kurumları Westminster modelini esas alan kurumsal bir yapıya sahiptir. Yine başkanlık, yarı başkanlık ya da anayasal monarşi ile yönetilen birçok kıta Avrupası ülkesinde ise yüksek denetim kurumlarının daha çok Napoyon modeline uygun bir şekilde yapılandırıldığını gözlemlemekteyiz. Durum kabaca böyle olmakla birlikte bu hususun önemli istisnaları olan bir çıkarım olduğunu hatırd tutmak gerekir. Örneğin YDK örgütlenmesinde Kurul modelini esas alan Almanya ya da Hollanda gibi ülkelerin anayasal sistemleriyle benimsenen YDK modeli arasında yukarıdaki örnekler kadar açık bir korelasyon bulunduğunu öne sürmek mümkün değildir.

Tablo 2'de gelişmiş bazı ülkeler ile ülkemizde yüksek denetim kurumu başkan ve üyelerinin seçim, atama, görev süresi ve görevden azledilme süreçlerine ilişkin veriler paylaşılmaktadır.

Tablo 2. Bazı Ülke YDK'larında Başkan ve Üyelerin Seçim, Atama, Görev Süresi ve Görevden Azil Yöntemleri

Ülke	Seçim/ Atama Yöntemi	Görev Süresi ve Azil Yöntemi
ABD*	Karma Sistem/ Basit Çoğunluk YDK Başkanı, Senatonun tavsiyesi ve onayıyla ABD Başkanı tarafından atanır.	Başkanın görev süresi 15 yıl olup yeniden atanması mümkün değildir. Başkanın görevden azledilme kararı nihai olarak ABD Başkanı tarafından verilir ancak bu sürecin karara bağlanmasında Meclisin her iki kanadının önemli bir rolü vardır.
Almanya**	Karma Sistem/ Basit Çoğunluk YDK Başkan ve üyeleri Federal Hükümet tarafından önerilmekte, Federal Meclis tarafından onaylanmakta ve Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.	Başkan ve üyelerin görev süresi 12 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azledilme süreci Federal Hükümet veya Federal Meclis tarafından başlatılabilmekte ve bu konudaki nihai karar Federal Meclis tarafından nitelikli çoğunlukla alınmaktadır.

¹² Tüm dünyadaki yüksek denetim kurumlarının çatı örgütü olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), yüksek denetim kurumlarının mesleki gelişmelerini desteklemek üzere kurulmuş, faaliyetlerinde herhangi bir siyasi bir amaç gütmeyen, bağımsız ve özerk bir statüye sahip uluslararası bir kuruluştur. Kamu sektörü denetim standartları külliyatı 2019 yılı itibarıyla INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP) olarak anılmaktadır. Bu çerçeve; başta mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere kamu sektörü denetiminin birçok alanında yüksek denetim kurumlarının kendi yetki çevrelerinde uygulayabilecekleri son derece zengin bir rehberlik ve uygulama materyali barındırmaktadır. Daha fazla bilgi ve açıklama için bkz. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>

¹³ Lima Deklarasyonu (Ek 1), Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) bağımsızlığının önemini kapsamlı bir şekilde ortaya koyan ilk INTOSAI belgesidir. Lima Deklarasyonu 1977 yılında Peru'nun Lima kentinde düzenlenen IX. INCOSAI sırasında imzalanmıştır.

¹⁴ Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan çeviri metninde deklarasyonda kullanılan "retaliation" kelimesi "misilleme" olarak tercüme edilmiştir. Burada cezalandırma ve/veya yıldırma kelimelerini kullanmanın daha doğru olduğunu düşünüyoruz.

Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

Coşkun Can AKTAN, Murat İNCE

Birleşik Krallık*	Yürütme/Oylama Yok YDK Başkanı, Başbakanın önerisi üzerine Kraliçe veya Kral tarafından atanır. Aday belirleme ve atama sürecinde Meclis istişaresi önem taşır.	Başkanın görev süresi 10 yıl olup yeniden seçilmesi mümkündür. Başkanın görevden azledilmesine ilişkin nihai karar, Başbakanın önerisi üzerine Kraliçe veya Kral tarafından verilir. Bu süreç resmi bir Meclis onayı gerektirmemekte ancak Mecliste yürütülen inceleme ve soruşturma kritik önem taşımaktadır.
Brezilya***	Karma Sistem/ Basit Çoğunluk YDK Başkanı, YDK üyeleri arasından seçilir. YDK üyeleri ise, Senatonun onayıyla Cumhurbaşkanı tarafından atanır.	Başkan 2 yıl süreyle görev yapar ve azami görev süresi 4 yıl olmak üzere yeniden seçilme imkânı vardır. Üyelerin görev süreleri ise 9 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azil süreci yürütme ya da YDK'nın kendisi tarafından başlatılabilir ancak bu konudaki nihai kararın sağlanacak nitelikli çoğunluk ile Senato tarafından onaylanması gerekmektedir.
Fransa***	Karma Sistem/Oylama Yok/Meclis Tarafından Seçilen Üyeler İçin Basit Çoğunluk YDK Başkanı Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Ancak meşruiyet açısından bu atamanın Ulusal Meclis tarafından onaylanması gerekir. YDK'nın bazı üyeleri Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Ulusal Meclis ve Senato tarafından da üyeler seçilir. Her iki meclis, kendi içinden birer üye atar. Bunun yanında Yüksek Mahkeme ve diğer yüksek yargı organlarından da üyeler atanabilir.	Başkanın görev süresi 6 olup Cumhurbaşkanı tarafından belirli koşullar altında yeniden atanabilmesi mümkündür. Üyeler, bir kez yenilenebilir olmak üzere 9 yıllık bir görev süresi için atanırlar. Başkanın görevden azledilmesinde Cumhurbaşkanı yetkili olup bunun için Meclis onayı gerekmemektedir. Meclis tarafından seçilen üyelerin görevden azledilmesine ise Meclisin her iki kanadının basit çoğunluğu ile karar verilebilmektedir.
Hollanda**	Karma Sistem/Oylama Yok YDK Başkan ve üyeleri, yürütme (Maliye Bakanının önerisi üzerine Kral) tarafından atanır ancak bu atamanın Temsilciler Meclisi tarafından onaylanması gerekmektedir.	Başkan ve üyelerin görev süresi 6 yıl olup belirli durumlarda yeniden atanmaları mümkündür. Atama sürecinde olduğu gibi Başkan ve üyelerin yürütme tarafından azledilebilmesi mümkündür ancak bu sürecin Temsilciler Meclisi ile istişare halinde yürütülmesi gerekmektedir.
İspanya***	Yasama/Salt Çoğunluk YDK Başkan ve üyeleri, Kongre ve Senato tarafından ortak olarak belirlenen adaylar arasından seçilir.	Başkan ve üyelerin görev süresi 9 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azledilebilmesi için Meclisin her iki kanadının salt çoğunluğu gerekmektedir.
İtalya***	Yürütme/Oylama Yok YDK Başkan ve üyeleri, Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Başkanın atamasında resmi bir onay süreci yoktur. Üyelerin bir kısmının atanmasında Senatonun onayı gerekmektedir.	Başkan ve üyelerin görev süreleri 9 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azledilebilmesi için Meclisin her iki kanadının nitelikli çoğunluğu gerekmektedir.
Japonya**	Yürütme/Oylama Yok YDK Başkan ve üyeleri Başbakan tarafından atanır.	Başkan ve üyelerin görev süreleri 6 yıl olup belirli koşullar altında yeniden atanmaları mümkündür. Başkan ve üyeler Başbakan tarafından görevden azledilebilir ancak bu kararın Meclisin nitelikli çoğunluğu ile onaylanması gerekmektedir.
Kanada*	Yürütme/Oylama Yok YDK Başkanı, Başbakanın önerisiyle Genel Vali tarafından atanır. Aday belirleme ve atama sürecinde Meclis istişaresi önem taşır.	Başkanın görev süresi 10 yıldır ancak görev süresi uzatılabilir. Başkanın görevden azledilmesi, Meclisin her iki kanadının ortak kararıyla olur.
Norveç*	Yasama/Basit ve Nitelikli Çoğunluk YDK Başkanı Meclis tarafından basit çoğunlukla atanır.	Başkanın görev süresi 6 yıl olup yeniden atanması mümkündür. Başkanın görevden azledilmesi için Mecliste nitelikli çoğunluğun sağlanması gereklidir.
Rusya**	Karma Sistem/Basit Çoğunluk YDK Başkanı Federasyon Başkanı tarafından aday gösterilir ve Federal Meclis onayıyla atanır. Üyelerin yarısı Federasyon Başkanı, diğer yarısı ise Federal Meclis tarafından atanır.	Başkan ve üyelerin görev süresi 6 yıl olup yeniden atanmaları mümkündür. Başkan, ancak Federal Meclisin basit çoğunluk kararıyla görevden azledilebilir. Federasyon Başkanının azil yetkisi yoktur. Üyelerin de benzer şekilde Federal Meclis kararıyla görevden azledilmeleri mümkündür ancak Federasyon Başkanı tarafından atanmış olan üyelerin azledilmesinde Federasyon Başkanı yetkilidir.
Türkiye***	Yasama/Basit Çoğunluk YDK Başkan ve üyeleri Meclis tarafından atanır.	Başkanın görev süresi 5 yıl olup bir kimsenin en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilmesi mümkündür. Üyelerin görev süresi, belirli bir dönemle sınırlı değildir, görev süreleri emeklilik yaşına kadar devam eder. Başkan ve üyelerin görevden azli için genel hükümler dışında özel bir prosedür öngörülmemiştir.

*Ofis Tipi örgütlenme yapısı. (Bu sistemde üye bulunmamaktadır.)

**Kurul Tipi örgütlenme yapısı (YDK Başkan ve Başkan yardımcısı "üye" statüsündedir.)

***Napolyon (Yargı) modeli örgütlenme yapısı

Tablo, seçilmiş ülkelerin yüksek denetim kurumlarına ait ilgili mevzuatta yer alan hükümlerden yararlanılarak yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 2’de yer alan ülke örneklerinden de görüleceği üzere; gelişmiş birçok ülkede YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil süreçlerinde yasama organına belirli yetkiler tanınmış ve bu kişilerin görev süreleri belirli bir sınırlamaya tabi tutulmuştur. Yüksek denetim kurumlarının görevlerini ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde layıkıyla yerine getirebilecekleri dikkate alındığında, bu kurumların gerekli olan işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olmaları son derece kritik bir önem taşımaktadır. Sözü edilen işlevsel ve kurumsal bağımsızlığın en önemli göstergelerinden biri de yüksek denetim kurumu başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil süreçlerinde yasama organına belirli yetkiler tanınmış olması ve bu kimselerin görev sürelerinde belirli bir rotasyon kuralına riayet edilmesidir. Bu kapsamda özellikle YDK başkan ve üyelerinin görev sürelerinin hükümet dönemlerinden farklılaştırılması iyi uygulama örneklerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (INTOSAI GUID, 2019: 8-10). Birçok ülkede halk/meclis adına denetim yapma yetkisine sahip olan yüksek denetim kurumlarının yürütme veya yasama organlarının doğrudan müdahale ve yönlendirmesine kapalı bir şekilde faaliyet göstermeleri, hukukun üstünlüğüne dayanan günümüz demokratik yönetim anlayışının vazgeçilmez bir unsuru olarak kabul edilmektedir.

Seçilmiş ülke örneklerinde dikkati çeken önemli bir husus, YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama, görev süresi ve/veya görevden azil süreçlerinde ülkelerin tabi olduğu anayasal sistem ve idari rejimlerle uyumlu olan belirli bir YDK modelinin benimsenmiş olmasıdır. Örneğin yarı başkanlık ya da anayasal monarşi ile yönetilen ve YDK örgütlenmesinde Napolyon modelini benimsemiş olan Fransa, İspanya ve İtalya gibi ülkelerde YDK Başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil süreçlerinde meclis kararı ya da onayı önemli bir rol oynamakta ancak yüksek denetim kurumlarının meclisle doğrudan organik bir ilişkisi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle bu ülkelerde yüksek denetim kurumlarının sahip olduğu meclis adına denetim yapma yetkisi yüksek denetim kurumunun yasama organıyla tam anlamıyla organik bir ilişki içinde olduğu anlamına gelmemektedir. Öte yandan başkanlık sistemi, anayasal monarşi ya da parlamenter sistemle yönetilen ve YDK örgütlenmesinde Westminster modelini uygulayan ABD, Birleşik Krallık ve Kanada gibi ülkelerde YDK Başkanın seçim, atama ve azil süreçlerinde yürütme organının tasarruf ve yetkisi daha belirgin olmakta ancak özellikle bu ülkelerin benimsediği parlamenter/yarı parlamenter sistem nedeniyle ki yüksek denetim kurumlarının meclisle organik ilişkisi çok daha açık bir şekilde seçilebilmektedir. Son olarak parlamenter cumhuriyet ya da anayasal monarşi ile yönetilen ve YDK örgütlenmesinde Kurul modelini benimseyen Almanya ve Hollanda gibi ülkelerde yüksek denetim kurumunun meclisle organik ilişkisinin çok daha belirgin olduğu Westminster modeline oldukça yakın bir yüksek denetim işlevi gözlemlenmektedir.

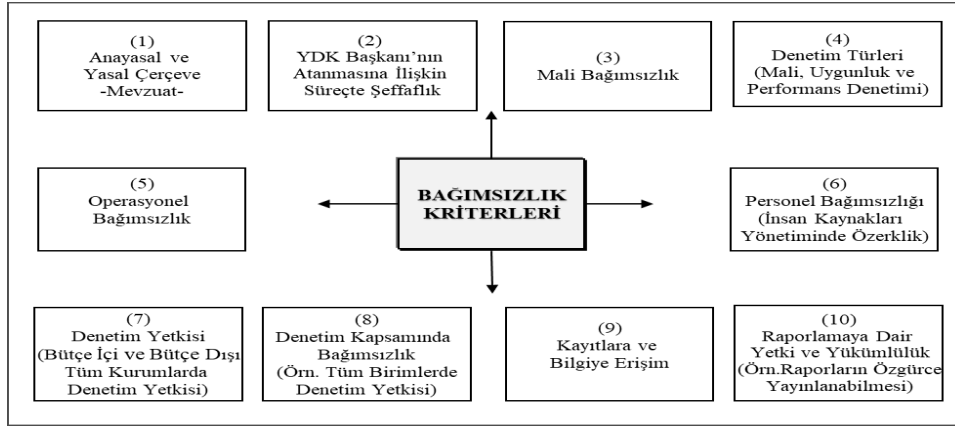
4.4. Dünyada Yüksek Denetleme Kurumlarının Bağımsızlığı

Tüm dünyada yüksek denetim kurumlarının bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili önemli bir çalışma, Dünya Bankası tarafından 2021 yılında hazırlanan “Yüksek Denetim Kurumları Bağımsızlık Endeksi: 2021 Küresel Sentez Raporu”dur (The World Bank (2021)).¹⁵ Alanında bir ilk olma özelliği taşıyan ve toplam 118 ülkeyi kapsayan bu araştırma raporu, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığına ilişkin 1977 tarihli Lima Deklarasyonu’nun (Ek 1) temel hedeflerini karşılamak amacıyla kaleme alınmıştır. En son 2021 yılı verilerine dayalı olarak hazırlanmış olan rapor takip eden yıllar itibariyle henüz güncellenmemiştir. Bununla birlikte yüksek denetim kurumlarının faaliyetleriyle ilgili küresel farkındalığa kritik bir katkı sunmak bakımından anılan raporun her yıl güncellenerek yayımlanmasının son derece önem arz ettiğini düşünmekteyiz.

2021 Küresel Sentez Raporu’nda kullanılan Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı (InSAI) değerlendirmesi, Dünya Bankası’ndaki YDK uzmanlarından oluşan bir ekip tarafından yıllık bazda YDK bağımsızlığını ölçmeye yönelik olarak geliştirilmiş bir değerlendirme aracıdır. Aynı zamanda ülkeler arasında karşılaştırma yapma imkânı da sunan InSAI; yasal, finansal, yetki, kapsam ve operasyonel boyutlar dahil olmak üzere uluslararası standartlara ve uygulamalara dayalı toplam 10 adet YDK bağımsızlık göstergesi içermektedir. Raporda kullanılan bağımsızlık göstergeleri aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. (Şekil 3).

¹⁵ Söz konusu raporun Türkçe’de kısa bir özeti için bkz. Aydoğmuş (2021).

Şekil 3. Dünyada Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlık İndeks Kriterleri



The World Bank (2021)'de yer alan bilgiler esas alınarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Dünya Bankası Raporu'nda her bağımsızlık göstergesi için, kriterleri tamamen karşılayan YDK'lara 1, kriterleri kısmen karşılayanlara 0,5 ve kriterleri karşılamayanlara da 0 puan verilmiştir. 10 genel puan, YDK'nın tüm bağımsızlık kriterlerini tamamen karşıladığı anlamına gelmektedir. Verilen puanlara göre YDK'ların bağımsızlık seviyeleri çok yüksekten en düşüğe doğru toplam 5 kategoride gruplandırılmıştır (Tablo 3).

Tablo 3. Dünyada Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlık İndeksi (2021)

Grup	Bağımsızlık Seviyesi	Tanım	Puan	Ülke Sayısı
A	"Çok Yüksek"	Tüm bağımsızlık göstergeleri mevcut.	10	2
B	"Yüksek"	Bağımsızlık göstergelerinin çoğu mevcut.	9.0-9.5	17
C	"Kısmen Bağımsız" (Önemli Ölçüde)	Bağımsızlık göstergeleri önemli ölçüde mevcut.	8.0-8.5	33
D	"Orta Seviyede"	Sadece bazı bağımsızlık göstergeleri mevcut.	6.0-7.5	37
E	"Düşük"	Az sayıda bağımsızlık göstergesi karşılanabilmiştir.	0-5.5	29

The World Bank (2021:7). (Belirtilen kaynaktaki bilgiler yazarlar tarafından tercüme edilerek doğrudan iktibas edilmiştir.)

Dünya Bankası'nın 118 ülkeyi kapsayan değerlendirme sonuçları; bağımsızlığa ilişkin olarak özellikle 1977 Lima Deklarasyonu'nda (Ek 1) yer alan beklentilerin karşılanması bakımından dünyadaki birçok yüksek denetim kurumunun ciddi bir performans açığı sergilediğini ortaya koymaktadır. Nitekim genel değerlendirme sonuçlarının özetlendiği Tablo 3'e göre; tüm bağımsızlık göstergelerini karşılayan sadece iki ülke olup bu gruptaki ülkeler bağımsızlık seviyesi bakımından A Grubu "Çok Yüksek" kategoride listelenmiştir. Bağımsızlık göstergelerinin çoğunu karşılayan toplam 17 ülke ise B Grubu "Yüksek" kategoride yer almaktadır. Öte yandan bağımsızlık göstergelerini önemli ölçüde karşılayan 33 ülke C Grubu "Kısmen Bağımsız" kategoride yer almaktayken sadece sınırlı sayıda bağımsızlık göstergesini karşılayan toplam 37 ülke D Grubu "Orta Seviye" kategorisinde listelenmiştir. Son olarak sadece çok az sayıdaki bağımsızlık göstergesini karşılayan toplam 29 ülke de E "Düşük" kategoride listelenmiştir. Araştırmada incelenen tüm ülke YDK'larının belirlenen gruplara göre dağılımı Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. Dünyada Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlık İndeksi (2021)

A Grubu	Seyşeller, Güney Afrika
B Grubu	Arjantin, Azerbaycan, Brezilya, Çin Kolombiya, Hırvatistan, Mikronezya, Gürcistan, Kosova, Marshall Adaları, Meksika, Nepal, Peru, Rusya Federasyonu, Sudan, Türkiye , Uganda
C Grubu	Arnavutluk, Ermenistan, Bangladeş, Bolivya, Bosna Hersek, Botsvana, Şili, Kosta Rika, Gana, Guatemala, Guyana, Hindistan, Endonezya, Jamaika, Kenya, Malavi, Maldivler, Mauritius, Moldova, Karadağ, Fas, Pakistan, Paraguay, Filipinler, Romanya Ruanda, Sırbistan, Sri Lanka, Doğu Timor, Tunus, Uruguay, Özbekistan, Zimbabve

D Grubu	Afganistan, Angola, Belize, Butan, Kamboçya, Cibuti, Dominik Cumhuriyeti, Ekvador, El Salvador, Eswatini, Etiyopya, Gabon, Grenada, Haiti, Honduras, Irak, Ürdün, Kırgız Cumhuriyeti, Laos PDR, Liberya, Moğolistan, Mozambik, Myanmar, Nikaragua, Nijerya, Papua Yeni Gine, St. Lucia, São Tomé ve Príncipe, Senegal, Sierra Leone, Sint Maarten, Tanzanya, Tonga, Ukrayna, Vietnam, Batı Şeria ve Gazze, Zambiya
E Grubu	Beyaz Rusya, Benin, Burkina Faso, Burundi, Cabo Verde, Orta Afrika Cumhuriyeti, Çad, Komor Adaları, Kongo Dem., Fildişi Sahili, Dominika, Mısır, Gambiya, Gine, Kazakistan, Lübnan, Lesotho, Madagaskar, Mali, Nijer, Panama, St. Vincent ve Grenadinler, Samoa, Güney Sudan, Surinam, Tacikistan, Togo, Vanuatu, Yemen

Tablo, The World Bank (2021:18-19)'da yer alan bilgiler esas alınarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

4.5. YDK'ların Performansının Değerlendirilmesinde Öne Çıkan Bazı Uygulamalar

Yüksek denetim kurumlarının faaliyet ve işlemlerini değerlendirmek amacıyla geliştirilmiş olan bir başka uygulama aracı INTOSAI'nin alt kuruluşu olan INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI)¹⁶ tarafından hazırlanmış olan “Yüksek Denetim Kurumları Performans Değerlendirme Çerçevesi”dir (SAI PMF, 2022). Kısa adıyla SAI PMF olarak anılan bu çerçeve, Yüksek Denetim Kurumları için Uluslararası Standartları (ISSAI) ve INTOSAI bünyesindeki iyi uygulama örnekleri ile diğer kabul görmüş ilkeleri esas alarak YDK'ların performanslarını değerlendirmeyi amaçlamaktadır.¹⁷

Dünya Bankası tarafından hazırlanan 2021 Küresel Sentez Raporu'ndan farklı olarak SAI PMF, sadece YDK'ların bağımsızlık seviyelerini değil aynı zamanda denetim ve denetim dışı işlevlerini de bütünsel olarak değerlendirmeyi ve böylelikle YDK'ların kurumsal, örgütsel ve profesyonel kapasitesinin en iyi şekilde nasıl geliştirilebileceği konusunda rehberlik etmeyi amaçlayan çok amaçlı bir çerçevedir. YDK performansını ölçmek amacıyla çerçevede toplam 6 temel alan (domain) belirlenmiştir. YDK'ların gerek kurumsal mimarisine gerekse de asli işlevlerine karşılık gelen temel alanlar şu şekildedir (SAI PMF, 2022:11):

- Bağımsızlık ve Yasal Çerçeve
- İç Yönetim ve Etik
- Denetim Kalitesi ve Raporlama
- Finansal Yönetim, Varlıklar ve Destek Hizmetleri
- İnsan Kaynakları ve Eğitim
- İletişim ve Paydaş Yönetimi

Yukarıdaki temel alanlara ilişkin olarak yargısal işlevlere sahip YDK'lar için 3 gösterge de dahil olmak üzere toplam 25 adet performans göstergesi belirlenmiştir. Yine göstergelerin her biri, birkaç kriter içerebilen iki ila dört boyutla ilişkilendirilmiştir. SAI PMF uygulamasında gösterge sisteminin nasıl oluşturulduğuna dair bir örnek Şekil 4'te sunulmuştur.

Şekil 4. SAI PMF Gösterge Sistemi



SAI PMF (2022:43). (Belirtilen kaynaktaki bilgiler yazarlar tarafından tercüme edilerek doğrudan iktibas edilmiştir.)

¹⁶ IDI, gelişmekte olan ülkelerdeki YDK'ların performans, bağımsızlık ve profesyonelliği sürdürülebilir şekilde iyileştirmelerine destek sağlayan önemli bir INTOSAI kuruluşudur. IDI, mevcut ve ortaya çıkan kapasite geliştirme ihtiyaçlarını ele almak amacıyla INTOSAI bölgesel örgütleri, INTOSAI Komiteleri, Çalışma Grupları, Uygulama Toplulukları, diğer INTOSAI liderleri, YDK'lar, kalkınma ortakları ve diğer paydaşlarla iş birliği halinde çalışmaktadır. IDI ayrıca INTOSAI Donör Sekreterliği ve SAI PMF destek işlevine de ev sahipliği yapmaktadır. Daha fazla açıklama için bkz. <https://www.idi.no/>

¹⁷ Dünya Bankası raporundaki bulguları destekleyen daha güncel tarihli bir IDI raporu için bkz. Global SAI Stocktaking Report (IDI, 2023). YDK'ların performansının küresel düzeydeki anlık görünümünü ortaya koymayı amaçlayan bu rapor toplam 166 ülke YDK'sından gelen yanıtlarla oluşturulmuş bir anket araştırmasına dayanmaktadır. Raporunda, SAI PMF'de yer alan demokrasi göstergeleriyle de zenginleştirilmiş olan genel bir analize yer verilmektedir. Geçerken şunu da ayrıca vurgulamak gerekir ki; SAI PMF spesifik bir YDK'nın performans değerlendirilmesine yönelik bir uygulama aracıdır. Gerek Dünya Bankası 2021 Küresel Sentez Raporu gerekse de IDI'nin Küresel YDK Durum Değerlendirme Raporu (2023) YDK'ların küresel düzeydeki performanslarına yönelik ölçüm sonuçlarını içeren analiz raporlarıdır. SAI PMF hakkında ilave açıklamalara aşağıda ayrıca yer verilmektedir.

SAI PMF'in Dünya Bankası'nın sadece bağımsızlık göstergelerini esas alan InSAI değerlendirmesinden en önemli farkı, bu çerçevenin YDK faaliyetlerinin değerlendirilmesinde daha geniş ve bütüncül bir analiz çerçevesi sunması ancak değerlendirilen YDK ile ilgili genel bir puanlama imkânı içermemesidir. Nitekim SAI PMF uygulamasında göstergeler ve boyutlar, 0'ın en düşük seviye ve 4'ün en yüksek seviye olduğu 0 ila 4 arasında bir sayısal ölçek kullanılarak puanlanmakta ancak temel alan ya da alt alanlarla ilgili ve giderek YDK'nın genel durumuyla ilgili sayısal bir puanlama yapılmamaktadır. Bunun ardındaki en önemli sebep YDK'lar arasında sayısal puanlamaya dayalı bir karşılaştırma yapmanın çok anlamlı sonuç doğurmayacağına düşünülmesidir. Ayrıca YDK'lar arasında nicel karşılaştırmaya imkân veren nihai bir puanlamanın politik sakıncalar içeren metodolojik tercih olacağı da düşünülmüş olabilir. SAI PMF kitapçığının 2022 versiyonunda yer verilen açıklamaya göre; tüm göstergeler eşit derecede önemli olmadığından ve bunların göreceli önemleri YDK'dan YDK'ya ve yıldan yıla değişiklik göstereceğinden YDK'nın tamamı için toplu bir puan hesaplaması yapılmamıştır. Bunun yerine YDK'nın performansına ilişkin genel bir analizin Performans Raporu'nda sunulması gerekmektedir. Nitekim SAI PMF raporlamasında yer alan “YDK'nın Performansı ve Etkisine İlişkin Temel Bulgular ve Gözlemler” bölümü bu genel analize ayrılmış olan özellikli bir bölümdür (SAI PMF, 2022: 17; 27-31).

SAI PMF'in üç farklı amaç ya da yaklaşımla kullanılması öngörülmüştür: Öz değerlendirme (self-assessment), meslektaş değerlendirilmesi (peer assessment) ve dış değerlendirme (external assessment). Öz değerlendirmede, performans değerlendirilmesi YDK'nın kendi personeli tarafından gerçekleştirilir. Meslektaş değerlendirmesinde ise, bir veya daha fazla YDK bünyesinde çalışan denetçi veya uzmanlar ekip halinde çerçeveyi uygulamaktadır. Son olarak dış değerlendirme, herhangi bir YDK'da çalışmayan uzman veya danışmanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Diğer iki değerlendirme türünde olduğu gibi dış değerlendirmede de değerlendirmeyi yapacak kişilerin gerekli eğitimi almış sertifikalı değerlendiriciler olması gerekmektedir (SAI PMF, 2022:18; Saki, 2013:156-157). IDI'nın web sitesinde yer alan son verilere göre; şimdiye kadar toplam 105 adet SAI PMF değerlendirmesi sonuçlandırılmış ve bunlardan sadece 18'i yayımlanmıştır. Toplam 30 adet SAI PMF değerlendirmesi ise halihazırda uygulanmakta olup sonuçlandırılmayı beklemektedir.

5. SONUÇ

“Çağların tarihine yeniden bakmak istersen göreceksin ki, ülkenin önde gelenleri nasılsa, ülkenin kendisi de öyledir, liderlerde nasıl bir karakter değişikliği olursa, halkın başına da aynı gelecektir. (...) Ahlsız liderler, yalnızca kendi ahlsızlıklarını beslemekle kalmayıp aynı zamanda onları devlete aşladıkları için topluma daha fazla zarar veriyorlar; sebep oldukları tek zarar kendilerinin yozlaşmaları değil, başkalarını da yozlaştırmalarıdır: Hatalarından ziyade kötü örnek olarak zarar veriyorlar.”¹⁸

Marcus Tullius Cicero

Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), kamu gelirlerinin ve harcamalarının denetiminden sorumlu ulusal kuruluşlardır. Kamu yönetiminde performansın iyileştirilmesinde, hesap verebilirliğin sağlanmasında, şeffaflığın artırılmasında, israf ve verimsizlikle mücadelede, yolsuzlukların ortadan kaldırılmasında, kamu güveninin temininde ve güvenilirliğin tesis edilmesinde ve kamu kaynaklarının değer ve fayda yaratacak şekilde kullanılmasında YDK'lar çok önemli görev ve fonksiyonlara sahiptirler. Bu kurumlar ancak hükümetten ve siyasi otoriteden bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları durumunda görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilirler. YDK'lar görev ve fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde çalışmalıdırlar. Bu itibarla, YDK'ların iç ve dış bağımsızlığının, operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının anayasal ve yasal düzeyde güvence altına alınması gereklidir.

Önemle ve altını çizerek belirtelim ki, yüksek denetim kurumlarının başkan ve üyelerinin yasama ve/veya yürütme organı tarafından belirlenmesi bu kurumların bağımsızlığı ve tarafsızlığı için potansiyel bir tehlike teşkil etmektedir. Bu riski ortadan kaldırmak ve yüksek denetim kurumlarının bağımsız ve tarafsız faaliyet gösterebilmelerini garanti altına almak için başkan ve üyelerin seçimi ve atanmasına dair kurallar mutlaka gözden geçirilmelidir. Sortisyon (kura ile rastgele seçim usulü) ve bunu destekleyecek rotasyon (görev süresi sınırlaması) bu konuda üzerinde düşünülmesi gereken bir öneridir. Öte yandan formel kurallar ve kurumların yanı sıra informal kurallar ve kurumların da (etik değerler ve ilkeler) ihmal edilmemesi önem taşımaktadır.

Literatür taramasına dayalı olan bu çalışmada, uluslararası iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri özetlendikten sonra bu çalışmaya özgü olarak geliştirilen kavramsal modeller ışığında dünyada YDK'ların bağımsızlık yönünden ne durumda

¹⁸ Marcus Tullius Cicero, 2016. Yasalar Üzerine, (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, s. 81. ve s. 85.

olduğuna dair betimleyici ve aynı zamanda eleştirel bir analiz çerçevesi ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmanın temel bulgu ve katkıları aşağıda maddeler halinde özetlenmektedir:

- Vatandaşların yaşamında fark yaratacak ideal bir yüksek denetim kurumu için bağımsızlık ve tarafsızlığı da içeren iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri hayati bir önem taşımaktadır. İyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri arasındaki kritik ilişki Şekil 1’de kavramsal açıdan şematize edilmiştir.
- YDK’ların bağımsızlığı için özgül bir terminoloji ve tipoloji geliştirmek adına Şekil 2’de iç ve dış bağımsızlık dahil olmak üzere bağımsızlığın farklı unsurları (mali bağımsızlık, operasyonel bağımsızlık, kurumsal bağımsızlık ve denetçi bağımsızlığı gibi) arasındaki tamamlayıcı ilişkiyi gösteren yeni bir kavramsal çerçeve geliştirilmiştir.
- YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığını tayin eden temel unsurlardan biri olarak YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil usulleri seçilmiş ülke örnekleri (Tablo 2) üzerinden analiz edilerek tartışılmış ve yine çalışma kapsamında belli başlı YDK örgütlenme modelleri, YDK’lara ilişkin uluslararası alanda kabul gören genel ilke ve standartlar ve tüm dünyada YDK’ların bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili öne çıkan bazı çalışmalara yer verilmiştir.
- Geliştirilen kavramsal modellerin yanı sıra seçilmiş ülke örnekleri ve bu örnekler üzerinde yapılan analizler bu çalışmanın en özgün katkılarından biridir. Ayrıca YDK’ların başkan ve üyelerinin sadece yürütme organı tarafından değil aynı zamanda yasama organı tarafından da belirlenmesinin, bu kurumların bağımsızlığı ve tarafsızlığı için potansiyel bir tehlike teşkil ettiği ilk defa bu çalışmada öne sürülmüş bir argümandır.
- Çalışma sonucunda, YDK’ların iç ve dış bağımsızlığının, operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının anayasal ve yasal düzeyde güvence altına alınmasının önemine değinilerek özellikle YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Son olarak her ne kadar bu çalışmanın doğrudan konusu olmasa da YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atamasında sortisyon (kura ile rastgele seçim usulü) ve bunu destekleyecek rotasyon (görev süresi sınırlaması) uygulaması, YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığının güvence altına alınmasında mutlaka dikkate alınması gereken özgün bir öneri olarak sunulmuştur.

EKLER¹⁹

Ek 1. Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları, Lima Deklarasyonu (Bağımsızlığa Dair Maddeler)

Önsöz

Lima Deklarasyonunun temel amacı bağımsız devlet denetimi için çağrıda bulunmaktır. Bu çağrıya cevap veremeyen bir Yüksek Denetim Kurumu standartları yakalayamaz. Dolayısıyla, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı hususunun INTOSAI toplumunda ısrarla üzerinde durulan bir konu olarak kalması şaşırtıcı değildir. Ancak, Lima Deklarasyonunda yer alan gereklilikler, bir Yüksek Denetim Kurumunun sadece bağımsızlığını elde etmesi ile karşılanmaz; bu bağımsızlık aynı zamanda sağlam bir yasal zemine oturtulmalıdır.

Bölüm 5. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumları ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilir.
2. Kamu kurumları bir bütün olarak devletin parçası olduğu için mutlak bağımsızlığa sahip değilse de, Yüksek Denetim Kurumları, görevlerini yerine getirmede gerekli fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir.
3. Yüksek Denetim Kurumunun kuruluşu ve gerekli düzeydeki bağımsızlığı Anayasada belirlenir; bu hususa ilişkin detaylar mevzuatta düzenlenir. Yüksek Denetim Kurumunun bağımsızlığı, özellikle denetim yetkisi ve görevine yönelik her türlü müdahaleye karşı bir yüksek mahkemece yeterli yasal güvenceyle teminat altına alınır.

Bölüm 6. Yüksek Denetim Kurumu Üye ve Denetçilerinin Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığı ile ayrılmaz biçimde bağlıdır. Üyeler, Yüksek Denetim Kurumu adına karar vermek zorunda olan ve bu kararlarıyla üçüncü kişilere, yani, karar alıcı kurul üyelerine veya başkanlık yapılanmasına sahip bir Yüksek Denetim Kurumunun başkanına karşı sorumlu olanlar şeklinde tanımlanır.
2. Üyelerin bağımsızlığı Anayasa ile güvence altına alınır. Bilhassa görevden azledilmeye ilişkin prosedürler, Anayasada belirlenmeli ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir. Üyelerinin göreve atanma ve azledilmelerine ilişkin yöntem, her ülkenin anayasal yapısına bağlıdır.

¹⁹ Ekte yer alan dokümanların Türkçe çevirileri için bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu Kesimi Standartları, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/89-kamu-kesimi-standartlari>

3. Yüksek Denetim Kurumu denetçileri, mesleki kariyerleri süresince, denetlenen kurumlarca etki altına alınmamalı ve bu kurumlara bağımlı olmamalıdır.

Bölüm 7. Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumlarına görevlerini yerine getirmeye imkân verecek mali olanaklar sağlanır.
2. Yüksek Denetim Kurumları gerekli mali olanaklar için ulusal bütçeye ilişkin karar alan kamu kurumuna gerektiğinde doğrudan başvurmak konusunda yetkilendirilir.
3. Yüksek Denetim Kurumları, kendilerine tahsis edilen kaynakları uygun gördüğü ayrı bir bütçe başlığı kapsamında kullanma hakkına sahiptir.

Ek 2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu (Bağımsızlığa Dair Hükümler)

İlke 1: Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan fiili uygulama hükümlerinin mevcudiyeti

YDK'nın bağımsızlığının kapsamını ayrıntılı bir şekilde açıklayan bir mevzuat gereklidir.

İlke 2: Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dahil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurul şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı

Geçerli mevzuat; YDK Başkanı ve kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, görevlendirme, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartları belirler. Bu kişiler;

- Yürütmeye karşı bağımsızlıklarını güvence altına alan bir usule göre atanmış, yeniden atanmış veya azledilmiş olmalı,
- Görev ve yetkilerini misilleme korkusu olmaksızın yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanmış olmalı ve
- Geçmişte veya şu anda, halin icabına göre görevlerini normal bir şekilde yerine getirmelerinden kaynaklanan her türlü eylemlerinde hukuksal koruma altında olmalıdır.

Ek 3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standardı Etik Kuralları (ISSAI:130)

2019 yılında güncellenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standardı Etik Kurallar (ISSAI: 130) YDK'larda çalışan personele, davranışların temellendirilebileceği bir dizi değer ve ilke sağlamayı amaçlamaktadır. Söz konusu etik ilkeler beş temel değere dayanmaktadır:

- Dürüstlük – dürüst, güvenilir, iyi niyetle ve kamu yararına hareket etmek;
- Bağımsızlık ve objektiflik (nesnellik) – mesleğin icrasını tehlikeye atan veya tehlikeye atıyor gibi görülebilecek koşullardan veya etkilerden uzak olmak ve tarafsız ve önyargısız bir şekilde hareket etmek;
- Yeterlilik – Üstlenilen göreve uygun bilgi ve becerileri edinmek ve sürdürmek ve geçerli standartlara uygun hareket etmek ve gerekli özeni göstermek,
- Mesleki davranış – geçerli yasalara, yönetmeliklere ve sözleşmelere uymak ve Yüksek Denetim Kurumu'nu itibarsızlaştırabilecek her türlü davranıştan kaçınmak
- Gizlilik ve şeffaflık – bilgileri uygun şekilde muhafaza etmek, bunu şeffaflık ve hesap verebilirlik ihtiyacıyla dengelemek.

Kaynakça

Astin, A. E. (1985). Cicero and the Censorship. *Classical Philology*, 80(3), pp. 233–239.

Aydoğmuş, Ö. (2021). Yüksek Denetim Kurumları Bağımsızlık Endeksi: 2021 Küresel Sentez Raporu. *Sayıştay Dergisi*, 32 (122), ss.163-169.

Blume L. & Voigt S. (2011). Does Organizational Design Of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment. *European Journal of Political Economy*. 27(2), pp. 215–229.

- Cicero, M. T. (1856). *The Orations of Marcus Tullius Cicero*. Çev. C. D. Yonge, B. A. London. Henry G. Bohn, York Street, Covent Garden, London H.G. Bohn.
<https://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Cic.%20Clu.%2046.129&lang=original>
- Cicero, M. T. (2021). *Yükümlülükler Üzerine*. (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Cicero, M. T. (2016). *Yasalar Üzerine*. (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Clench B. (2010). Auditing the Auditors – International Standards To Hold Supreme Audit Institutions To Account. March 2010 Number: 238, *U4 Expert Answer*. Erişim: <https://fr.scribd.com/document/351779985/Auditing-the-Auditors>. Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- Committee of Ministers of the Council of Europe, (2010). *COE Recommendation: Judges, Independence, Efficiency and Responsibilities*, Doc. CM/Rec(2010)12 (2010).
- Cordery C.J & Hay D. (2019). Supreme Audit Institutions and Public Value: Demonstrating Relevance. *Financial Acc & Man*. 2019; 35: 128–142. <https://doi.org/10.1111/faam.12185>
- Department for International Development (DFID), (2014). *Characteristics of Different External Audit Systems*. Erişim: https://parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- Doan, V. A., & Nguyen, H. X. (2023). Factors Influencing The Independence of Public-Sector Auditor: A Literature Review. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, ISSN: 2582-3272, Volume 5; Number 2; 2023; pp. 165-181, <https://DOI: 10.47509/IJAAS. 2023.v05i02.02>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic development institute of the World Bank.
- Hayo, B. & S. Voigt, (2007). Explaining De Facto Judicial Independence. *27 International Review of Law and Economics* (2007) 269, at pp. 270.
- İşgüden Kılıç, B.; Kuş, T. & Çalış, N. (2015). Kurumsal Yönetim Bağlamında Denetim Faaliyetlerinin ve Denetleyenlerin Tarafsızlık ve Bağımsızlıklarının Değerlendirilmesi. *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*, DOI: <https://doi.org/10.17740/eas.soc.2015-V6-8>
- İşten, İ. (2014). Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 13(2), ss. 285-313.
- Macdonald, R. A. & H. L. Kong, (2012). Judicial Independence as a Constitutional Virtue. in Michel Rosenfeld, and András Sajó (eds), *The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law* (2012; online edn, Oxford Academic, 21 Nov. 2012).
- IDI (2023). *Global SAI Stocktaking Report*. Erişim: <https://gsr.idi.no/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- INTOSAI (2019). *Code of Ethics*. Erişim: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/ISSAI_130_EN.pdf, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- INTOSAI-P 1 (2019). *The Lima Declaration*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024
- INTOSAI-P 10 (2019). *Mexico Declaration on SAI Independence*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- INTOSAI-P 12 (2019). *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

INTOSAI-P 50 (2019). *Principles of Jurisdictional Activities of SAIs*. Vienna, Austria: INTOSAI. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-50-principles-of-jurisdictional-activities-of-sais/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

INTOSAI GUID 9030 (2019). *Good Practices Related to SAI Independence*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-9030-good-practices-related-to-sai-independence/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

İnce, M. (2017). Supreme Audit Institutions: A Vanishing Mediator for Democracy? *International Public Management Review*, 18(1), 59–76. Available at: Erişim: <https://ipmr.net/index.php/ipmr/article/view/309>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Kontogeorga, G. (2021). Supreme Audit Institutions. In: Marciano, A., Ramello, G.B. (eds) *Encyclopedia of Law and Economics*. Springer, New York, NY. Erişim: https://doi.org/10.1007/978-1-4614-7883-6_728-2, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. (2. Baskı). 145 Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2007, Ankara.

Köse, H. Ö. (2020). Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri. *Sayıştay Dergisi* (117), 9-38.

Lubet, S. (1997). Judicial Independence and Independent Judges. *Hofstra Law Review*, Vol. 25: Iss. 3, Article 3. Erişim: <https://scholarlycommons.law.hofstra.edu/hlr/vol25/iss3/3>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Miller, G. (2024). Overview of the different models of SAIs and focus on the jurisdictional model. *International Journal Of Government Auditing*. Q2 2024. Erişim: <https://intosaijournal.org/journal-entry/overview-of-the-different-models-of-sais-and-focus-on-the-jurisdictional-model/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Modona, G.N. vd., (2010). Report on the Independence of the Judicial System, Part I: The Independence of Judges. *Venice Commission Report CDL-AD (2010)004 (2010)*, at 3.

Nikos V. (2019). The Independence of The European Court of Auditors. *Common Market Law Review*, Issue 3, pp. 667-701, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Common+Market+Law+Review/56.3/COLA2019052>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Papayannis, D.M. (2016). Independence, Impartiality And Neutrality in Legal Adjudication. *Issues in Contemporary Jurisprudence*. 2016:28. pp.33-52.

Reiter, S. & Williams, P.F. (2004). The Philosophy and Rhetoric of Auditor Independence Concepts. *Business Ethics Quarterly*, 14(3):355-376. doi:10.5840/beq200414329

OECD (2014). Partners For Good Governance: Mapping The Role of Supreme Audit Institutions. *Phase One: Analytical Framework*, Paris: OECD.

OECD (2016). Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight. *OECD Public Governance Reviews*. OECD Publishing, Paris. Erişim: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263871-en>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

SAI Independence (2024). *What are Supreme Audit Institutions?* Erişim: <https://sirc.idi.no/about/what-are-sais>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

SAI PMF (2022). *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework*. Erişim: <https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Saki, H. (2013). Yüksek Denetim Kurumları Performans Değerlendirme Çerçevesi (SAI PMF). *Sayıştay Dergisi*. (90), ss.153-158.

Stapenhurst, R. & J. Titsworth (2001). Features and Functions of Supreme Audit Institutions. *PREM Notes*, no. 59. Public Sector Washington, D.C.: World Bank Group. Erişim: <http://documents.worldbank.org/curated/en/213671468124188306/Features-and-functions-of-supreme-audit-institutions>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. *Eur J Law Econ* 1, 177–191. <https://doi.org/10.1007/BF01552469>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Tarwacka, A. (2024). *The Censors as Guardians of Public and Family Life in the Roman Republic*. London: Routledge.

The World Bank (2001). *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*. Erişim: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/213671468124188306/features-and-functions-of-supreme-audit-institutions>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

The World Bank (2021). Supreme Audit Institutions Independence Index 2021 Global Synthesis Report. *EFI Insight-Governance*. Washington, DC: World Bank, Erişim: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/885041626769025475/pdf/Supreme-Audit-Institutions-Independence-Index-2021-Global-Synthesis-Report.pdf>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

United Nations Office on Drugs and Crime (2006). *Access To Justice The Independence, Impartiality and Integrity of the Judiciary Criminal Justice Assessment Toolkit*. Erişim: https://www.unodc.org/documents/justice-and-prison-reform/cjat_eng/2_Independence_Impartiality_Integrity_of_Judiciary.pdf, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

United Nations Office on Drugs and Crime (2022). *Overview of Supreme Audit Institution (SAI) Models*. Erişim: https://www.unodc.org/documents/corruption/G20-Anti-Corruption-Resources/Thematic-Areas/Public-Sector-Integrity-and-Transparency/Overview_of_Supreme_Audit_Institution_SAI_Models_2022.pdf, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Wynne, A. (2002). Independence of Auditors-General. *Home Auditing SA*, Vol. 2002, No. 22, 2002 https://hdl.handle.net/10520/AJA10289003_9, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Yalçın, S. (2017). *Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans*. (1. Baskı), Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.

İnternet Kaynakları

T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu Kesimi Standartları <https://www.sayistay.gov.tr/pages/89-kamu-kesimi-standartlari> (Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024)

The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024)

INTOSAI Development Initiative. <https://www.idi.no/> (Erişim Tarihi: 30 Kasım 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: 16, Sayı: 32, 96-107, 2025

Araştırma Makalesi

FİRMAYA ÖZGÜ DEĞERLERİN AÇIKLANAN KİLİT DENETİM KONULARI ÜZERİNE ETKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜ ARAŞTIRMASI

*(THE IMPACT OF FIRM-SPECIFIC VALUES ON DISCLOSED KEY AUDIT MATTERS:
BIST MANUFACTURING SECTOR RESEARCH)*

Filiz ÖZŞAHİN KOÇ¹

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, firmaların bağımsız denetim raporlarında açıkladıkları kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörleri tespit etmektir. Söz konusu amaç kapsamında firmanın büyüklüğü, aktif karlılığı, kaldıraç, firmanın faaliyet süresi ve dört büyük denetim firması tarafından denetlenip denetlenmediği gibi ana değişkenlerinin firmaların kilit denetim konuları açıklamaları ile olan ilişkileri ve bu değişkenlerin açıklanan kilit denetim konularına etkisi incelenmiştir. Bu bağlamda, BIST İmalat Sektöründeki 158 firmanın 2017-2023 yılı verileri panel veri analiz yöntemiyle analiz edilmiştir. Yapılan analizler neticesinde dört büyük denetim firması tarafından denetlenen firmaların daha fazla sayıda kilit denetim konusu raporladıkları belirlenmiştir. Ayrıca firmanın faaliyette bulunduğu sürenin açıklanan kilit denetim konuları üzerinde negatif anlamlı etkisi bulunduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte firmaya özgü değerlerden büyüklük, aktif karlılık ve kaldıraç değişkenlerinin açıklanan kilit denetim konuları üzerinde bir etkisi bulunmadığı saptanmıştır. Çalışma “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı'nın” yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar olan firmalara özgü verileri incelemesi bakımından kapsam ve elde edilen bulgular itibariyle önemlidir. Bu bağlamda literatüre ve uygulayıcılara katkı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Firmaya Özgü Değerler, Kilit Denetim Konuları, BDS 701.

JEL Kodları: M41, M40, M49.

ABSTRACT

The purpose of this research is to specify the factors effecter the number of key audit matters disclosed by firms in their independent audit reports. Within the scope of this purpose, the relationships between the firm's size, return on assets, leverage, the firm's period of activity and whether it is audited by the big four audit firms and the firms' disclosures of key audit matters and the effect of these variables on the disclosed key audit matters were examined. In this context, the 2017-2023 data of 158 firms in the BIST Manufacturing Sector were analyzed using the panel data analysis method. As a result of the analysis, it was determined that companies audited by the big four audit firms reported a higher number of key audit matters. Otherwise, it was specified that the duration of the firm's activity had a negative significant impact on the disclosed key audit matters. However, it was specified that the firm-specific values of size, active profitability and leverage did not have an impact on the disclosed key audit matters. The study is important in terms of its scope and findings in terms of examining firm-specific data from the date of entry into force of the “BDS 701 Standard on Disclosure of Key Audit Matters in Audit Reports” to the present. In this context, it will contribute to the literature and practitioners.

Keywords: Firm-Specific Values, Key Audit Matters, BDS 701.

JEL Classification: M41, M40, M49.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, filiz.ozsahin@nevsehir.edu.tr , ORCID: 0000-0002-0211-869X

1. GİRİŞ

Uluslararası boyutta gerçekleşen finansal krizler ve Palmat, Worldcom, Enron, Global Crossing, Tyco, HealthSouth ve Adelphia gibi firmalarda yaşanan skandallarla birlikte bilgi kullanıcıları bağımsız denetim raporlarının güvenilirliğini ve şeffaflığını sorgulayarak denetçi raporlarında daha fazla bilgi açıklanmasını istemişlerdir. Bu bağlamda karar alıcıların istekleri göz önüne alınarak “2015 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından Uluslararası Denetim Standardı 701-Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardını yayımlanmıştır. Türkiye’de de Uluslararası Denetim Standardı (UDS 701) ile uyumu sağlamak üzere, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı yayımlanmıştır. Söz konusu BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 9 Mart 2017 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konmuştur” (Özşahin Koç, 2021: 37).

Bahse konu “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı” ile denetim raporlarında yeni bir bölüm yer almakta ve denetim profesyonellerinin mali tablolarda en önemli gördükleri ya da denetim sürecinde en fazla zaman harcadıkları konular öne çıkarılmaktadır. En önemli konuların hangisi olduğu ise denetçilerin muhakemesine bırakılmıştır (Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2021: 89).

BDS 701’de kilit denetim konuları (KDK), “denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular” biçiminde tanımlanmaktadır (BDS 701: prg8). BDS 701’e göre KDK’ların denetim raporlarında sunulmasının amacı; “yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması” biçiminde tanımlanmaktadır (BDS 701: prg2).

Denetim raporlarında KDK’ların açıklanmasıyla birlikte firma yönetimleri tarafından sunulan raporların da daha şeffaf ve güvenilir olması beklenmektedir. Nitekim kilit denetim konularını kapsayan raporların karar alıcıların denetimden beklentisini karşılamak üzere oluşturulduğu aşikârdır. Dolayısıyla açıklanan kilit denetim konularının sayısı bilgi kullanıcılarını ve alacakları kararları ilgilendirmektedir. Buradan hareketle firmalarda açıklanan kilit denetim konularını etkileyen faktörlerin neler olabileceğinin belirlenmesi çalışmanın motivasyonunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda uluslararası ve ulusal literatürde yer alan çalışmalar da esas alınarak firma büyüklüğünün, kaldırıcın, aktif karlılığın, firma faaliyet süresinin ve denetim firması büyüklüğünün açıklanan kilit denetim konusu sayısını etkileyebilecek değişkenler olabileceği değerlendirilmiştir.

Standardın yayımlanmasıyla birlikte uluslararası ve ulusal literatürde konuyla ilgili çok fazla araştırma yapılmıştır. Çalışmalarda KDK’ların hangi hususları içerdiği ve belirtilme sıklıkları araştırılmıştır. Bununla birlikte literatürde açıklanan KDK’ları belirleyen faktörleri inceleyen çalışmalar da “Tušek ve Ježovita, 2018; Velte, 2018; Ferreira ve Morais, 2019; Njenga, 2019; Oghuvwu ve Orakwue, 2019; Pinto ve Morais, 2019; Shao, 2020; Suttipun, 2020; Wuttichindanon ve Issarawornrawanich, 2020; Yalçın, 2020; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2021” yer almaktadır. Türkiye açısından ise literatürde sınırlı sayıda çalışma yer almakta olup, BIST imalat sektöründe yer alan firmalara özgü değerler ile açıklanan KDK’lar arasındaki ilişkiyi araştırmayı amaçlayan bu çalışmanın literatürdeki eksikliği tamamlayacağı düşünülmektedir. Bu amaç kapsamında, KDK’ları etkileyen firmaya özgü değerler panel regresyon modeli ile incelenmiştir. Bu çalışma, Türkiye kapsamında standardın yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar (2017-2023) olan firmalara özgü verileri geniş bir yıl aralığında incelemesi bakımından kapsam ve elde edilen bulgular itibariyle literature katkısı önemlidir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Uluslararası düzenlemeye paralel bir biçimde Türkiye’de “Kamu Gözetimi Kurumu” tarafından 2017 yılında “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı” yayımlanmıştır. Söz konusu standardın yayımlanmasıyla birlikte uluslararası ve ulusal literatürde konuyla ilgili çok fazla araştırma yapılmıştır. Ulusal literatürde yer alan çalışmaların genelinde² bağımsız denetim raporlarında sunulan KDK’ların hangi hususları içerdiği ve belirtilme sıklıkları incelenmiştir. Bu çalışmanın kapsamı gereği literatür incelemesi açıklanan KDK’ları etkileyen hususları araştıran uluslararası ve ulusal çalışmaları içerecek biçimde sınırlandırılmıştır. Söz konusu çalışmalar ve elde edilen bulgular ise şöyledir:

² Özcan ve Günlük (2021); Aktaş ve Acar (2020); Arzova ve Şahin (2020); Akdoğan ve Bülbül (2019); Ertan ve Kızık (2019); İşseveroğlu (2019); Kavut ve Güngör (2018); Uzun ve Köylü (2017) tarafından yapılan çalışmalar bu çalışmalara örnek olarak verilebilir.

Tuşek ve Ježovita (2018) tarafından yapılan çalışmada Hırvatistan'daki borsada listelenen firmaların açıkladıkları kilit denetim konularını 2016-2017 yılı itibariyle incelemişlerdir. Çalışma sonucunda dört büyük denetim firması (BİG4)³ tarafından denetlenen firmaların daha fazla sayıda KDK açıkladıkları belirlenmiştir.

Velte (2018) çalışmasında denetim komitelerindeki cinsiyet çeşitliliğinin kilit denetim konuları açıklamalarının etkileyip etkilemediğini araştırmıştır. Çalışmada Londra Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören firmaların 2014-2015 yılı verileri regresyon analiziyle incelenmiştir. Çalışma sonucunda denetim komitesinde daha fazla kadın üye bulunan firmaların daha fazla kilit denetim konuları açıkladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Ferreira ve Morais (2019) tarafından yapılan çalışmada firmaların özelliklerinin açıklanan KDK sayısı üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmada Sao Paulo Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen 447 firmanın 2016 yılı verisi sıradan en küçük kareler yöntemiyle analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda BİG4 tarafından denetlenen firmaların daha fazla sayıda KDK açıkladıkları belirlenmiştir.

Njenga (2019) çalışmasında açıklanan KDK'ları etkileyen faktörleri araştırmıştır. Çalışmada Ulusal Hindistan Borsası'nda listelenen denetim firmalarından 136 katılımcıya anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda firma büyüklüğü, yıllar içindeki raporlama eğilimi, denetçi türü ve firmanın faaliyette bulunduğu sektör ile açıklanan KDK'lar arasında ilişki olduğu belirlenmiştir. Ayrıca KDK'ları etkileyen ana etkenlerin uluslararası standartlar ve mevzuatın doğası gereği genel olması bir başka ifadeyle denetçi raporunda rapor edilen KDK'ların formları, formatı ve sayısının standart ve mevzuat kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Oghuvwu ve Orakwue (2019) tarafından yapılan çalışmada KDK'ların açıklanmasını belirleyen unsurlar araştırılmıştır. Çalışmada 15 bankanın 2016-2017 yılı verileri kesirli regresyon yöntemi ile incelenmiştir. Araştırma neticesinde denetim ücretleri ile KDK'ların açıklanması arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Ayrıca firma büyüklüğü ile KDK'ların açıklanması arasında anlamlı olmayan pozitif bir ilişki saptanmıştır.

Pinto ve Morais (2019) tarafından yapılan çalışmada KDK'ların açıklanmasında önemli olan hususları Avrupa örnekleminde incelemişlerdir. Çalışmada FTSE 100, CAC 40 veya AEX 25'teki firmaların 2016 yılı verilerini kesitsel regresyon modeli ile araştırmışlardır. Çalışma sonucunda denetçi ücreti ile raporlanan KDK'ların sayısı arasında pozitif bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bankaların açıklanan kilit denetim konularının sayısının az olduğu ve bu durumun nedeninin bankaların düzenleme ve denetleme ilkelerinin diğer sektörlerle göre daha ağır ve kurallı olmasından kaynaklanabileceği ifade edilmiştir.

Shao (2020) çalışmasında kilit denetim konularının açıklanma durumunu etkileyen faktörleri araştırmıştır. Çalışmada Çin Borsasında listelenen firmaların 2016-2018 yılı verileri panel regresyon analiziyle incelenmiştir. Çalışma sonucunda firmanın büyüklüğü, denetim dönemi, firmanın sektör uzmanlığı, denetçinin cinsiyeti, çalışma yılı ve sektör uzmanlığının kilit denetim konularının açıklanmasını önemli ölçüde etkilediği saptanmıştır.

Suttipun (2020) çalışmasında Tayland Borsası'nda işlem gören 150 firmanın raporlanan kilit denetim konularını etkileyen faktörleri 2016-2018 yılları itibariyle içerik analizi ve çoklu regresyon analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışma sonucunda firma büyüklüğünün raporlanan kilit denetim konuları üzerine pozitif etkisi olduğu; karlılığın ise raporlanan kilit denetim konuları üzerine negatif etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte firma yaşı ve denetçi rotasyonu değişkenlerinin raporlanan kilit denetim konuları üzerine anlamlı bir etkisi olmadığı saptanmıştır.

Wuttichindanon ve Issarawornrawanich (2020) tarafından yapılan çalışmada Tayland'da açıklanan kilit denetim konularını belirleyen faktörler araştırılmıştır. Çalışmada Tayland Menkul Kıymetler ve Borsasında listelenen firmaların 2016-2017 yılı verileri çoklu regresyon analiziyle incelenmiştir. Çalışma sonucunda BİG4 tarafından denetlenen firmaların daha fazla sayıda KDK raporladıkları belirlenmiştir. Ayrıca bağımsız yönetici sayısı çok olan firmalarda da daha fazla sayıda KDK açıklandığı gözlenmiştir.

Yalçın (2020) çalışmasında raporlanan KDK sayısını etkileyen faktörleri incelemiştir. Çalışmada BIST İmalat Sanayiinde listelenen 171 firmaya özgü 2017-2019 yılı verisi çoklu regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Araştırma neticesinde BİG4 tarafından denetlenen ve denetim firmasını bir önceki yıl değiştiren firmaların daha az sayıda KDK raporladıkları belirlenmiştir.

Varıcı ve Kalıpçı Çağırın (2021) tarafından yapılan çalışmada KDK'ları etkileyen faktörleri BIST KOBİ Sanayiinde listelenen firmalar kapsamında araştırmışlardır. 39 firmanın 2018-2019 yılları verisini çoklu doğrusal regresyon analizi ve içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışma neticesinde büyüklük, denetçi türü ve cari oranın açıklanan KDK sayısını etkilediği bulgusuna ulaşmışlardır.

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde, firmaların raporladıkları KDK'ları etkileyen faktörlerin incelenen ülke ve firma örneklemine göre farklılıklar gösterdiği görülmektedir. Zira bazı çalışmalarda denetçi türü, firma büyüklüğü,

³ Bundan sonra BİG4 olarak bahsedilecektir.

kaldıraç gibi değişkenlerin açıklanan KDK'lar üzerine pozitif etkisini tespit eden çalışmalar bulunduğu gibi benzer değişkenlerin açıklanan KDK'lar üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığını saptayan çalışmalar da bulunmaktadır.

3. VERİ SETİ VE YÖNTEM

Araştırma kapsamında BIST İmalat Sektöründeki 158 firmanın 2017-2023 yılı verileri incelenmiştir. Firmalara özgü incelenen veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ve firmaların kurumsal internet adreslerinde yayımladıkları finansal raporlardan ve bağımsız denetim raporlarından temin edilmiştir.

24 Mayıs 2024 tarihi itibarıyla KAP'da yer alan bilgilere göre BIST İmalat Sektöründe 229 firma listelenmektedir. Araştırma yapılan dönemde 71 firmanın incelemeye tabi bazı verilerine ulaşılamamıştır. Bu kapsamda 158 firmanın 2017-2023 yılı verileri analiz edilmiştir. Bahse konu durum araştırmanın kısıtı olarak değerlendirilmiştir.

Araştırma kapsamında firmaya özgü değerlerin açıklanan KDK'lar üzerine etkisi panel veri analizi yöntemiyle incelenmiştir. Bu bağlamda oluşturulan panel regresyon model denklemi şöyledir:

$$KDK_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1(Ln\ SIZE)_{(i,t)} + \beta_2(LEV)_{(i,t)} + \beta_3(ROA)_{(i,t)} + \beta_4(LnAGE)_{(i,t)} + \beta_5(BİG4)_{(i,t)} + e_{it}$$

Model denkleminde yer alan değişkenlere özgü bilgiler aşağıda yer almaktadır.

$KDK_{(i,t)}$: Açıklanan kilit denetim konuları sayısı

$Ln\ SIZE_{(i,t)}$: Firma büyüklüğü [Toplam aktifin logaritmik değeri]

$LEV_{(i,t)}$: Kaldıraç $\frac{[Toplam\ Borç]}{[Toplam\ Aktif]}$

$ROA_{(i,t)}$: Aktif Karlılık $\frac{[Net\ Kar\ (Zarar)]}{[Toplam\ Aktif]}$

$Ln\ AGE_{(i,t)}$: Firma yaşı [Firma faaliyet süresinin logaritmik değeri]

$BİG4_{(i,t)}$: Denetim firmasının büyüklüğü [Dört büyük denetim firması ise 1, değilse 0]

$e_{(i,t)}$: Hata terimi

Araştırma kapsamı gereği açıklanan KDK sayısı bağımlı değişken; $SIZE$, LEV , ROA ve AGE değişkenleri bağımsız değişken ve $BİG4$ kukla değişken olarak ele alınmıştır.

Model denkleminde yer alan “ $i = 1, 2, \dots, \dots, N$ firma sayısını (158 firma); $t = 1, 2, 3, \dots, \dots, T$ zaman dönemlerini (7 yıl -2017-2023)” ifade etmektedir. “ $N \times T$ ” ise araştırmanın veri setinde bulunan gözlem sayısı toplamını ($158 \times 7 = 1106$) vermektedir. Nitekim araştırmada 158 firmanın 7 yıllık veri seti incelenmiştir (Özşahin Koç ve Deran 2024a: 86; Özşahin Koç ve Deran 2024b: 677; Özşahin Koç vd., 2023: 1291).

4. BULGULAR

Araştırma değişkenlerine özgü tanımlayıcı istatistikler aşağıda Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum	Skewness	Kurtosis	Jarque-Bera
KDK	1,806	0,914	1	7	1,462	6,579	985,107
$LnSIZE$	20,127	1,938	14,513	26,304	-0,016	2,990	0,051
ROA (%)	0,062	0,139	-2,051	0,587	-3,466	54,046	122298,4
LEV (%)	0,548	0,296	0,052	4,401	4,719	54,012	124025,1
$LnAGE$	3,623	0,510	0	4,477	-1,846	8,168	1859,543
$BİG4$	0,462	0,498	0	1	0,148	1,022	184,355

$N=1106$

Tabloya göre KDK 'ların minimum değerinin 1, maksimum değerinin ise 7 olduğu görülmektedir. Bu bağlamda incelenen firmalar kapsamında en fazla 7 kilit denetim konusunun açıklandığını ifade etmek mümkündür. ROA 'nın minimum (-2,051) ve maksimum (0,587) değerleri arasında farklılık bulunduğu ve mevcut durumun nedeninin BIST İmalat Sektörü'nde yer alan firmaların büyüklüklerinin farklı düzeylerde olmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Değişkenlere özgü skewness ve kurtosis değerlerinin sırasıyla 0 ve 3 olması normal dağıldığını ifade etmektedir (D'agostino vd., 1990). Bu kapsamda değişkenlerin kurtosis değerlerine bakıldığında KDK , ROA , LEV ve $LnAGE$

değişkenlerinin normal dağılımdan daha sivri olduğu ifade edilebilmektedir. Ayrıca Jarque bera değerlerine göre değişkenlerin normal dağılmadığı gözlenmiştir.

Araştırmada seriler normal dağılmadığından dolayı Spearman Korelasyon Testi uygulanmış olup ulaşılan değerler Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Korelasyon Matrisi

<i>Değişken</i>	<i>KDK</i>	<i>SIZE</i>	<i>ROA</i>	<i>LEV</i>	<i>LnAGE</i>	<i>BİG4</i>
<i>KDK</i>	1,000					
<i>LnSIZE</i>	0,152***	1,000				
<i>ROA (%)</i>	-0,025	0,048	1,000			
<i>LEV (%)</i>	0,112***	0,024	-0,420***	1,000		
<i>LnAGE</i>	-0,009	0,301***	0,095***	0,018	1,000	
<i>BİG4</i>	-0,106***	0,250***	0,069**	0,210***	0,391***	1,000

Not: ***p<0,01, **p<0,05, *p<0,10.

Ulaşılan değerler incelendiğinde KDK ile SIZE ve LEV değişkenleri arasında %1 önem seviyesinde pozitif, BİG4 değişkeni ile ise negatif bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Bu bağlamda firmaya özgü değerlerden aktif büyüklük, kaldıraç ve denetim firmasının BİG4 “Deloitte, Ernst & Young, KPMG ve PricewaterhouseCoopers” olmasının açıklanan KDK’lar ile ilişkili olduğu ifade edilebilir. Ayrıca elde edilen bulgulara göre bağımsız değişkenler arasında yüksek korelasyon bulunmadığı görülmekte olup bu durum çoklu doğrusal bağlantı problemini ortadan kaldırmaktadır (Aydingülü Sakalsız ve Süsay Alkan, 2024: 445). Bahse konu çoklu doğrusal bağlantı sorunu varyans büyütme faktörüyle belirlenebilir (Aydingülü Sakalsız ve Süsay Alkan, 2024: 446; Yerdelen Tatoğlu, 2020). Hesaplanan VIF değerleri Tablo 3’de yer almaktadır.

Tablo 3. Varyans Büyütme Faktörü (VIF) Sonuçları

<i>Değişken</i>	<i>VIF</i>
<i>LnSIZE</i>	1,107
<i>ROA (%)</i>	1,419
<i>LEV (%)</i>	1,440
<i>LnAGE</i>	1,183
<i>BİG4</i>	1,216
<i>Ortalama VIF= 1,273</i>	

Varyans büyütme faktörü değerleri ortalamasının 5’ten küçük olması (1,273 <5) modelin çoklu doğrusal bağlantı sorunu bulunmadığını göstermektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2020: 260; Özşahin Koç ve Deran, 2024b: 679).

Araştırma modeli kapsamında birimler arasında korelasyon (yatay kesit bağımlılığı) bulunup bulunmadığını belirlemek için Pesaran (2004) CD Testi⁴ uygulanmış olup her bir değişken için ulaşılan istatistikî değerler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4. Birimler Arasında Korelasyon (Yatay Kesit Bağımlılığı) Sonuçları

<i>Değişken</i>	<i>Pesaran (2004) CD Testi</i>	<i>Test Edilen Hipotezler</i>	<i>Sonuç</i>
<i>LnSIZE</i>	280,148***		
<i>ROA (%)</i>	294,448***	$H_0 = \text{Birimler arası korelasyon yoktur.}$	$0,00 < 0,05 H_0 \text{ reddedilir.}$
<i>LEV (%)</i>	34,341***	$H_1 = \text{Birimler arası korelasyon vardır.}$	$\text{Birimler arası korelasyon vardır.}$
<i>LnAGE</i>	44,759***		

Not: ***p<0,01, **p<0,05, *p<0,10.

⁴ “Pesaran’ın Testi, T<N olduğu durumda kullanılır.”

Ulaşılan bulgulara göre modelde yatay kesit bağımlılığı bulunmaktadır ve bu sebeple panel analizde ikinci nesil birim kök testi yapılmalıdır (Yerdelen Tatoğlu, 2020: 260; Aydingülü Sakalsız ve Süsay Alkan, 2024: 446). Baltagi (2005), 15 yılın altında zaman boyutu olan veri seti kapsamında birim kök testine gerek olmadığını belirtir (Özşahin Koç ve Deran 2024a: 86). Bu çalışmada 7 dönem incelendiği için ikinci nesil birim köke bakılmamıştır. Araştırma modeli kapsamında uygulanan panel verinin, birim ve zaman etkilerinin varlığı “*Breusch-Pagan Lagrange Çarpanı (LM) Testi, F Testi ve Olabilirlik Oranı (LR) Testi*” ile sınanmış olup elde edilen test istatistiği sonuçları Tablo 5’te raporlanmıştır.

Tablo 5. Birim/Zaman Etkileri Test Sonuçları

<i>Birim/Zaman Etki</i>	<i>F Testi</i>	<i>LR</i>	<i>LM</i>
<i>Birim Etki</i>	8,27 ***	443,20***	793,44***
<i>Zaman Etki</i>	5,67 ***	15,30***	0,0000

Not: *** $p < 0,01$, ** $p < 0,05$, * $p < 0,10$.

F ve LR testleri ile incelendiğinde Model’de hem birim etkisinin olduğu; hem de zaman etkisinin olduğu tespit edilmiştir. LM test istatistiği sonuçlarına göre ise birim etkinin bulunduğu ($0,0000 < 0,05$) ancak zaman etkisinin olmadığı ($1,0000 > 0,05$) gözlenmiştir. Test sonuçlarına göre Model iki yönlü panel veri modeli olup sabit-tesadüfi etkiler tahmincilerinden hangisinin geçerli olduğunu saptamak için Hausman testi uygulanmış ve elde edilen bulgulara göre $0,0001 < 0,05$ sabit etkiler modelinin geçerli olduğu belirlenmiştir.

Araştırma modelinin geçerli tahmincisi sabit etkiler olduğundan dolayı değişen varyansın belirlenmesi için Değiştirilmiş Wald Testi uygulanmıştır (Ün, 2018: 76-77). Elde edilen bulgular kapsamında $0,0000 < 0,05$ H_0 reddedilir. Araştırma modelinde değişen varyans bulunmaktadır. Ayrıca otokorelasyon için “*Bhargava, Franzini ve Narendranathan’ın Durbin Watson (DW) ve Baltagi-Whu LBI*” testleri uygulanmıştır (Yerdelen Tatoğlu, 2020: 241). Elde edilen test değerleri sırasıyla 1.1944391 ve 1.6300219 olup 2 kabul edilen kritik değerden küçük olduğu için H_0 reddedilir. Modelde otokorelasyonun var olduğu belirlenmiştir.

Nitekim araştırma modeli kapsamında otokorelasyon, değişen varyans ve birimler arası korelasyon olduğundan ötürü modele Driscoll-Kraay (1998) standart hatalar dirençli tahmincisi uygulanmış olup ulaşılan panel regresyon sonuçları Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Panel Regresyon Sonuçları

<i>Bağımsız Değişkenler</i>	<i>Standartlaştırılmış Beta Katsayıları</i>	<i>T değeri</i>	<i>Standart Hata</i>
<i>LnSIZE</i>	0,061	1,02	0,060
<i>ROA (%)</i>	-0,387	-1,35	0,287
<i>LEV (%)</i>	-0,185	-1,62	0,114
<i>LnAGE</i>	-0,495*	-1,97	0,251
<i>BİG4</i>	0,367***	-4,17	0,088

$F = 16,49$

$N = 1106$

Not 1: *** $p < 0,01$; ** $p < 0,05$; * $p < 0,10$ seviyesinde anlamlı

Bağımlı Değişken: KDK

Bağımsız Değişken: Ln SIZE, ROA, LEV, Ln AGE, BİG4

Araştırma bulgularına göre BİG4 değişkeninin %1 önem düzeyinde KDK değişkeni üzerinde anlamlı ve pozitif etkisinin bulunduğu saptanmıştır. Bu kapsamda dört büyük denetim firmalarından birisi ile denetlenen firmaların daha fazla sayıda kilit denetim konusu açıkladıkları saptanmıştır. Elde edilen bu bulgu literatürde yer alan (Velte, 2018; Tušek ve Ježovita, 2018; Ferreira ve Morais, 2019; Njenga, 2019; Wuttichindanon ve Issarawornrawanich, 2020) tarafından yapılan çalışmalarla desteklenmektedir. Diğer taraftan Yalçın, (2020); Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, (2021) tarafından yapılan çalışmalarda ise BİG4 tarafından denetlenen firmaların daha az sayıda KDK raporladıkları belirlenmiştir. Söz konusu bulgular bu çalışmada elde edilen bulgu ile çelişmektedir. Bununla birlikte LnAGE değişkeninin %10 anlamlılık seviyesinde KDK değişkeni üzerinde negatif anlamlı etkisi bulunduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmada elde edilen bulgunun aksine Suttipun (2020); Varıcı ve Kalıpçı Çağırın (2021) tarafından yapılan çalışmalarda firma yaşının raporlanan KDK’lar üzerine anlamlı bir etkisi olmadığı saptanmıştır. Ayrıca büyüklük, aktif karlılık ve kaldıraç değişkenlerinin açıklanan KDK’lar üzerine anlamlı bir etkisi bulunmadığı saptanmıştır. Oghuvwu ve Orakwue (2019) çalışmalarında firma büyüklüğü ile KDK’ların açıklanması arasında anlamlı olmayan bir ilişki tespit etmiştir. Elde edilen bu bulgu bu çalışmada elde edilen bulguyu destekler niteliktedir. Literatürde yer alan bazı çalışmalarda (Velte, 2018; Njenga, 2019; Pinto ve Morais, 2019; Shao, 2020; Suttipun, 2020; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2021) firma büyüklüğünün

raporlanan KDK'lar üzerine pozitif etkisi olduğu saptanmıştır. Söz konusu bu bulgular elde edilen bulgudan farklılaşmaktadır. Bu durumun incelenen ülke örnekleminin ve piyasa özelliklerinin farklılıklarından kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Velte (2018); Pinto ve Morais (2019) çalışmalarında kaldıraç değişkeninin açıklanan KDK'ların sayısı üzerinde bir etkisi olmadığını tespit etmiştir. Literatürde elde edilen bulgular bu çalışmada elde edilen bulguyu destekler niteliktedir.

5. SONUÇ

Uluslararası ve ulusal standartlar çerçevesinde yapılan düzenlemeler neticesinde KDK'lar bağımsız denetim raporlarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu bağlamda denetçilerin önemli gördükleri ve odaklandıkları hususları içeren raporlanan KDK'lar firma ile ilgili bilgi kullanıcılarını da yakından ilgilendirmektedir. Zira her biri firmaya yönelik olarak raporlanan KDK'lar ile bilgi kullanıcıları firma ile ilgili daha özellikli açıklamalara vakıf olmakta ve bu sayede daha doğru kararlar alabilmektedir.

Firmalar nezdinde raporlanan KDK'ları etkileyen faktörlerin neler olduğunu araştırmak çalışmanın motivasyonu olmuştur. Bu kapsamda açıklanan KDK'ları etkileyen firmaya özgü bileşenlerin neler olduğunu tespit etmek çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaç kapsamında firmanın büyüklüğü, aktif karlılığı, kaldıraç, firmanın faaliyet süresi ve dört büyükler tarafından denetlenip denetlenmediği gibi ana değişkenlerinin açıklanan KDK'lara etkisi araştırılmıştır. Bu bağlamda, BIST İmalat Sektöründe listelenen 158 firmanın 2017-2023 yılı verileri panel veri analiz yöntemiyle analiz edilmiştir. Yapılan analizler neticesinde dört büyük denetim firmalarından birisi ile denetlenen firmaların daha fazla sayıda KDK raporladıkları belirlenmiştir. Bu kapsamda, denetim raporlarında sunulan denetim görüşünün en önemli belirleyicilerinden birinin denetim firmasının büyüklüğü olduğunu ifade etmek mümkündür. Nitekim dört büyükler olarak ifade edilen büyük denetim firmalarının daha yüksek ücret ödeyerek nitelikli iş gücü çalıştırması, daha gelişmiş kurumsal ve teknolojik alt yapıya sahip olması ve tüm bunların sonucunda daha detaylı raporlama ile daha fazla sayıda KDK açıkladıkları değerlendirilmektedir.

Çalışmada firmanın faaliyette bulunduğu sürenin açıklanan KDK'lar üzerinde negatif anlamlı etkisi bulunduğu belirlenmiştir. Uzun yıllar faaliyetlerini devam ettiren firmaların daha etkin bir kurumsal yönetim mekanizmasına sahip, daha güçlü rekabet stratejileri geliştirerek rakipleri ile rekabet konusunda iyi bir konumda ve dolayısıyla daha sürdürülebilir bir firma olduğu değerlendirilmekte olup bu firmaların daha fazla sayıda KDK açıklamaları beklenmektedir. Ancak elde edilen bulguya göre firmaların faaliyette buldukları süre artmasına rağmen açıkladıkları KDK sayısı azalmaktadır. Bu durumun nedeninin denetim profesyonellerinin mali tablolarında en önemli gördükleri konuların az sayıda olması, başka bir deyişle az sayıda KDK'lar belirlemeleri ve açıklamaları olabileceği değerlendirilmektedir.

Firmaya özgü değerlerden büyüklük, aktif karlılık ve kaldıraç değişkenlerinin açıklanan KDK'lar üzerinde bir etkisi bulunmadığı saptanmıştır. Firmaların aktif büyüklükleri arttıkça daha fazla riske maruz kalacağı, dolayısıyla denetim kapsamında açıklanan KDK sayısının da artacağı değerlendirilmektedir. Literatürde yer alan çalışmaların bazılarında da "Velte, 2018; Njenga, 2019; Pinto ve Morais, 2019; Shao, 2020; Suttipun, 2020; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2021" bu doğrultuda bulgular elde edilmiştir. Ancak bu çalışmada firmaların aktif büyüklüğü arttıkça açıklanan KDK sayısının artmadığı gözlenmiştir. Kaldıraç oranı, firmanın finansal riski hakkında bilgi sunan önemli bir göstergedir. Bu bağlamda kaldıraç oranı dolayısıyla finansal riski yüksek olan firmaların raporlamalarında daha fazla KDK açıklayacağı değerlendirilmektedir. Bu çalışmada ise finansal riskin açıklanan KDK üzerinde etkisi bulunmadığı tespit edilmiştir. Literatürde de benzer bulgular elde eden çalışmalar "Velte (2018); Pinto ve Morais (2019)" bulunmaktadır. Bu kapsamda örneklem kapsamında incelenen firmaların yüksek finansal riske maruz kalmadığı ifade edilebilir.

Elde edilen bulgulara göre firmaya özgü bileşenlerden firma faaliyet süresinin ve denetim firmasının büyüklüğünün açıklanan KDK üzerinde etkisi olduğu gözlenmiştir. Bununla birlikte firmanın büyüklüğünün, aktif karlılığının ve finansal kaldıraçın açıklanan KDK üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmada BDS 701'in uygulanmaya başladığı günden bugüne kadar firmaların yayınlamış oldukları bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarda yer alan veriler incelenerek bulgulara ulaşılmıştır. Ulusal literatürde bu kapsamda sınırlı çalışma bulunmasını göz önüne alarak, ileride yapılacak olan çalışmaların farklı sektör ve endekslerde ilave değişkenlerle yapılması araştırmacılara ve sektör temsilcilerine katkı sunacaktır.

Ekler**Ek 1: BIST İmalat Sektörü İncelenen Firma Listesi**

Sıra	Kod	Firma Unvanı
1	ACSEL	ACISELSAN ACIPAYAM SELÜLOZ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
2	ADEL	ADEL KALEMCİLİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
3	AFYON	AFYON ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş.
4	AKCNS	AKÇANSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
5	ATEKS	AKIN TEKSTİL A.Ş.
6	AKSA	AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.
7	ALCAR	ALARKO CARRIER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
8	ALKIM	ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.
9	ALKA	ALKİM KAĞIT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
10	AEFES	ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİİ A.Ş.
11	ASUZU	ANADOLU ISUZU OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
12	ARCLK	ARÇELİK A.Ş.
13	ARSAN	ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
14	AVOD	A.V.O.D. KURUTULMUŞ GIDA VE TARIM ÜRÜNLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
15	AYGAZ	AYGAZ A.Ş.
16	BAGFS	BAGFAŞ BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.
17	BAKAB	BAK AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
18	BNTAS	BANTAŞ BANDIRMA AMBALAJ SANAYİ TİCARET A.Ş.
19	BANVT	BANVİT BANDIRMA VİTAMİNLİ YEM SANAYİİ A.Ş.
20	BASCM	BAŞTAŞ BAŞKENT ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
21	BTCİM	BATIÇİM BATI ANADOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.
22	BSOKE	BATISÖKE SÖKE ÇİMENTO SANAYİİ T.A.Ş.
23	BAYRK	BAYRAK EBT TABAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
24	BRKSN	BERKOSAN YALITIM VE TECRİT MADDELERİ ÜRETİM VE TİCARET A.Ş.
25	BLCYT	BİLİCİ YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
26	BRKO	BİRKO BİRLEŞİK KOYUNLULULAR MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
27	BRMEN	BİRLİK MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ İŞLETMESİ A.Ş.
28	BRSAN	BORUSAN MANNESMANN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
29	BFREN	BOSCH FREN SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
30	BOSSA	BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ T.A.Ş.
31	BRISA	BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
32	BURCE	BURÇELİK BURSA ÇELİK DÖKÜM SANAYİİ A.Ş.
33	BURVA	BURÇELİK VANA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
34	BUCİM	BURSA ÇİMENTO FABRİKASI A.Ş.
35	CCOLA	COCA-COLA İÇECEK A.Ş.
36	CELHA	ÇELİK HALAT VE TEL SANAYİİ A.Ş.
37	CEMAS	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.
38	CEMTS	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
39	CMBTN	ÇİMBETON HAZIRBETON VE PREFABRİK YAPI ELEMANLARI SAN.VE TİC A.Ş.
40	CMENT	ÇİMENTAŞ İZMİR ÇİMENTO FABRİKASI T.A.Ş.
41	CIMSA	ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
42	CUSAN	ÇUHADAROĞLU METAL SANAYİ VE PAZARLAMA A.Ş.
43	DAGI	DAGI GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
44	DARDL	DARDANEL ÖNENTAŞ GIDA SANAYİ A.Ş.
45	DMSAS	DEMİSAŞ DÖKÜM EMAYE MAMÜLLERİ SANAYİ A.Ş.
46	DERİM	DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
47	DESA	DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
48	DEVA	DEVA HOLDİNG A.Ş.
49	DNISI	DİNAMİK ISI MAKİNA YALITIM MALZEMELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
50	DIRIT	DİRİTEKS DİRİLİŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
51	DITAS	DİTAŞ DOĞAN YEDEK PARÇA İMALAT VE TEKNİK A.Ş.

52	DGNMO	DOĞANLAR MOBİL YA GRUBU İMALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
53	DOGUB	DOĞUSAN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
54	DOKTA	DÖKTAŞ DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
55	DURDO	DURAN DOĞAN BASIM VE AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
56	DYOBY	DYO BOYA FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
57	EGEEN	EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.
58	EGGUB	EGE GÜBRE SANAYİ A.Ş.
59	EGPRO	EGE PROFİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
60	EGSER	EGE SERAMİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
61	EPLAS	EGEPLAST EGE PLASTİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
62	EKIZ	EKİZ KİMYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
63	EMKEL	EMEK ELEKTRİK ENDÜSTRİSİ A.Ş.
64	EMNIS	EMİNİŞ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
65	ERBOS	ERBOSAN ERCİYAS BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
66	EREGL	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.
67	ERSU	ERSU MEYVE VE GIDA SANAYİ A.Ş.
68	FADE	FADE GIDA YATIRIM SANAYİ TİCARET A.Ş.
69	FMIZP	FEDERAL-MOGUL İZMİT PİSTON VE PİM ÜRETİM TESİSLERİ A.Ş.
70	FROTO	FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.
71	FORMT	FORMET METAL VE CAM SANAYİ A.Ş.
72	FRIGO	FRİGO-PAK GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
73	GEDZA	GEDİZ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
74	GENTS	GENTAŞ DEKORATİF YÜZEYLER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
75	GEREL	GERSAN ELEKTRİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
76	GOODY	GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.
77	GOLTS	GÖLTAŞ GÖLLER BÖLGESİ ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
78	GUBRF	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.
79	HATEK	HATEKS HATAY TEKSTİL İŞLETMELERİ A.Ş.
80	HEKTS	HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.
81	ISKPL	IŞIK PLASTİK SANAYİ VE DIŞ TİCARET PAZARLAMA A.Ş.
82	ISDMR	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.
83	IZMDC	İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.
84	IZFAS	İZMİR FIRÇA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
85	JANTS	JANTSA JANT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
86	KAPLM	KAPLAMIN AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
87	KRDMA, KRDMB, KRDMD	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
88	KARSN	KARSAN OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
89	KRTEK	KARSU TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
90	KARTN	KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
91	KATMR	KATMERCİLER ARAÇ ÜSTÜ EKİPMAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
92	KENT	KENT GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
93	KERTV	KEREVİTAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
94	KRVGD	KERVAN GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
95	KLMSN	KLİMASAN KLİMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
96	KNFRT	KONFRUT GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
97	KONYA	KONYA ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.
98	KORDS	KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş.
99	KRSTL	KRİSTAL KOLA VE MEŞRUBAT SANAYİ TİCARET A.Ş.
100	KUTPO	KÜTAHYA PORSELEN SANAYİ A.Ş.
101	LUKSK	LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
102	MAKTK	MAKİNA TAKIM ENDÜSTRİSİ A.Ş.
103	MRSHL	MARSHALL BOYA VE VERNİK SANAYİ A.Ş.
104	MEGAP	MEGA POLİETİLEN KÖPÜK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
105	MNDRS	MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

106	MERCN	MERCAN KİMYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
107	MERKO	MERKO GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
108	MNDTR	MONDİ TURKEY OLUKLU MUKAVVA KAĞIT VE AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
109	NIBAS	NİĞBAŞ NİĞDE BETON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
110	NUHCM	NUH ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.
111	OTKAR	OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.
112	OYLUM	OYLUM SİNAİ YATIRIMLAR A.Ş.
113	OZRDN	ÖZERDEN PLASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
114	PARSN	PARSAN MAKİNA PARÇALARI SANAYİİ A.Ş.
115	PENGD	PENGUEN GIDA SANAYİ A.Ş.
116	PETKM	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
117	PETUN	PINAR ENTEGRE ET VE UN SANAYİİ A.Ş.
118	PINSU	PINAR SU VE İÇECEK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
119	PNSUT	PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.
120	POLTK	POLİTEKNİK METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
121	PRZMA	PRİZMA PRES MATBAACILIK YAYINCILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
122	RODRG	RODRİGO TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
123	ROYAL	ROYAL HALI İPLİK TEKSTİL MOBİL YA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
124	RTALB	RTA LABORATUVARLARI BİYOLOJİK ÜRÜNLER İLAÇ VE MAKİNE SANAYİ TİCARET A.Ş.
125	SAFKR	SAFKAR EGE SOĞUTMACILIK KLİMA SOĞUK HAVA TESİSLERİ İHRACAT İTHALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
126	SANFM	SANİFOAM ENDÜSTRİ VE TÜKETİM ÜRÜNLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
127	SARKY	SARKUYSAN ELEKTROLİTİK BAKIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
128	SASA	SASA POL YESTER SANAYİ A.Ş.
129	SAYAS	SAY YENİLENEBİLİR ENERJİ EKİPMANLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
130	SEKUR	SEKURO PLASTİK AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
131	SELGD	SELÇUK GIDA ENDÜSTRİ İHRACAT İTHALAT A.Ş.
132	SEYKM	SEYİTLER KİMYA SANAYİ A.Ş.
133	SILVR	SİLVERLİNE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.
134	SKTAS	SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
135	SNPAM	SÖNMEZ PAMUKLU SANAYİİ A.Ş.
136	TATGD	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.
137	TMPOL	TEMAPOL POLİMER PLASTİK VE İNŞAAT SANAYİ TİCARET A.Ş.
138	TETMT	TETAMAT GIDA YATIRIMLARI A.Ş.
139	TOASO	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.
140	TUCLK	TUĞÇELİK ALÜMİNYUM VE METAL MAMÜLLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
141	TUKAS	TUKAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
142	TRILC	TURK İLAÇ VE SERUM SANAYİ A.Ş.
143	TMSN	TÜMOSAN MOTOR VE TRAKTÖR SANAYİ A.Ş.
144	TUPRS	TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
145	PRKAB	TÜRK PRYSMIAN KABLO VE SİSTEMLERİ A.Ş.
146	TTRAK	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.
147	TBORG	TÜRK TUBORG BİRA VE MALT SANAYİİ A.Ş.
148	ULUSE	ULUSOY ELEKTRİK İMALAT TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.
149	ULUUN	ULUSOY UN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
150	USAK	UŞAK SERAMİK SANAYİ A.Ş.
151	ULKER	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.
152	VANGD	VANET GIDA SANAYİ İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.
153	VESBE	VESTEL BEYAZ EŞYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
154	VESTL	VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
155	VKING	VİKİNG KAĞIT VE SELÜLOZ A.Ş.
156	YATAS	YATAŞ YATAK VE YORGAN SANAYİ TİCARET A.Ş.
157	YKSLN	YÜKSELEN ÇELİK A.Ş.
158	YUNSA	YÜNİSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu (2024)

Kaynakça

- Akdoğan N. & Bülbül S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 1-24.
- Aktaş, R. & 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.
- Aydınçülü Sakalsız, S., & Süsay Alkan, A. (2024). Firmaların karbon emisyonları ile sermaye maliyetleri ilişkisi: Türkiye Örneği. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 26(46), 439-454.
- Baltagi, B., & Wu, P. (1999). Unequally spaced panel data regressions with AR(1) disturbances. *Econometric Theory*, 15(6), 814–823.
- Baltagi, B. H. (2005). *Econometric Analysis of Panel Data*, West Sussex, England: John Wiley&Sons Ltd.
- Bhargava, A., Franzini, L., & Narendranathan, W. (1982). Serial correlation and the fixed effects model. *The Review of Economic Studies*, 49(4), 533–549.
- Breusch, A. T. S., & Pagan, A. R. (1979). A simple test for heteroscedasticity and random coefficient variation. *Econometrica*, 47(5), 1287–1294.
- D'agostino, R., Belanger, A., & D'Agostino, R. J. (1990). A suggestion for using powerful and informative tests of normality. *The American Statistician*. 44(4), 316–321.
- Driscoll, J. C., & Kraay, A. C. (1998). Consistent covariance matrix estimation with spatially dependent panel data. *Review of Economics and Statistics*, 80(4), 549–559.
- Ertan Y. & Kızık E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 263 - 278.
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 262-274.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.
- Kavut, F. L. & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Njenga, S. T. (2019). *An Examination of the determinants of Key Audit Matters reported by companies listed in the Nairobi Securities Exchange* (Doctoral dissertation). Strathmore University, Nairobi, Kenya.
- Oghuvwu, M. E., & Orakwue, A. C. (2019). Determinants of key audit matters disclosure. *Accounting and Taxation Review*, 3(3), 69-77.
- Özcan, M. & Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 22-35.
- Özşahin Koç, F. (2021). Kilit denetim konuları: BİST'te işlem gören turizm şirketlerinin covid-19 öncesi ve sonrası denetim raporlarının incelenmesi. *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 36-45.
- Özşahin Koç, F., Atalay, E., & Deran, A. (2023). The impact of human resources practices on the financial performance of companies: the analysis of BIST 30 companies. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 25(45), 1284-1297.
- Özşahin Koç, F., & Deran, A. (2024a). Borsa İstanbul imalat sektöründe yer alan firmaların borçlanma maliyetlerinin finansal performansa etkisi üzerine araştırma, *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 17(1), 73-98.
- Özşahin Koç, F., & Deran, A. (2024b). A research on the impact of carbon emissions on financial performance of companies in the Borsa Istanbul Sustainability Index. *Alanya Akademik Bakış*, 8(2), 671-686.
- Pesaran, M. H. (2004). General Diagnostic Tests for Cross Section Dependence in Panels. *SSRN Electronic Journal*, (1240).

- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Shao, X. (2020). Research on disclosure status and influencing factors of key audit matters. *Modern Economy*, 11(03), 701.
- Suttipun, M. (2020). Factors influencing key audit matters reporting in Thailand. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 26-39.
- Tušek, B., & Ježovita, A. (2018). The key audit matters as an element of the independent auditor's report—a booster to the corporate governance. *InterEULawEast: journal for the international and european law, economics and market integrations*, 5(2), 242-276.
- Uzay, Ş. & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70.
- Ün, T. (2018). *Panel veri modellerinin varsayım testi*. S. Güriş (Ed.), *Uygulamalı Panel Veri Ekonometrisi* (75-101. ss.), İstanbul: Der Kitabevi.
- Varıcı, İ., & Kalıpçı Çağırın, F. (2021). Kilit denetim konularına etki eden faktörler: BIST KOBİ Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 87-106.
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate social responsibility and environmental management*, 25(5), 748-755.
- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32 (4), 563-584.
- Yalçın, N. (2020). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4220-4230.
- Yerdelen Tatoğlu, F. 2020. *Panel Veri Ekonometrisi*, İstanbul: Beta Yayıncılık.

İnternet Kaynakları

- KGK (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>, Erişim Tarihi: 5.10.2021.

Araştırma Makalesi

DİJİTAL DÖNÜŞÜM IŞIĞINDA İÇ DENETİM ÜZERİNE BİBLİYOMETRİK ANALİZ YAKLAŞIMI (NAVIGATING THE DIGITAL CHANGE IN INTERNAL AUDIT: A BIBLIOMETRIC APPROACH)

Onur ERİŞEN¹

ÖZ

Bu çalışma, iç denetim ve dijitalleşme temalarının bir arada kullanıldığı yayınlar hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmaya yönelik olarak gerçekleştirilmiş olup bibliyometrik analiz yöntemine dayanmaktadır. Çalışmanın genel akışının ve amacının anlatıldığı “giriş” bölümünden sonra yer alan “kavramsal çerçeve” bölümü, iç denetimin tarihsel süreç boyunca yaşadığı değişimi ve endüstriyel gelişmelerden ne şekilde etkilendiğini; dolayısıyla günümüzdeki dijitalleşmenin iç denetim açısından ne gibi bir önem taşıdığını ele almaktadır. Araştırmada kullanılan yayınlar “Scopus” veri tabanından sağlanmış olup bulgular kısmında VOSviewer programı yardımıyla gerçekleştirilen “Ortak yazar analizi”, “Yazarların atf analizi”, “Eserlerin atf analizi”, “Ülkelerin atf analizi”, “Kurumların atf analizi”, “Anahtar sözcük analizi”, “Eserlerin bibliyografik eşleşme analizi”, “Yazarların bibliyografik eşleşme analizi” ve “Ortak yazarların ortak atf analizi” başta olmak üzere çeşitli trendlere, istatistikî bilgilere ve açıklamalara yer verilmiştir. Araştırmada, hızla gelişen dijitalleşme karşısında işletmeler açısından iç denetimin ne denli önemli olduğunu vurgulanmakta, bu sebeple de bu alanda yapılacak olan araştırma ve yayınların sayısının artmasının önemini altı çizilmektedir. Tüm bunların yerine getirilebilmesi içinse, mevcut literatürün çok iyi özümsemesi, hayati bir başlangıç noktası olarak görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: İç Denetim, Dijitalleşme, Bibliyometrik Analiz

JEL Sınıflandırması: M10, M40, M42

ABSTRACT

This study was conducted to obtain in-depth information about publications that integrate the themes of internal audit and digitalization, utilizing bibliometric analysis. The "conceptual framework" section, which follows the "introduction" that explains the general flow and purpose of the study, emphasizes how internal audit has been affected by technological developments throughout history and how it has evolved, highlighting the importance of today's digitalization for internal audit. The publications applied for in this study have been searched from the database "Scopus." The findings section includes various trends and statistical information, especially "Co-authorship of authors analysis," "Citation of authors analysis," "Citation of documents analysis," "Countries' citation analysis," "Citation of organizations analysis," "Co-occurrence of keywords analysis," "Bibliographic coupling of documents analysis," "Bibliographic coupling of authors analysis," and "Co-citation of authors analysis," performed with the help of the VOSviewer program. The research emphasizes the critical importance of internal audit for businesses in the face of rapidly developing digitalization. Therefore, the study underscores the need to increase the number of research and publications in this field. A thorough understanding of the existing literature is a vital starting point to achieve this goal.

Keywords: Internal Audit, Digitalization, Bibliometric Analysis

JEL Classification: M10, M40, M42

¹ Dr. Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-7945-8318, onur.erisen@marmara.edu.tr

1. GİRİŞ

Hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler, işletmeleri ve beraberinde işletmelerin tüm fonksiyonlarını da doğrudan etkilemektedir. Değişmekte olan iş yapış biçimleri, süreçler ve kullanılan dijital araçlar ile birlikte ihtiyaç ve talepler de günden güne farklılık göstermektedir. Bu bağlamda, esas amacı hizmet ettiği kurumlara güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını yerine getirerek değer katmak olan ve disiplinler arası entelektüel sermaye gerektiren bir disiplin olan iç denetim için de tüm bu gelişmeler hayati öneme sahiptir. Dijital dönüşüm süreci, işletmelerin iş yapış biçimlerini ve süreçlerini köklü bir şekilde değiştirirken, iç denetim fonksiyonu bu değişime uyum sağlama konusunda çeşitli zorluk ve fırsatlarla karşı karşıya kalabilmektedir. İç denetçilerin dijital yetkinlikleri, dijital teknolojilerin denetim süreçlerine entegrasyonu ve bu alandaki sınırlı akademik çalışmalar, iç denetimin dijital dönüşüme adaptasyonunda üzerinde durulması gereken çok önemli noktalardır.

Başlangıçta bağımsız denetimin gölgesinde kalan ve ayrı bir meslek olarak kabul edilmeyen iç denetim, ticaretin ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte kendi meslek örgütlerinin kurulması ve standartlarının belirlenmesi sayesinde profesyonel bir kimlik kazanmıştır. Geçirdiği evrim sürecinde, iç denetim her zaman kurum içi ihtiyaçlara cevap verme amacıyla hareket etmiştir. Dolayısıyla, işletme içi süreçlerin dijitalleşmesi, iç denetimin de bu süreçlere uyum sağlamasını gerekli kılmaktadır. İç denetimin değişmekte olan doğası ise, bu alandaki araştırmaların mevcut durumunun çok iyi anlaşılmasını ve değişen trendler dahilinde sayılarının artmasını oldukça kritik hale getirmektedir.

İç denetimin dijital dönüşüme uyum sağlaması, işletmelerin etkin risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine değer katması açısından oldukça büyük bir öneme sahiptir. Ancak, bu alandaki akademik çalışmaların sınırlı olması ve mevcut durumdaki olası belirsizlikler, gelecekteki araştırmalar ve uygulamalar için de bir engel teşkil etmektedir. Bu nedenle, bu çalışmanın amacı, iç denetim ve dijitalleşme alanındaki literatürü sistematik bir şekilde analiz ederek, akademik alandaki hakim temaları ve araştırma boşluklarını ortaya çıkarmaktır. Buna paralel olarak alana hakim araştırmacıların ortaya çıkarılması, ülkelerarası iş birliklerinin incelenmesi ve yıllara göre eğilimlerin belirlenmesi oldukça yararlı görülmektedir. Böylece, gelecekte yapılacak araştırmalar için bir yol haritası sunularak iç denetim uygulamalarının dijital dönüşüme uyum sağlanması sürecine katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda, makalenin ikinci bölümünde “dijitalleşme” ve “iç denetim” kavramlarına ilişkin kavramsal çerçeve sunulacak; dijitalleşmenin beraberinde getirdiği yeni teknolojilerin iç denetim mesleğine olan mevcut ve olası etkileri ile süreçlerde meydana getirdiği değişimler ele alınacaktır. Üçüncü bölümde, araştırma yöntemi olarak seçilen “bibliyometrik analiz” detaylandırılacak ve seçilme sebepleri aktarılacaktır. Dördüncü bölümde, bibliyometrik analiz çerçevesinde gerçekleştirilen dokuz farklı analizde elde edilen bulgulara ve çeşitli istatistikî bilgilere yer verilecektir. Akabinde son bölümde ise, araştırmadan çıkarılan sonuçlar ve en önemlisi öneriler yer alacaktır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Günümüz tanımı itibarıyla iç denetim, IIA tarafından bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek üzere tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2017). Fakat tarihi süreç incelendiğinde, tanımı günümüzdeki haline gelinceye dek iç denetimin ciddi bir değişim geçirdiği görülmektedir.

Genel anlamda denetim, özellikle devletin mali ve idari işlerinde kontrol ihtiyacının hasıl olduğu eski uygarlıklara kadar uzanan eski bir geçmişe sahiptir. Denetimin ilk emarelerinin, yolsuzluğu tespit etmek için işlem kayıtlarının incelendiği eski Mısır, Antik Yunan ve Roma'daki uygulamalara kadar uzandığı bilinmektedir (Pickett, 2010). Muhasebe tarihçisi Richard Brown'a göre denetimin kökeni muhasebe kadar eskiye dayanmakta olup, medeniyetlerin gelişip, bireylerin başkalarının mal varlıklarını yönetmeye başlamasıyla birlikte bu ihtiyacın doğduğu görülmektedir (Mautz & Sharaf, 1961). Önceleri iç ya da dış gibi kesin bir ayrıma sahip olmayan denetim anlayışı, işletme faaliyetleri gelişip karmaşıklaştıkça kendi sınırlarını çizmeye başlamıştır. İşletmelerde yapılan işlerin hem verimliliğinin hem de çalışanların dürüstlüğüünün yönetim tarafından takip edilmek istenmesi, 20. yüzyılın başlarında “iç denetim” fonksiyonunun bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmasını sağlamıştır (Ramamoorti, 2003). Modern anlamda iç denetim ise, İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) 1941 yılında kurulması ile resmîyet kazanmış ve profesyonelleşmiştir. (Sawyer, 2016).

1970'lerde ve 1980'lerde iç denetçiler, çeşitli kurumsal süreçlerin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek için operasyonel denetimleri de içeren daha kapsamlı bir yaklaşım benimsemeye başlamışlardır (Gramling vd., 2004). Bu değişim, etkili iç kontrollerin ve risk yönetiminin kurumsal hedeflere ulaşmak için çok önemli olduğunun farkına varılmasıyla gerçekleşmiştir. Sonraki yıllar ise, iç denetim fonksiyonunun sorumluluklarının ve görev tanımının daha da genişlediği ve risk temelli denetim anlayışına daha fazla vurgu yapıldığı yıllar olmuştur. Bu yaklaşım, denetim

faaliyetlerini kurum içinde belirlenen risklerin önemine göre önceliklendirerek, iç denetçilerin kurumun başarısı için en büyük risk ve tehdidi oluşturan alanlara odaklanmasını ön görmüştür (Moeller, 2009).

20. yüzyılın sonlarından itibaren dijitalleşmenin hız kazanması, denetim süreçlerinin teknolojiyle daha iç içe geçmesine neden olmaya başlamıştır. Bu gelişmeler, iç denetim alanının da önemli ölçüde etkilenmesine yol açmıştır. İş modellerinde ileri teknolojilerin yaygın bir şekilde benimsenmesiyle önem kazanan dijitalleşme kavramı, geleneksel denetim uygulamalarını yeniden tanımlamakta, yönetim ve kontrol mekanizmaları için yeni anlayışlar ortaya koymaktadır (Appelbaum vd., 2017; Möller vd., 2020). Teknolojik ilerlemeler ve dijitalleşmenin sunduğu veri analitiğinin gelişmesiyle birlikte sürekli denetim mümkün kılınmış olup gerçek zamanlı izleme (gözetim) ve proaktif risk yönetiminin de önü açılmıştır (Alles vd., 2018). Bunun yanında gelişmekte olan yapay zeka ve blok zincir gibi teknolojiler, denetim süreçlerini de etkilemekte ve değiştirmekte olup, iç denetçilerin de bu değişime uyum sağlamalarını gerektirmektedir (Kokina vd., 2017; Fedyk vd., 2022; Nair, 2022). Bu durum hem iç denetçilerin mesleki anlamda hayatta kalabilmeleri için, hem de dijital risklere karşı savunmasız duruma düşme ihtimali olan işletmeler için oldukça önemli ve üzerinde durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Mani, 2023; Lenz & Jeppesen, 2022).

Gelişmekte olan teknolojilerin iç denetim ile olan ilişkisini ana hatlarıyla mercek altına almak, çalışmanın öneminin de vurgulanması açısından yerinde olacaktır. Bu bağlamda değinilecek ilk kavram olan ve adı günümüzde de sıkça anılan blok zinciri teknolojisi, merkezi olmayan ve değiştirilemeyen bir defter sistemi sunarak işlemlerde şeffaflığı ve izlenebilirliği artırmaktadır (Treleaven vd., 2017; Han vd., 2023). Denetimde ise bu durum, otomasyonun artmasını ve sistemin bir sürekli denetim mekanizması olarak çalışmasını sağlamakta, denetim çatısı altında rutin iş döngüsüne bağlı çalışma süresini kısaltarak denetçilerin iş yükünü azaltma olanağı sağlamaktadır (Cangemi & Brennan, 2019). Elde edilen bu zaman tasarrufu sayesinde denetçilerin stratejik danışmanlık, derinlemesine analizler ve veri madenciliği gibi farklı faaliyetlere ağırlık verebilmesi de mümkün hale gelebilmektedir (Schmitz & Leoni, 2019). Blok zincirin kullanımı aynı zamanda, işlem verilerine gerçek zamanlı erişimi de mümkün kılmakta, böylece hile ve hata riskini azaltarak denetçilerin odağını blok zincirin bütünlüğünü ve güvenliğini denetlemeye doğru kaydırabilmektedir (Dai & Vasarhelyi, 2017). Blok zincir platformları üzerine inşa edilen akıllı sözleşmeler ise, sözleşmeye dayalı anlaşmaları otomatikleştirmektedir. Fiziki güç ve zaman tasarrufu başta olmak üzere birçok avantaj ve yeniliği getirmesine karşın, daha fazla bilginin şeffaf bir şekilde paylaşılmasını gerektirmekte olup, ekonomiyi tam olarak nasıl etkileyeceği ve olumlu ya da olumsuz yansımalarının ne olacağı henüz net değildir (Cong & He, 2019). Tüm bunlar, iç denetçiler için dikkate alınması önemli noktalar olarak değerlendirilmektedir.

Yapay zeka, büyük veri ve veri analizi, süreç otomasyonunda devrim niteliğindeki diğer güncel kavramlardır. Özellikle sürekli denetim için oldukça önemli bir teknoloji olan büyük veri, riskleri veya verimsiz çalışan birim ya da unsurların tespit edilmesi sürecinde anormallikleri ve eğilimleri belirlemek için büyük veri kümelerinin işlenmesini sağlamaktadır (Zhang vd., 2015). Bununla birlikte yapay zeka odaklı diğer araçlar denetim süreçlerinde verimliliğin artmasını sağlamakta (Adelakun, 2022); hile ve yolsuzluğun tespiti gibi iç denetçiler için oldukça kritik konularda da oldukça büyük rol oynamaktadır (Aldemir & Uysal, 2024). Teknolojik anlamda yaşanan bu değişim ve özellikle büyük verinin işletmelerde stratejik bir araç olarak kullanılması ise, denetçilerin gelecek odaklı - stratejik analiz ve finansal olmayan konulara yönelmesini gerektirebilecektir (Alles, 2015).

Bu kapsamda bir diğer önemli teknolojik kavram olan Robotik Süreç Otomasyonu (RPA) ise denetim süreçlerini içeren rutin görevleri kolaylaştırmakta ve verilerin işlenmesini oldukça hızlandırmaktadır. Böylece, tıpkı dijitalleşmenin getirdiği diğer birçok kavramda da bahsedildiği gibi insan gücünün rutin işlerden çok yaratıcılık, duygusal zeka kullanımı gerektiren süreçler ve karmaşık durumlarda karar alma gibi işlere yönelmesi beklenmektedir (Moffitt vd., 2018). Buna karşın, aynı zamanda denetçilerin otomatize edilmiş bu süreçlerle ilişkili olarak ortaya çıkması muhtemel yeni riskleri de değerlendirmesi gerekmektedir (Gotthardt vd., 2020). Özellikle bu anlamda ortaya çıkan siber güvenlik kavramı, siber tehditlerin artan sıklığı ve karmaşıklığı nedeniyle iç denetim için bir başka kritik odak noktasını oluşturmaktadır (Chambers & Odar, 2015). İç denetçilerin de, işletmelerin BT yönetiminde daha önemli bir rol oynaması ve beraberinde getirdiği siber tehditlere karşı korumalarda rol almaları doğal bir beklenti olarak karşımıza çıkmaktadır (Fountain, 2019; Kassa, 2019). Bu bağlamda iç denetçilerin veri gizliliğinin sağlanması hususunda gerekli departmanlarda iş birliği içinde olması, ortaya çıkabilecek her türlü veri ihlalini önlemek amacıyla uyum sağlama çalışmalarında aktif rol oynaması oldukça önemlidir (Christ vd., 2021).

Tarih sahnesinde ilk olarak klasik denetim anlayışının bir parçasıyken, 1900'lü yıllarda ticaretin gelişmesiyle birlikte kendi kimliğini kazanan ve 2000'lere geldiğinde ise klasik denetçilikten çok yönetimle ortak hareket eden ve proaktif anlayışla değer yaratıcı bir fonksiyon olarak nitelenmeye başlanan iç denetim (Bou-Raad, 2000), gelişen teknolojiler

oldukça mesleki evrimine devam edecek gibi gözükmektedir. Dolayısıyla geleceğe dair bilimsel öngörüler yapabilmek için, mevcut literatür hakkında detaylı bilgi sahibi olabilmek oldukça önemli görülmektedir. Bu noktadan hareketle ilgili çalışmada, literatürdeki trendleri ve etkileşimleri görselleştirerek alandaki mevcut durumu ve araştırma boşluklarını belirleme konusunda oldukça etkili bir yöntem olan bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak dijital dönüşüm ışığında iç denetim alanında öne çıkan yayınların, yazarların ve ana temaların detaylı bir şekilde incelenmesi amaçlanmıştır. Literatür incelendiğinde, benzer çok fazla inceleme yapılmadığı görülmektedir. Çalışmanın amaç ve yöntemine paralel olarak Pizzi vd. (2021) tarafından gerçekleştirilen ve iç denetimde dijital dönüşüm konusunu ele alan bibliyometrik çalışmada özet, başlık veya anahtar sözcüklerinde “dijit” ve “denetim” sözcüklerini içeren çalışmalar araştırılmış ve 1985 – 2019 yılları arasında basılmış 105 eser incelenmiştir. Bu çalışmada ise, yöntem bölümünde detaylandırılacağı üzere hem anahtar sözcüklerin kapsamı genişletilmiş hem de incelenen zaman dilimi 2024 yılına kadar uzatılmıştır. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda bu çalışmanın, literatüre önemli katkılar sağlayacağına inanılmaktadır.

3. YÖNTEM

Bir önceki bölümde kısaca belirtildiği üzere, ilgili çalışmanın hedeflerine ulaşabilmesi için bibliyometrik analiz yöntemi kullanılmıştır. Bibliyometrik analiz, bilimsel literatürün niceliğini ve niteliğini değerlendirmek amacıyla matematiksel ve istatistiksel araçların kullanımını içeren bir yöntemdir (Pritchard, 1969; Hood & Wilson, 2001). Her ne kadar “bibliyometrik” kelimesi ilk olarak Belçikalı kütüphaneci ve yazar Paul Otlet tarafından 1934 yılında kullanılmış da olsa (Lyu vd., 2023), bu yöntemin esas yaygınlaşması, Scopus, Web of Science ve PubMed gibi veritabanlarının çeşitli filtreleme ve arama seçeneklerinin gelişmesiyle birlikte son yıllarda gözle görülür şekilde artış göstermektedir.

Mevcut literatürü anlamlandırmaya ve yorumlamaya yarayan bibliyometrik analizin en önemli amacı, tutarlı ve standardize edilmiş bir gösterge setine ulaşmak (Van Raan, 2004) olup, bu bağlamda araştırmacıya motivasyon sağlayan birçok alt unsur bulunmaktadır. Bunlar arasında mevcut eserlerde araştırmacı, kurum veya ülke bazlı etkilerini değerlendirme, literatürdeki araştırma eğilimlerini belirleme, bilimsel iş birliklerinin dinamiklerini anlamak ve stratejik planlama açısından iç görüler sağlamak sayılabilmektedir (Hood & Wilson, 2001).

Genel anlamda bibliyometrik analiz yönteminde iş akışı, aşağıda yer alan Şekil 1’de kısaca özetlenen beş adımı içermektedir:

Şekil 1. Bibliyometrik Araştırma Yöntemi İş Akışı

Veri Toplama	Bibliyometrik çalışmaların ilk adımında, Web of Science, Scopus, Google Scholar veya PubMed gibi bibliyografik veri tabanlarından veri toplamayı kapsayan bu süreçte ilgili veriler, yayınlar, atıflar, yazarlar, kuruluşlar ve anahtar kelimeler hakkında bilgileri içerecek şekilde indirilmelidir. (Moed, 2005; Moral-Munoz, et al., 2020).
Veri Temizleme	Toplanan verilerin doğru ve tutarlı olmasını sağlamak ve bununla birlikte hatalardan arındırılması, uygulanması gereken ikinci adımdır. Bu adım, mükerrer verileri ortadan kaldırma, yazar adlarını düzeltmeyi ve dergi başlıklarını standartlaştırma gibi farklı adımları içerebilmektedir (Moral-Munoz, et al., 2020).
Analiz	Verileri incelemek için istatistiksel ve ağ analizi tekniklerini uygulama ve uygun analizlerin seçilmesi, bibliyometrik çalışmaların esas ve en önemli aşamalarından biridir.
Görselleştirme	Görselleştirme aşaması, analiz ile elde edilen bulguların yorumlanmasını kolaylaştırmak için atf haritaları, ortak yazarlık ağları ve anahtar kelime haritaları gibi verilerin temsili görsellerini oluşturmayı içermektedir (Van Eck & Waltman, 2014).
Yorumlama	Çalışmayı anlamlı kılan son adımda ise, araştırma etkisi, eğilimler ve kalıplar hakkında anlamlı sonuçlar çıkarmak için sonuçları analiz etme ve yorumlama aşaması yer almaktadır.

Bibliyometrik analiz, kullanıcı ve okurlara birçok avantaj ve fayda sağlamaktadır. Özellikle araştırmacıların gerçekleştirmiş olduğu çalışmaların etkisini ve erişim gücünün yorumlanması, alanlarda öne çıkan kilit yayınların ve yazarların saptanmasına ve son yıllardaki aktif yazarların belirlenerek yeni iş birliği fırsatlarının keşfedilmesine yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte, üniversiteler ya da diğer araştırma kurumlarının performanslarının değerlendirilmesine de ışık tutmaktadır (Bornmann & Daniel, 2008). Fakat sunmuş olduğu birçok avantaja rağmen, bibliyometrik analizin de kısıtları olduğu unutulmamalıdır. Öncelikle, her ne kadar güvenilir veri tabanları kullanılıyor olsa da, çekilen verilerde hatalar olma ihtimali yüksektir ve her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte, her ne kadar nicel verilere dayanıyor da olsa, bu verilerden yola çıkılarak yapılan nitel yorumlamalar oldukça öznel olabilmektedir. Dolayısıyla araştırmacıların bibliyometrik gözlemler hakkında ortaya sürdükleri iddiaları mümkünse içerik analizleri ile

desteklemeleri ve bu iddialar esnasında azami seviyede özenli ve ihtiyatlı davranmaları oldukça önemli görülmektedir (Donthu vd., 2021). Bunun yanı sıra, disiplinler arası farklılıklar bibliyometrik araştırmalar açısından da birtakım uygulama farklılıklarını doğurabilmektedir. Bu durum da farklı alanlar arasında metriklerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır (Leydesdorff, 2008). Bunların haricinde, kullanılan yöntemlerin de kendine has bir takım yanlılıkları bulunmaktadır ve bunları giderebilmek oldukça zordur. Bu hususta atıf yanlılıkları uygun bir örnek olarak gösterilebilmektedir. Yazarların kendilerine yaptıkları atıflar ya da akademik “atıf kartelleri” kullanılan metrikleri ve objektifliği bozabilmektedir (MacRoberts & MacRoberts, 2018).

İlgili çalışmada, “Scopus” veri tabanında “İç Denetim” ve “Teknolojik-Dijital Dönüşüm” konularında bugüne dek yazılmış tüm çalışmalar mercek altına alınmıştır. Bu aşamada, “makale başlığı, özeti ve anahtar sözcükleri” dahilinde gerçekleştirilen aramada toplam “565” esere ulaşılrken, aramalar yalnızca “İşletme, Yönetim ve Muhasebe”, “Bilgisayar Bilimleri”, “İktisat, Ekonometri ve Finans”, “Sosyal Bilimler”, “Karar Bilimleri”, “Mühendislik” ve “Matematik” dizinlerinde gerçekleştirilmiş olup, “Fen Bilimleri” ve “Tıp” gibi konu başlıkları kapsam dışında tutulmuştur. Araştırma, akademik yaşama da hakim olan İngilizce dilinde yürütülmüş olup arama sürecinde kullanılan anahtar sözcüklere aşağıda yer verilmiştir:

"Internal Audit" OR "Internal Auditing" OR "Internal Auditor"

AND

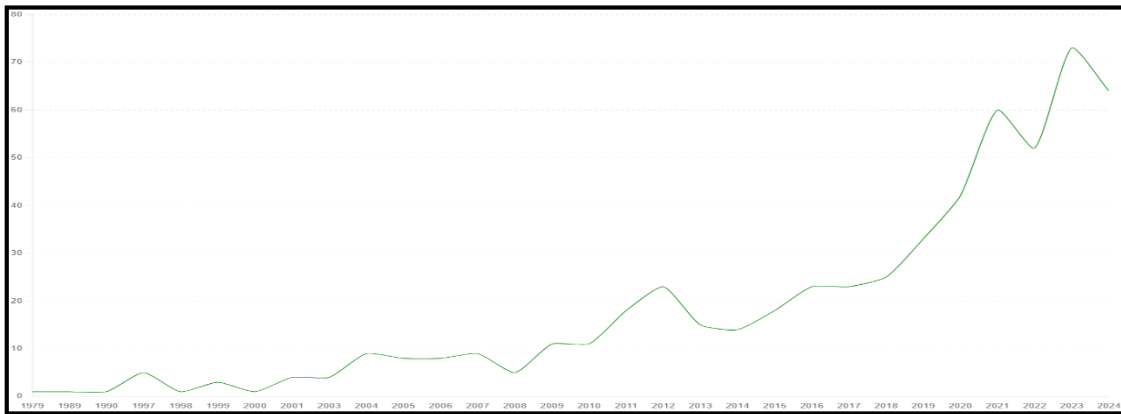
"Accounting Information Systems" OR "Advanced Analytics" OR "AI" OR "AI-Powered Auditing" OR "Artificial Intelligence" OR "Augmented Reality" OR "Automation" OR "Big Data" OR "Blockchain" OR "Business Intelligence" OR "Cloud Computing" OR "Cryptocurrency" OR "Cyber Risk Management" OR "Cybersecurity" OR "Data Analytics" OR "Digital" OR "Digital Currency" OR "Digital Governance" OR "Digital Ledger" OR "Digital Payment Systems" OR "Digitalization" OR "Industry 4.0" OR "Internet of Things" OR "IoT" OR "Machine Learning" OR "Robotics" OR "SaaS Solutions" OR "Smart Contracts" OR "Technology" OR "Virtual Reality"

Elde edilen veri seti, kontrol edildikten sonra 1.6.20 sürümüyle VOSviewer isimli program yardımıyla analiz edilmiştir. Çalışmada, “Ortak yazar analizi”, “Yazarların atıf analizi”, “Eserlerin atıf analizi”, “Ülkelerin atıf analizi”, “Kurumların atıf analizi”, “Anahtar sözcük analizi”, “Eserlerin bibliyografik eşleşme analizi”, “Yazarların bibliyografik eşleşme analizi” ve “Ortak yazarların ortak atıf analizi” olmak üzere 8 farklı analiz uygulanmıştır. Bu analizler ve elde edilen bulgular ise bir sonraki bölümde detaylıca ele alınmıştır.

4. BULGULAR

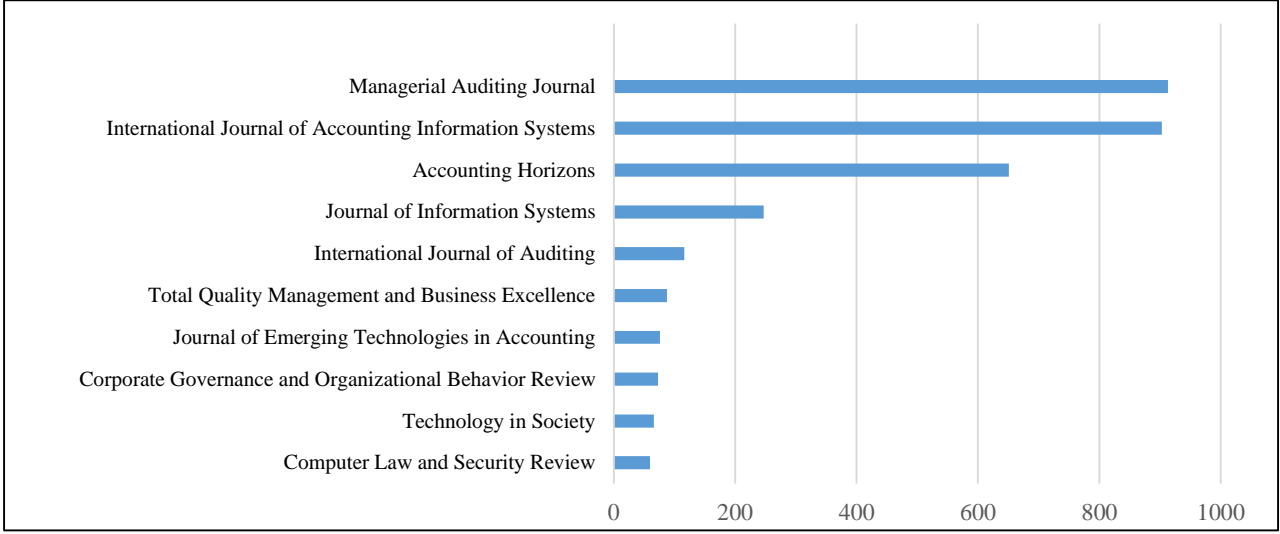
1979 yılından 2024 yılı Temmuz ayına dek Scopus veri tabanında yer alan eserlerin sayısı incelendiğinde, özellikle Endüstri 4.0’ın başlangıcı olarak kabul edilen 2011 yılı itibariyle ciddi bir ivmelenmenin olduğunu söylemek mümkündür. Veri tabanında yer alan eserlerin yıllara göre dağılımı Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2. Eserlerin Yıllara Göre Dağılımı



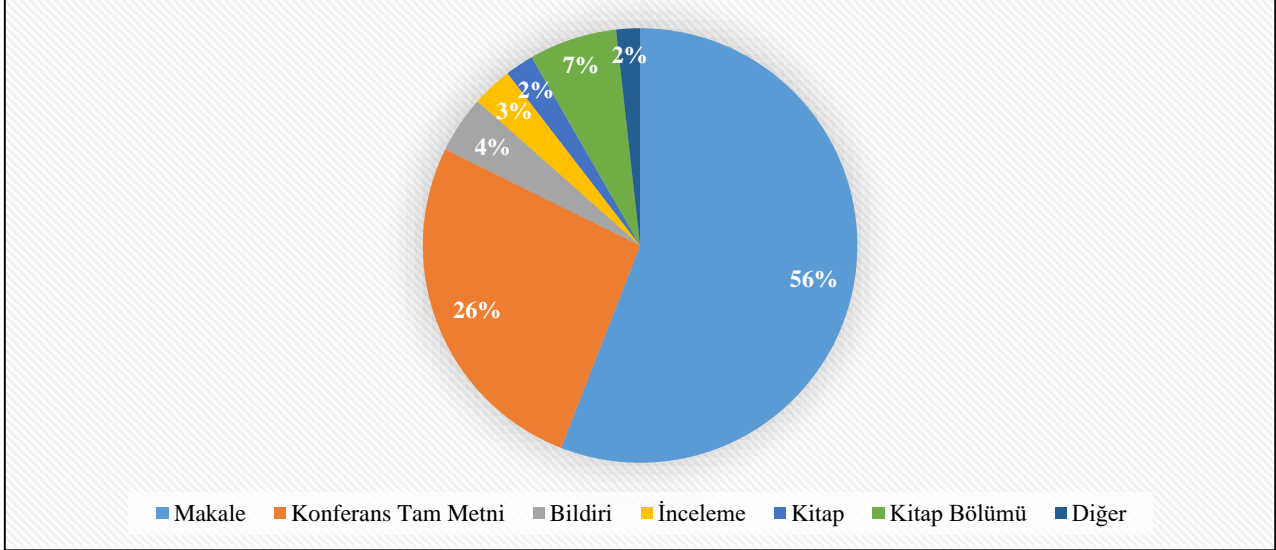
Bununla birlikte, Şekil 3’te en çok atıf alan ilk 10 bilimsel dergi de incelenmiştir. Toplamda 913 atıf ile *Managerial Auditing Journal* ilk sırada yer alırken, *International Journal of Accounting Information Systems* 903 atıf ile ikinci sırada; *Accounting Horizons* ise 651 atıf ile üçüncü sırada yer almıştır.

Şekil 3. En Çok Atıf Alan Bilimsel Dergiler



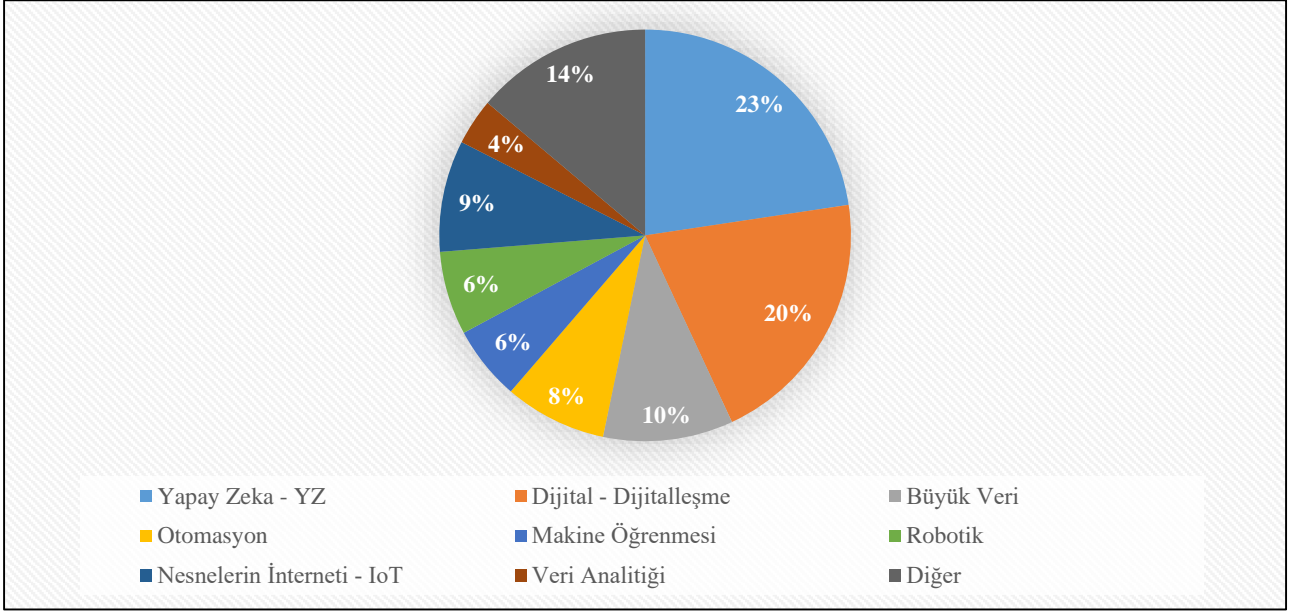
Araştırmada kullanılmış olan yayınlarda baskın dilin İngilizce olduğu görülmektedir. Toplamda 540 yayında kullanılan dil İngilizce iken 9 tanesinde İspanyolca, 5 tanesinde Portekizce, 4 tanesinde Rusça, 2 tanesinde Ukraynaca kullanılmış olup, İtalyanca, Çince, Endonezyaca, Fransızca ve Çekçe dillerinde 1'er yayın olduğu saptanmıştır. Tüm bu yayınlardan 316 tanesi makale (Toplam eserlerin %56'sı), 149 tanesi konferans tam metni (Toplam eserlerin %26'sı), 37 tanesi ise kitap bölümü (Toplam eserlerin %7'si) olup ayrıntılı dağılım aşağıda yer alan Şekil 4'te sunulmuştur.

Şekil 4. Yayın Türlerinin Yüzdesele Dağılımı



Dijitalleşme ve teknolojik dönüşümle ilgili olarak Scopus veri tabanında aratılmış olan sözcüklerin, yayınların anahtar sözcükler kısmında tekrarlanma sıralamalarına bakıldığında ise ilk sırada %23 ile "AI (Yapay Zeka)" yer alırken ikinci sırada %20 ile "digital (dijital)", üçüncü sırada ise %14 ile "big data (büyük veri)" terimleri yer almıştır. İlgili sözcüklerin tamamının kullanımına ilişkin yüzdesele dağılım Şekil 5'te sunulmuştur. Buradan hareketle görülmektedir ki, dijitalleşme çatısı altında iç denetim temalı literatür arasında yapay zeka kullanımına yönelik çalışmaların yoğunluğu daha fazladır. Buna karşılık veri analitiği başta olmak üzere, robotik ve nesnelerin interneti (IoT) kavramları, üzerinde daha az durulduğu anlaşılan temalardır. Bu istatistik, özellikle gelecekte hangi araştırma alanlarının üzerinde daha fazla durulabileceği sorusuna nicel bir cevap sunabilmesi bakımından önemli görülmektedir.

Şekil 5. Dijitalleşme İle İlgili Terimlerin Anahtar Sözcük Olarak Kullanım Yüzdesi



4.1. Ortak Yazar Analizi (Co-authorship of Authors)

Gerçekleştirilen bibliyometrik analizdeki ilk adım ortak yazar analizi olarak belirlenmiştir. Buradaki esas hedef, hangi yazarın kiminle iş birliği yaptığını ortaya koyarak araştırma topluluğunun yapısını ortaya çıkartmaktır. Böylece alanında öne çıkan araştırmacıları görebilmek mümkün olurken, disiplinler arası çalışmaların dinamiklerine de ışık tutma imkanı sağlanabilmektedir.

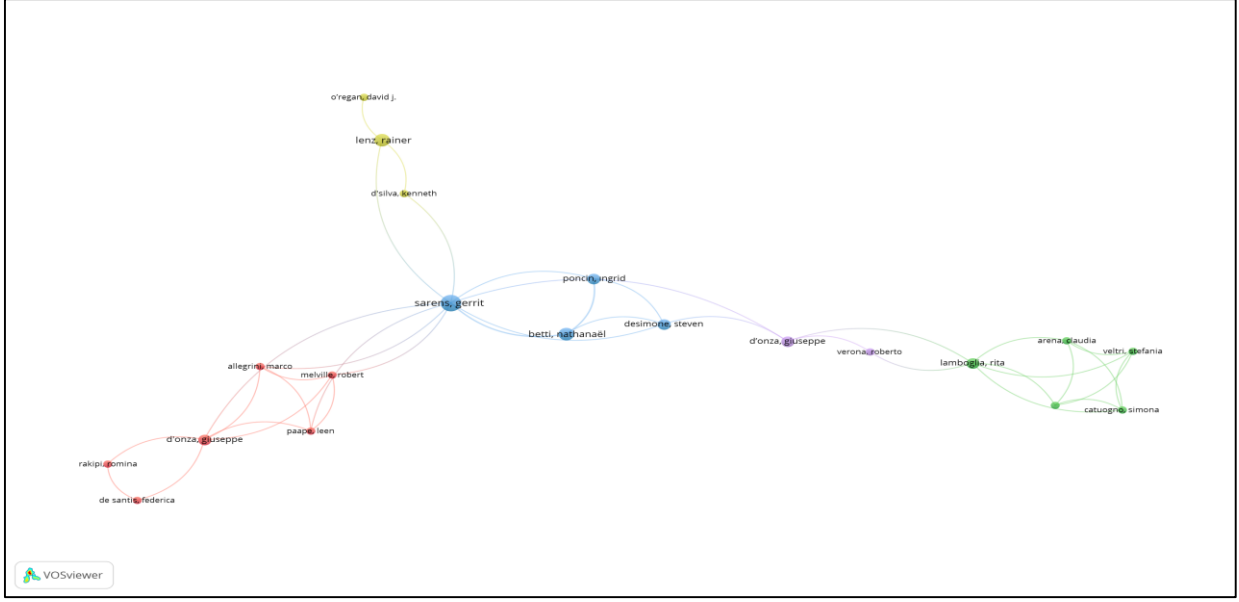
Ortak yazar analizinde asgari 1 yayın ve 1 atıf ön şartları koşularak ağ haritaları oluşturulduğunda sonuca etki eden anlamlı 19 isim, 5 küme, toplam 37 bağlantı ve 40 bağlantı gücüne ulaşılmaktadır. En yüksek bağlantı gücüne sahip yazarlar Vasarhelyi, Miklos A. ve Sarens, Gerrit olarak gözlemlenirken (sırasıyla 430 ve 152 atıf; 17 ve 11 bağlantı gücü ile) en çok atıf alan yazarlar Beasley, Mark S, Carcello, Joseph V, Hermanson, Dana R, ve Lapedes, Paul D. olarak ön plana çıkmıştır (575'er atıf ve 3 bağlantı gücü ile). Bu durum bize açıkça göstermektedir ki yazarların aldığı atıflar ile bağlantı güçleri arasında herhangi bir paralellik gözlemlenmemektedir. Tablo 1 dahilinde ilk 10'a giren yazarlar görülmektedir (solda toplam atıf sıralamasına göre, sağda ise toplam bağlantı gücü sıralamasına göre).

Tablo 1. Ortak Yazar Analizine Göre İlk 10 Sıralaması

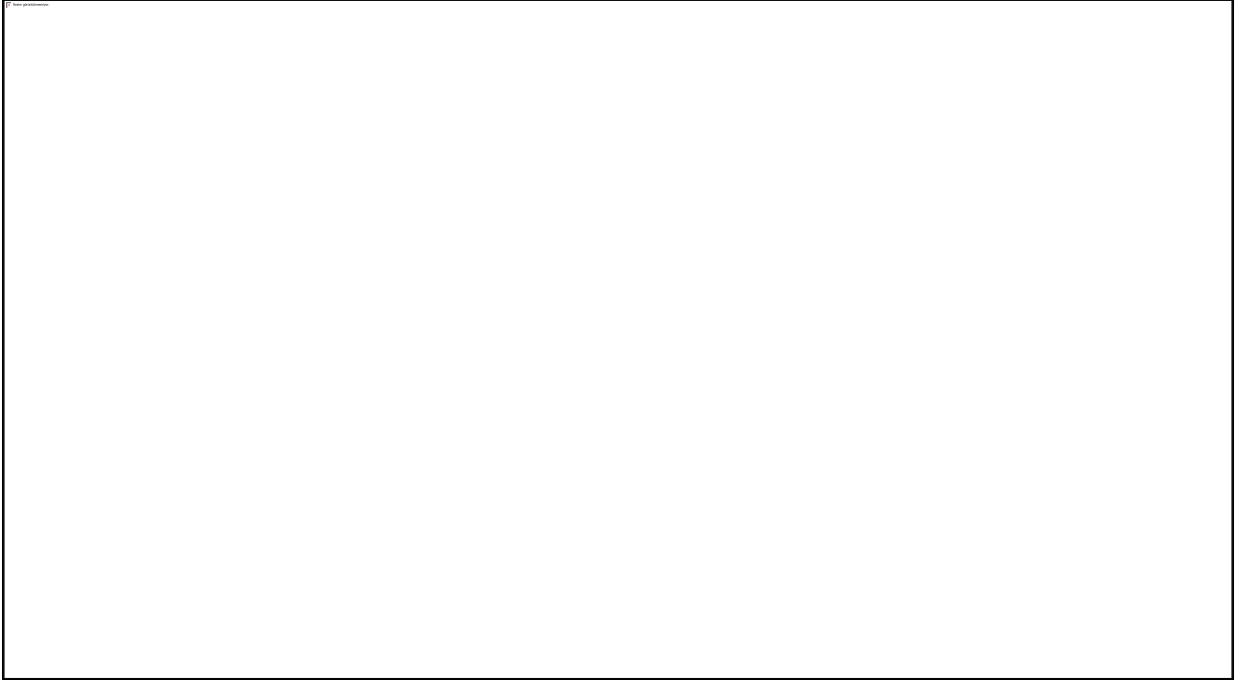
Yazar	Atıf	Toplam Bağlantı Gücü	Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Beasley, Mark S.	575	3	Vasarhelyi, Miklos A.	17	430
Carcello, Joseph V.	575	3	Ahmi, Aidi	16	36
Hermanson, Dana R.	575	3	Van Der Nest, D.P.	16	31
Lapedes, Paul D.	575	3	Smidt, Louis	12	29
Vasarhelyi, Miklos A.	430	17	Barocas, Solon	12	0
Alles, Michael	281	9	Boyd, Danah	12	0
Brennan, Gerard	181	6	Crawford, Kate	12	0
Kogan, Alexander	181	6	Gangadharan, Seeta Peña	12	0
Sarens, Gerrit	152	11	Goodman, Alyssa	12	0
Kim, Hyo-Jeong	134	4	Hollander, Rachelle	12	0

Toplam 835 yazar içinde birbirleriyle en çok bağlantıda bulunan küme toplam 20 yazardan oluşmaktadır. Şekil 6 ve Şekil 7 dahilinde resmedilen bu durum, iç denetim alanındaki yazarlar arasındaki ortak yazarlık ilişkilerini göstermektedir. Her bir düğüm bir yazarı temsil etmekte olup, düğüm boyutu yazarların bağlantı güçlerini göstermektedir. Düğümler arasındaki bağlantılar ortak yazarlık bağlantılarını temsil etmekte ve bağlantıların kalınlığı işbirliğinin gücünü göstermektedir. Bu ağdaki merkezi figür, birden fazla yazarla önemli işbirliği gösteren Gerrit Sarens'tir. Zamansal yerleşimli ortak yazarlık ağı grafiği incelendiğinde ise, Gerrit Sarens, Ingrid Poncin ve Nathanaël Betti gibi yazarların son zamanlarda artan iş birlikleri gözlemlenmektedir.

Şekil 6. Ortak Yazarlık Ağı



Şekil 7. Zamansal Yerleşimli Ortak Yazarlık Ağı



4.2. Yazarların Atıf Analizi (Citation of Authors)

Asgari 1 yayın ve 1 atıf ön koşulu ile kurgulanan yazarların atıf analizinde 15 farklı küme, 1.481 bağlantı ve toplam 1.618 bağlantı gücü elde edilmiştir.

Tablo 2'de görüldüğü üzere, analizde öne çıkan yazarlar toplam atıf ve toplam bağlantı güçlerine göre ayrı ayrı sıralandıklarında paralellik dışı bir görüntü elde edilmektedir. Bir önceki analizde de vurgulandığı gibi en çok atıf alan yazarlar Beasley, Mark S., Carcello, Joseph V, Hermanson, Dana R, ve Lapidés, Paul D. olarak görülürken toplam bağlantı gücü en yüksek yazarlar Vasarhelyi, Miklos A., Mahzan, Nurmazilah, Kim, Hyo-Jeong ve Lymer, Andy olarak ön plana çıkmaktadır.

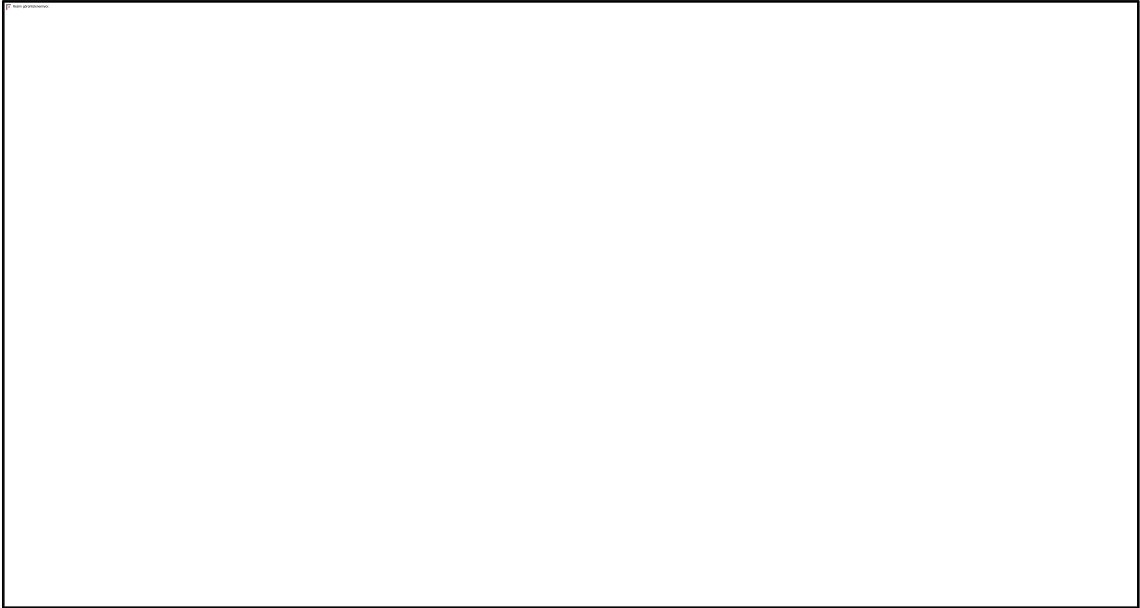
Tablo 2. Yazarların Atıf Analizine Göre İlk 10 Sıralaması

Yazar	Atıf	Toplam Bağlantı Gücü
Beasley, Mark S.	575	0
Carcello, Joseph V.	575	0
Hermanson, Dana R.	575	0
Lapides, Paul D.	575	0
Vasarhelyi, Miklos A.	430	87
Alles, Michael	281	35
Brennan, Gerard	181	33
Kogan, Alexander	181	33
Sarens, Gerrit	152	33
Kim, Hyo-Jeong	134	45

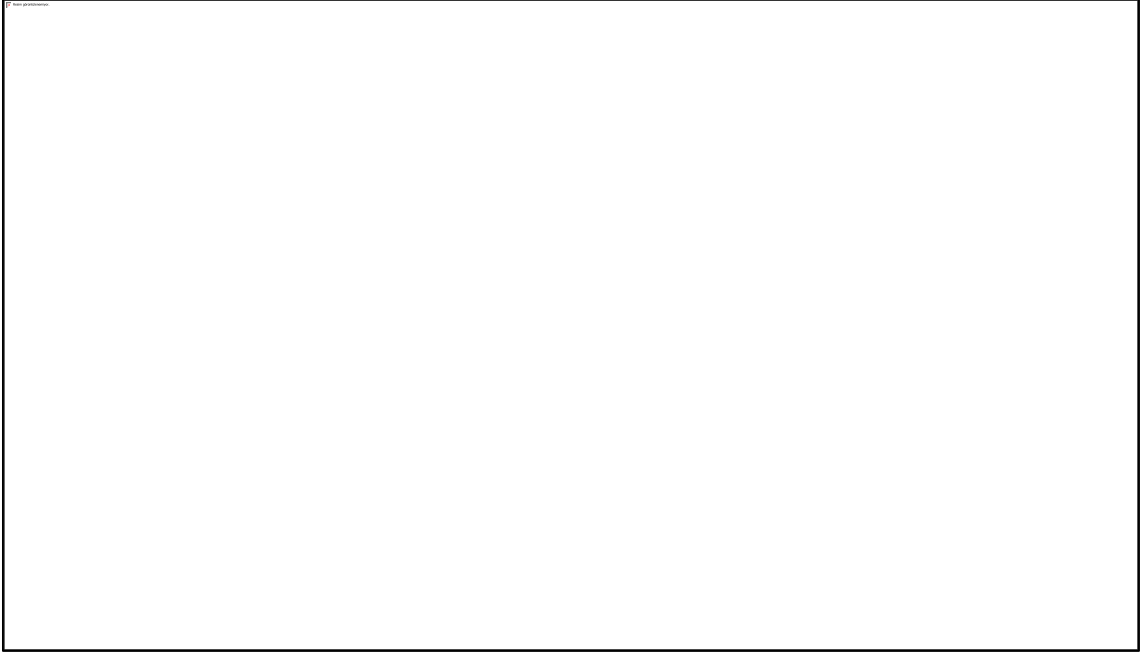
Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Vasarhelyi, Miklos A.	87	430
Mahzan, Nurmazilah	78	97
Kim, Hyo-Jeong	77	134
Lymer, Andy	76	94
Mannino, Michael	72	107
Nieschwietz, Robert J.	72	107
Dai, Jun	48	86
Gershberg, Tatiana	48	86
Li, He	48	86
Stafford, Thomas	48	46

Yazar atıf analizinde toplam 835 yazar içinde birbiriyle en çok bağlantıda bulunan küme toplam 250 yazardan oluşmakta olup bu küme Şekil 8 ve Şekil 9 dahilinde gösterilmiştir. Beasley, Carcello, Hermanson ve Lapides, bir önceki analizde de görüldüğü üzere 575 atıfla en çok atıf alan yazarlar olarak öne çıkarken, 430 atıf ve en yüksek toplam bağlantı gücüne (87) sahip olan Vasarhelyi, araştırmalarda merkezi bir rol oynamaktadır. Aynı şekilde bağlantı gücü yüksek olan yazarların, bağlantı – ortalama atıf ağındaki dağılımları da Şekil 9’da görülmektedir.

Şekil 8. Yazar - Atıf Ağı



Şekil 9. Yazarların Bağlantı - Ortalama Atıf Ağı



4.3. Eserlerin Atıf Analizi (Citation of Documents)

Tüm eserlere yönelik gerçekleştirilen ve detayları Şekil 10'da da görülebilecek atıf analizinde, veri tabanında yer alan eserlerin tamamı dahil edilmiştir. En çok atıf alan Beasley vd., (2000) tarafından kaleme alınmış olan *"Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms"* başlıklı yayın, teknoloji sektöründeki mali yolsuzlukların yaygınlığını ve kullanılan yöntemleri inceleyerek teknoloji ve dijitalleşme konularıyla önemli bir bağ kurmaktadır. Teknolojik ilerlemelerin hem gelir kalemlerinde gerçekleştirilen manipülasyonları nasıl mümkün kıldığını hem de dijital kurumsal yönetim çerçevelerinin ne denli gerekli olduğunu vurgulamakta olan bu eser, sektöre özgü dijital kontrollere ve denetim anlayışına duyulan ihtiyaca önemli bir vurgu yapmaktadır.

İkinci sırada yer alan ve toplamda 171 atıf almış olan *"Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens"* başlıklı makalelerinde Alles vd., (2006) Siemens şirketinin IT departmanında pilot çalışma olarak uyguladıkları bir sürekli denetim mekanizmasını ele almaktadırlar. Gerçek zamanlı denetim ve gözetim sağlamak için dijital araçlardan yararlanan ve şirketin kurumsal bilgi sistemi sistemiyle sorunsuz bir şekilde entegrasyon sağladığı belirtilen bu sistem, dijital çerçevelerin denetim süreçlerini nasıl geliştirebileceğine dair kapsamlı bir uygulama örneği sunması açısından oldukça önemli görülmektedir.

Almış oldukları 116 atıf ile listede üçüncü sırada bulunan *"Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods"* başlıklı makalelerinde Bierstaker vd., (2006) ise muhasebe meslek mensupları, iç denetçiler ve sertifikalı suiistimal inceleme uzmanlarını (CFE) merkeze alarak gerçekleştirdikleri araştırmalarında, hile ve yolsuzluğun önlenmesi sürecinde güvenlik duvarları, virüs koruma yazılımları gibi geleneksel yöntemlerin dijital araç olarak kullanımının tercih edildiğini, buna karşın daha yüksek etkinlik seviyesi sağladıkları bilinmesine rağmen veri madenciliği, dijital analiz yazılımları ve diğer adli muhasebe yöntemlerinin yeterince kullanılmadığını ortaya koymuştur. Özellikle yeni dijital yöntemleri fayda-maliyet analizi neticesinde bütçe gerektiren yatırımlar olarak tanımlayan yazarlar, bu yatırımın karşılığının minimuma incek hile ve yolsuzlukla kapatılabileceğini ileri sürmektedirler.

En çok atıf alan dördüncü makale olan ve Kim vd., (2009) tarafından kaleme alınan *"Information technology acceptance in the internal audit profession: Impact of technology features and complexity"* ise dijital araçların iç denetim süreçlerinde kullanımının öneminin altını çizmekte; buna karşın süreçlerdeki olası karmaşa ve zorluklar gibi ihtimallerin göz önünde bulundurulması için iç denetçilerin gerekli eğitimi almalarının önemi belirtilmektedir.

Şekil 10. Eserlerin Atıf Ağı



4.4. Ülkelerin Atıf Analizi (Citation of Countries)

Ülkelerin atıf analizi incelendiğinde, toplam 86 ülkeden 45'inin birbiriyle anlamlı ilişkide olduğu en büyük ağı oluşturduğu görülmektedir. İlgili analiz neticesinde toplam 9 küme, 187 bağlantı ve 448 bağlantı gücü elde edilmiştir. Tablo 3'te, analize göre önde gelen ülkeler toplam atıf sayısı ve toplam bağlantı gücü baz alınarak sıralanmıştır.

Tablo 3. Ülkelerin Atıf Analizine Göre Sıralama Tabloları

Ülke	Atıf	Eser	Toplam Bağlantı Gücü
ABD	2.775	115	203
İngiltere	505	27	62
Avustralya	289	19	23
Kanada	270	14	40
Malezya	254	34	87
Belçika	216	9	41
Ürdün	202	24	28
İtalya	196	11	24
Çin	161	44	97
BAE	152	11	11

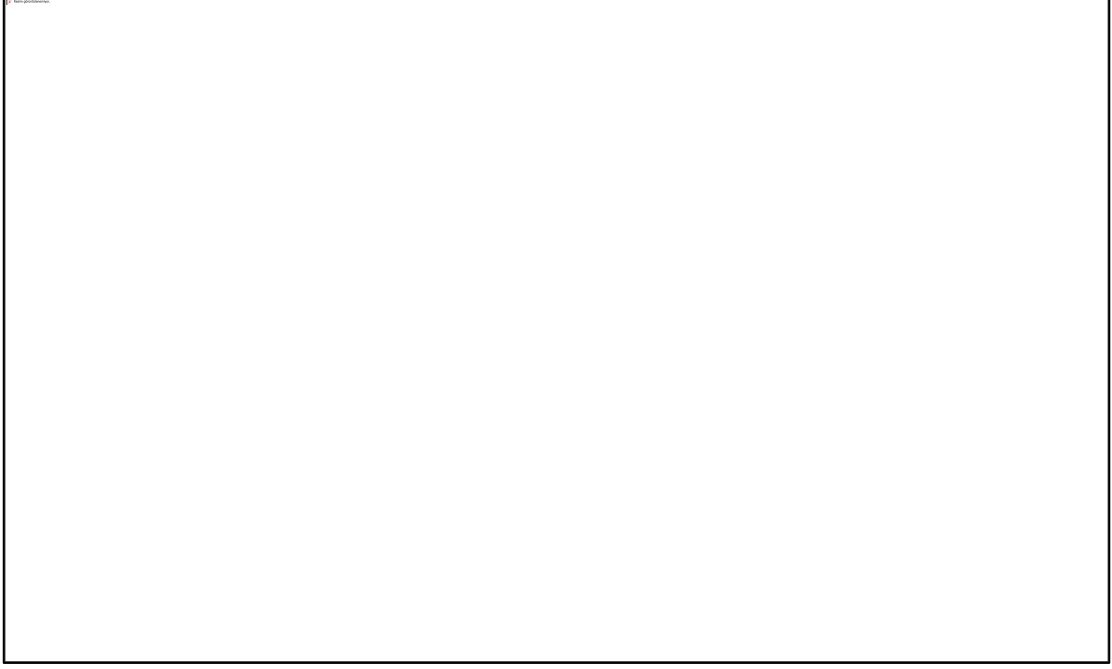
Ülke	Toplam Bağlantı Gücü	Eser	Atıf
ABD	203	115	27.775
Malezya	87	34	254
İngiltere	62	19	505
Belçika	41	14	216
Kanada	40	34	270
Endonezya	29	38	64
Yunanistan	29	6	76
Ürdün	28	24	202
Almanya	27	15	147
İtalya	27	11	196

Şekil 11 ve Şekil 12'de yer verilmiş olan ülkelerin atıf ağı görselleştirmeleri incelendiğinde, Amerika Birleşik Devletleri en merkezi ve etki alanı en yüksek ülke olarak ortaya çıkmakta, yüksek atıf sayısı ve diğer birçok ülkeyle olan kapsamlı bağlantıları ile ön planda yer almaktadır. Grafikte Malezya, İngiltere ve Belçika gibi ülkeler de sık atıf almaları ve güçlü bağları ile yine ön plana çıkmaktadır. Buna karşılık, Portekiz, Slovenya ve Romanya gibi bazı ülkeler daha az atıf bağlantısıyla daha izole görünmektedir. Bununla birlikte, ABD, İtalya, Belçika, Kanada ve Malezya gibi ülkelere ait çalışmaların atıf alma trendlerinin son yıllarda artışta olduğu da gözlemlenmektedir.

4.5. Kurumların Atıf Analizi (Citation of Organizations)

Kurumların atıf analizi incelendiğinde, birbiriyle anlamlı ilişkili 196 kurum elde edildiği görülmektedir. Analiz öncesinde asgari “1” atıf ve “1” yayın ön koşulu getirilmiş olup toplam 601 kurum içerisinde birbiriyle ilişkisi anlamlı gözükten en büyük küme 193 kurumdan oluşmuştur. Bu analiz neticesinde toplam 15 küme, 765 bağlantı ve 798 bağlantı gücü elde edilmiştir. Analiz neticesinde North Carolina State University (585), Kennesaw State University (575) ve University of Tennessee (575) en çok atıf alan kurumlar olurken, toplam bağlantı gücü en yüksek olan kurumlar University of Colorado (59 bağlantı gücü), University of Birmingham (54 bağlantı gücü) ve University of Malaya (54 bağlantı gücü) olarak sıralanmıştır. Analizle ilgili detay görsellere Şekil 13 ve Şekil 14 dahilinde yer verilmiştir.

Şekil 13. Kurumların Atıf Ağı



Şekil 14. Kurumların Zamansal Yerleşimli Atıf Ağı

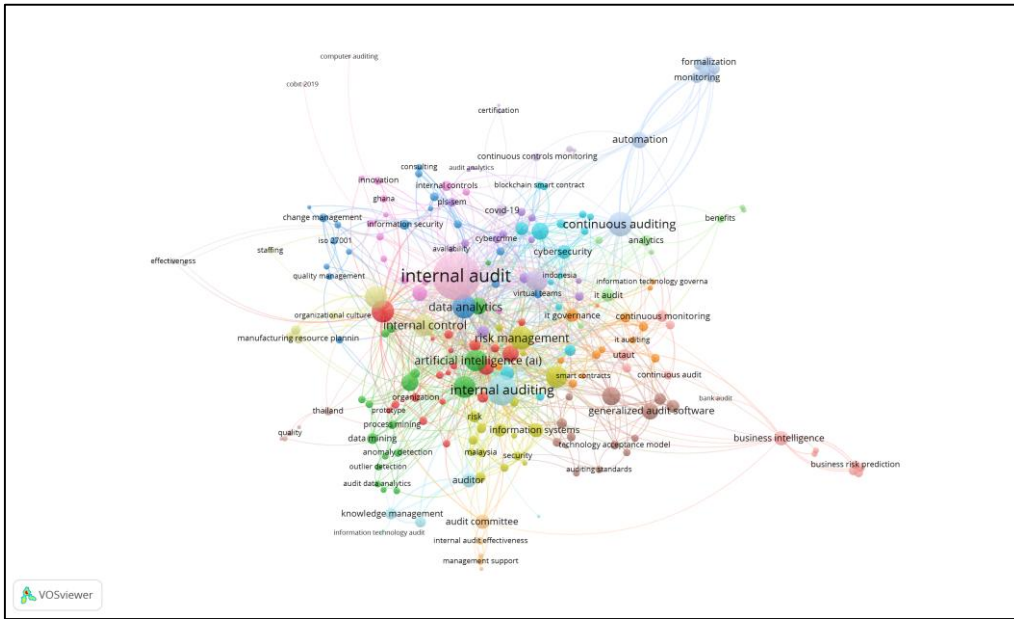


4.6. Anahtar Sözcük Ağı Analizi (Co-occurrence of Keywords)

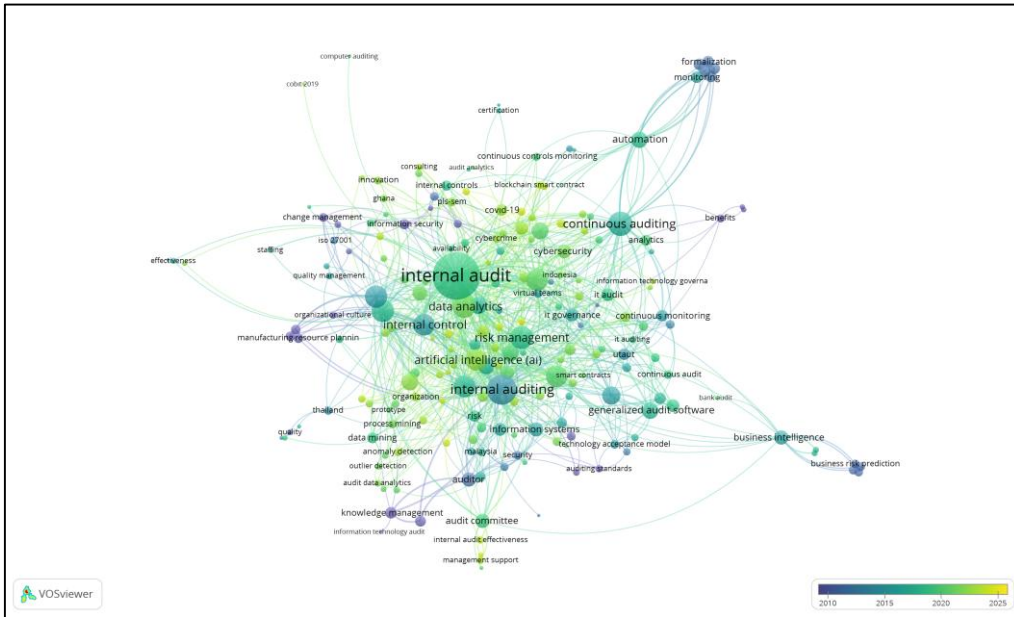
Veri setinde toplam 1.352 adet anahtar sözcük yer almaktadır. Bu sebeple analiz için ön koşul asgari 2 ortak anahtar sözcük olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda birbiriyle anlamlı ilişkide olduğu anlaşılan en büyük kümede 208 anahtar sözcük olduğu görülmüştür. Analiz neticesinde 19 küme, 908 bağlantı ve 1.248 bağlantı gücü elde edilmiştir.

Şekil 16'da gösterilen zamansal yerleşimli ağda görüldüğü üzere, literatürde ilgili anahtar sözcüklerin kullanımı maviden (daha eski) sarıya (daha yeni) değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda, özellikle son yıllarda yapay zeka, makine öğrenmesi, blok zincir, akıllı sözleşmeler ve ESG gibi sözcüklerin baskın olduğu, dolayısıyla bu sözcükleri merkezine alan çalışmaların artan trendde olduğu gözlemlenmektedir. Bununla birlikte iç denetim, iç kontrol, kurumsal yönetim, bilgi teknolojileri, sürekli denetim gibi anahtar sözcükler ise konunun genel çerçevesini çizen güçlü anahtar kelimeler olmaları sebebiyle en büyük düğümlere sahip şekilde ağ görselinde yerlerini almışlardır.

Şekil 15. Anahtar Sözcük Ağı



Şekil 16. Zamansal Yerleşimli Anahtar Sözcük Ağı



4.7. Eserlerin Bibliyografik Eşleşme Analizi (Bibliographic Coupling of Documents)

Eserlerin bibliyografik eşleşmesi (ya da bağlantısı), bibliyometrik analizde metinler arasında ortak referanslara dayalı bir ilişki kurmak için kullanılan bir yöntemdir. İki eser bir veya daha fazla aynı referansa atıfta bulunduğu anda, bibliyografik olarak bağlı oldukları söylenir. Bu bağın gücü, paylaşılan referansların sayısına göre belirlenmektedir.

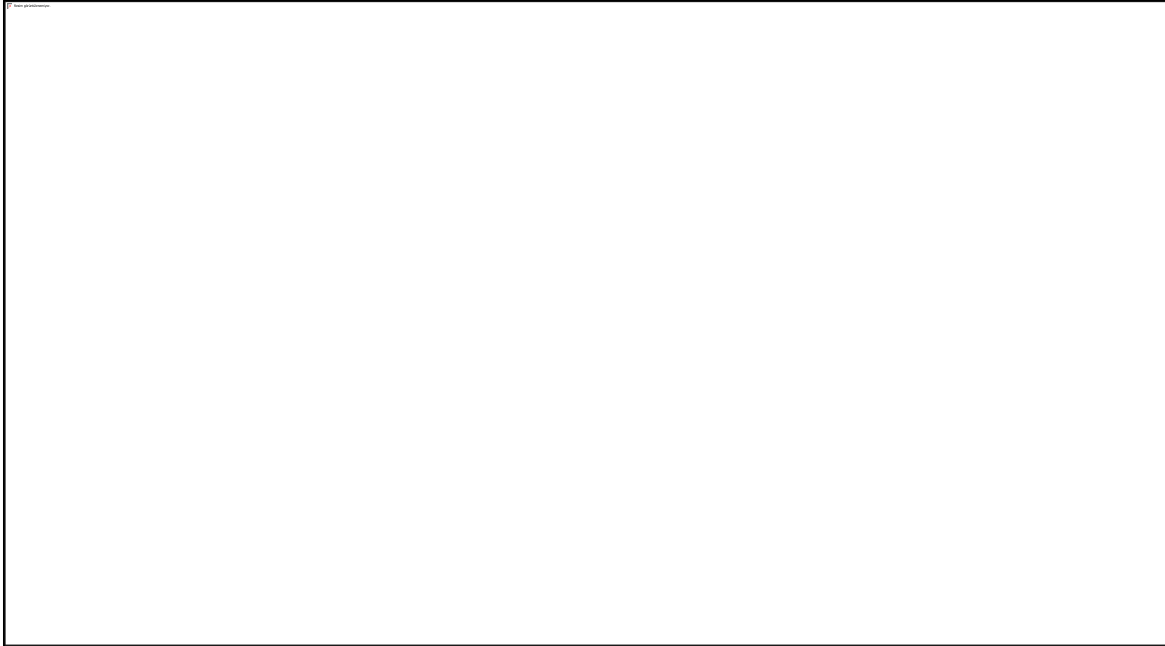
Asgari atıf sayısının “1” olarak şart koşulduğu analiz sonucunda birbiriyle anlamlı ilişkide olduğu görülen 229 farklı eser incelenmiş olup, 13 küme, 2.901 bağlantı ve 6.109 bağlantı gücüne ulaşılmıştır. Analiz sonuçları, Şekil 17 ve Şekil 18 dahilinde resmedilmiştir.

Toplam bağlantı gücü esas alınarak oluşturulan ağdaki en merkezi ve en büyük düğüm “Feung (2020)” olup bu düğüm, “A framework model for continuous auditing in financial statement audits using big data analytics” isimli eseri tanımlamaktadır. İlgili eserde Feung & Thiruchelvam (2020), gerçek zamanlı veri analitiğinden yararlanarak denetim verimliliğini artırmayı amaçlamış ve buna ilişkin bir çerçeve oluşturmuştur. İlgili çerçeve çeşitli veri kaynaklarını ve analitik tekniklerini bir araya getirerek sürekli iç görüler sağlamak ve denetim sürecinde zamanında karar almayı desteklemektedir.

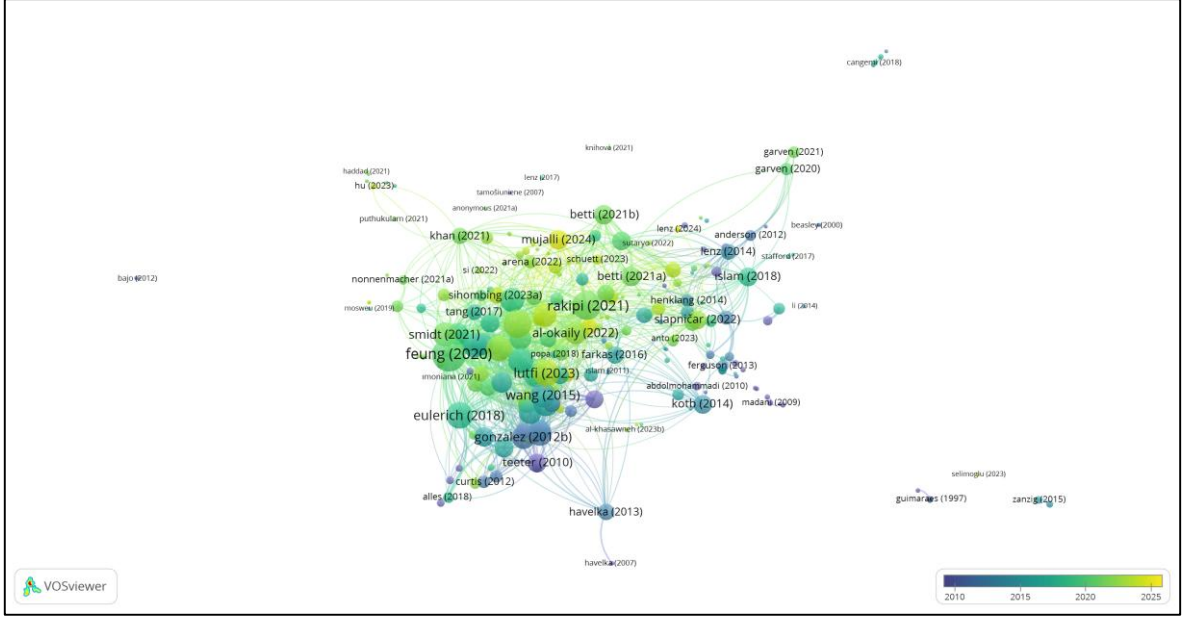
Diğer birçok yayın ile güçlü bibliyografik bağlantı sergilediği görülmektedir. Aynı zamanda Rakipi (2021) düğümü ile ağda gözüken “Correlates of the internal audit function’s use of data analytics in the big data era: Global evidence” başlıklı makalelerinde Rakipi vd. (2021) büyük veri çağında iç denetim birimlerinin kurumlarına değer katmak için kullandıkları mevcut tekniklerini yenilemeleri gerektiğini belirtmiştir. Toplam 82 ülkeden 1.681 İç Denetim Yöneticisinin yanıtlarını analiz eden çalışma, veri analitiği kullanımı ile hem iç denetim biriminin denetim komitesine raporlama yapması hem de İç Denetim Yöneticilerinin yöneticilerle olumlu ilişkiler kurma becerisi arasında anlamlı bir pozitif ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca, veri analitiği kullanımı, iç denetim birimlerinin kurumsal risk yönetimi güvencesi, suistimal tespiti ve bilgi teknolojisi risk denetimi faaliyetlerine katılımı ile olumlu yönde ilişkilendirilmiştir.

Bibliyografik eşleşme analizinde toplam 274 bağlantı gücüyle üçüncü sırada yer alan “Factors associated with the adoption of data analytics in auditing” başlıklı yayında ise, veri analitiğinin iç denetim fonksiyonu tarafından benimsenmesini etkileyen faktörler araştırılmıştır. Bu bağlamda veri tabanlı bilgi teknolojisi birikiminin en kritik faktör olduğu ortaya konmuştur. Buna ilaveten iç denetim birim yöneticilerinin eleştirel düşünme becerileri ve işletme esaslı bilgilerinin de bu süreçte oldukça önemli olduğu belirtilmiştir (Islam & Stafford, 2022).

Şekil 17. Eserlerin Bibliyografik Eşleşme Ağı



Şekil 18. Eserlerin Zamansal Yerleşimli Bibliyografik Eşleşme Ağı



4.8. Yazarların Bibliyografik Eşleşme Analizi (Bibliographic Coupling of Authors)

Yazarların bibliyografik bağlantısı, bibliyometrik analizde yazarlar arasında yayınlarında atıfta buldukları referanslara dayalı ilişkiler kurmak için kullanılan bir yöntemdir. İki veya daha fazla yazar ortak bir referans kümesine atıfta bulunduğu, bibliyografik olarak bağlı oldukları kabul edilmektedir. Bağlantının gücü, paylaşılan referansların sayısına göre belirlenir.

Araştırmada, birbiriyle anlamlı ilişkide 578 farklı yazar, 33 farklı küme, 22.212 bağlantı ve 103.291 toplam bağlantı gücü elde edilmiştir. Analize ilişkin ilk 10 sıralamasına Tablo 4 dahilinde yer verilmiştir.

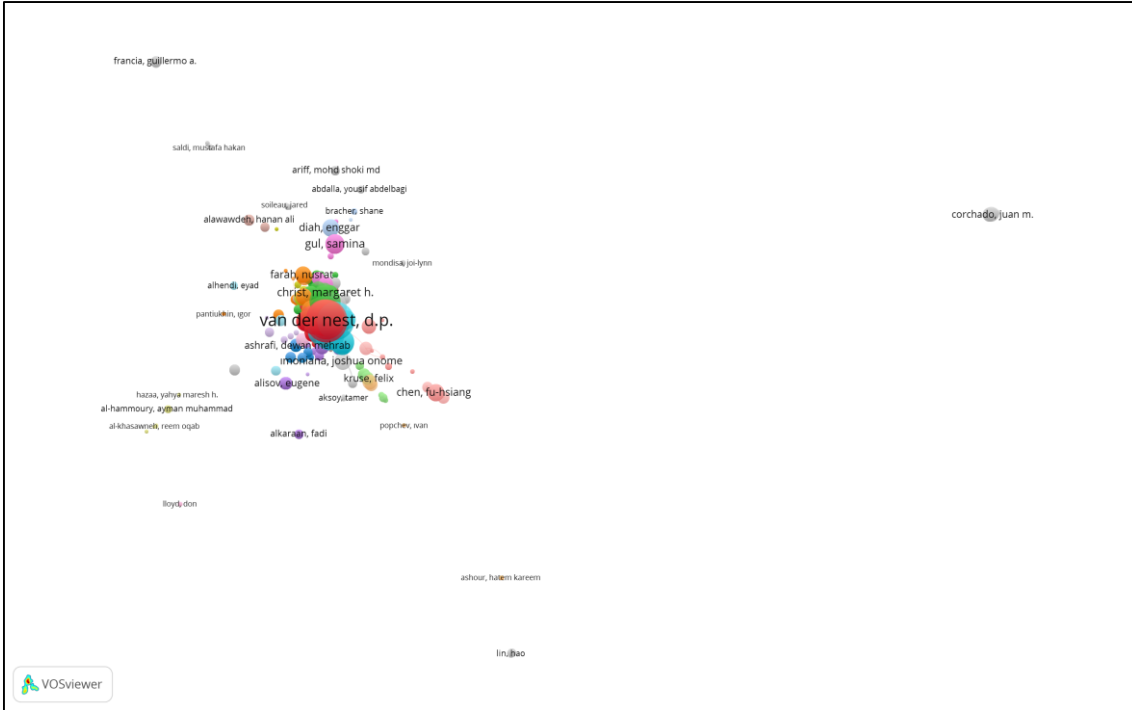
Tablo 4. Yazarların Bibliyografik Eşleşmesi ilk 10 Sıralaması

Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf	Eser Sayısı
Van der Nest, D.P.	3.951	31	5
Smidt, Louis	3.266	29	4
Eulerich, Marc	3.176	73	5
Ahmi, Aidi	2.886	36	4
Lubbe, Dave	2.361	27	3
Sarens, Gerrit	2.209	152	5
Vasarhelyi, Miklos A.	1.985	430	7
Kotb, Amr	1.968	47	3
Steenkamp, Leandi	1.909	83	4
Betti, Nathanaël	1.869	48	3

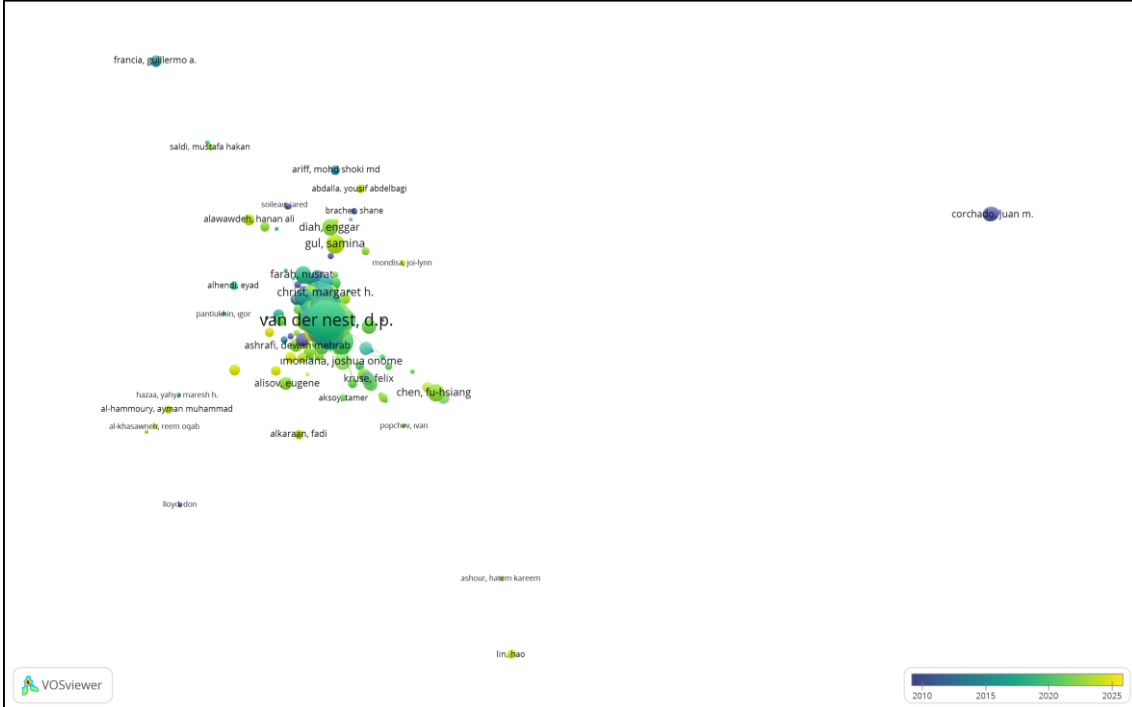
Analize ilişkin Şekil 19'da yer alan grafik, iç denetim alanındaki yazarlar arasındaki bibliyografik bağlantı ilişkilerini göstermektedir. Her bir düğüm bir yazarı temsil etmekte ve düğümün büyüklüğü yazarın bu alandaki toplam bağlantı gücünü göstermektedir.

Bu ağdaki Van der Nest, Smidt ve Eulerich gibi öne çıkan yazarlar, diğer birçok yazarla olan önemli bibliyografik bağlantılarıyla dikkat çekmektedir. Buna karşılık, Juan M. Corchado ve Hatem Kareem Ashour gibi bazı yazarlar görece daha izole görünmekte ve diğerlerine kıyasla daha az bibliyografik bağlantıya sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Şekil 19. Yazarların Bibliyografik Eşleşme Ağı



Şekil 20. Yazarların Zamansal Yerleşimli Bibliyografik Eşleşme Ağı



4.9. Ortak Yazarların Ortak Atıf Analizi (Co-citation of Authors)

Bu analiz, ortak yazarlar arasındaki ilişkiyi anlamak için kullanılan ve yazarların diğer çalışmalarda ne sıklıkla birlikte atıf aldıklarına dayanan bibliyometrik bir yöntem olup iki veya daha fazla ortak yazarın sonraki yayınlarda birlikte atıf alması üzerine kurulu bir analiz yöntemidir.

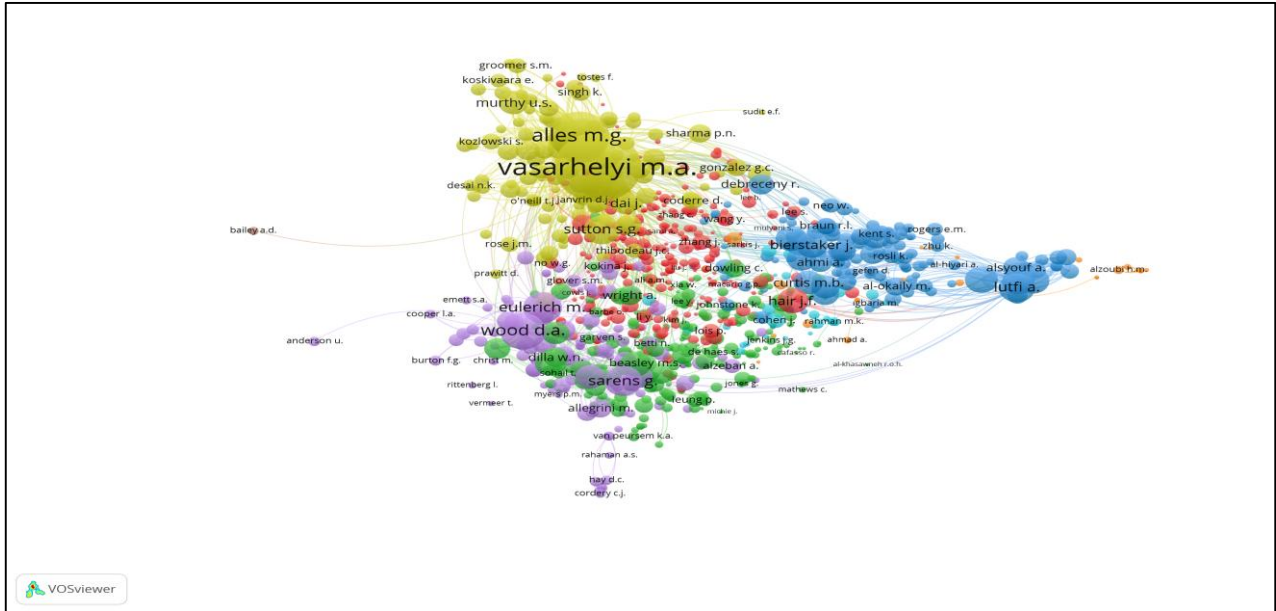
Kaynak dosyada yer alan “Referanslar” sekmesinde aynı yazarların, noktalama işaretlerinin yanlış kullanımı ya da gereksiz boşluk bırakma gibi sebeplerden dolayı birden farklı şekilde yinelendiği görülmüş ve buna yönelik olarak standardizasyon işlemine gidilmiştir. İlgili işlem neticesinde toplam 988 unsur analize tabi tutulmuş olup 8 farklı küme, 107.058 bağlantı ve 377.039 toplam bağlantı gücüne ulaşılmıştır. Ortak yazarların ortak atıf analizi ilk 10 sıralamasına aşağıda yer alan Tablo 5’te yer verilmiştir.

Tablo 5. Ortak Yazarların Ortak Atıf Analizi İlk 10 Sıralaması

Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Vasarhelyi, M.A.	31.984	456
Alles, M.G.	15.417	194
Kogan, A.	12.946	161
Wood, D.A.	8.869	102
Eulerich, M.	6.359	83
Sarens, G.	6.148	98
Lutfi, A.	5.738	47
Sutton, S.G.	5.522	66
Alqudah H.M.	4.623	45
Alrawad, M.	4.497	33

Şekil 21’de de yer verilmiş olan ağdaki Miklos A. Vasarhelyi, Michael G. Alles ve Alexander Kogan gibi merkezi figürler, alandaki etkileri bakımından oldukça ön planda olup, Vasarhelyi aynı zamanda aldığı toplam atıf sayısı ile literatürde önemli bir yere sahip yazarlar arasında yer almaktadır.

Şekil 21 Ortak Yazarların Ortak Atıf Ağı



5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İlgili çalışmada, iç denetim ve dijitalleşme konularını kapsayan yayınlara ilişkin genel görünüm bibliyometrik analiz yöntemiyle ortaya koyulmuştur. Tarihsel süreç incelendiğinde görülmektedir ki, uzun süre “denetim” anlayışı içerisinde kendine resmi anlamda bir kimlik edinmemiş olan “iç denetim” fonksiyonu ve mesleği, 20. yüzyılda artış gösteren

teknolojik ve endüstriyel gelişmelerle birlikte resmen doğmuş; her yeni endüstri devrimi sonrasında ise değişen taleplere cevap verebilmek amacıyla evrim geçirmiştir. Son olarak gerçekleşen 4. Endüstri Devrimi ile birlikte ise dijital dünyanın ekseninde ilerleyen işletmelerde kurumsal yönetim ve etkin risk yönetimi anlayışlarının benimsenmesine katkı sağlayan ve danışmanlık görevlerini yerine getiren bir fonksiyon haline gelmesi beklenmektedir. Dijitalleşme sürecinde iç denetimin artık sadece klasik bir denetçiden öte, aynı zamanda stratejik danışmanlık rolü üstlenme yolunda ilerlediğini ortaya koymaktadır (Joshi & Acharya, 2022). Buna paralel olarak yakın gelecekte iç denetçilerin, danışman ve problem çözücü kimliğinin, güvence veren kimliğine göre çok daha ağır basması beklenmektedir (PwC, 2023). Bu durum ise, iç denetçilerin dijital süreçlere adapte olabilmeleri gerekliliğini de beraberinde getirmektedir (Betti & Sarens, 2020). Tüm bunların sağlanabilmesi için, iç denetimi merkezine alan akademik çalışmaların niceliğinin ve niteliğinin artması oldukça önemli görülmektedir. Bunun için ise literatürde mevcut durumun tespiti, çalışmalarda şimdiye dek öne çıkmış olan araştırmacıların ve araştırma konularının saptanması, gerekli ilerlemenin gerçekleştirilmesi için oldukça gerekli bir adımdır.

Çalışmada uygulanan kapsamlı bibliyometrik analiz neticesinde alandaki bilimsel dergilere, araştırmacılara, alana katkıda bulunan kurumlara ve ülkelere ait birçok önemli veriye ulaşılmıştır. Bu bağlamda, Amerika Birleşik Devletleri'nin üretkenlik ve alınan atıklar açısından açık arayla lider konumda olduğu görülmektedir. Bu durum hem ülke kırılımlarında hem de kurum kırılımlarında ön plana çıkmaktadır. North Carolina State University, Kennesaw State University ve University of Tennessee en çok atıf alan kurumlar olarak ön plana çıkarken, University of Colorado, University of Birmingham ve University of Malaya ise en yüksek bağlantı gücüne sahip kurumlar olarak görülmektedir.

Çalışmada kurumların yanı sıra, literatüre katkıda bulunan yazarlarla ilgili de önemli çıkarımlar elde edilmiştir. Vasarhelyi M.A. alanda 7 farklı yayımla en üretken yazar olarak kaydedilirken, Sarens G., Cangemi M.P. ve Eulerich M. gibi yazarlar da 5'er yayımla ikinci sırada yer almaktadır. "*Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms*" başlıklı makale toplam 575 atıf ile en yüksek sayıda atıf alan yayın olurken, araştırmayı gerçekleştiren Beasley M.S., Carcello J.V., Hermanson D.R. ve Lapedes P.D. en çok atıf alan yazarlar olarak görülmektedir. Buna karşın, gerçekleştirilmiş olan yazar-atıf analizinde Vasarhelyi M.A., Mahzan N. ve Kim H.J. en yüksek bağlantı gücüne sahip yazarlar olarak öne çıkmıştır.

Anahtar sözcükler incelendiğinde ise, iç denetim, sürekli denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim gibi zamandan bağımsız unsurların yanı sıra, veri analitiği, büyük veri, bilgi teknolojileri gibi dijitalleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilecek terimlerin yoğunluğu göze çarpmaktadır. Son yıllarda ise, yapay zeka, blok zincir, akıllı sözleşmeler, siber suçlar gibi anahtar sözcüklerin merkezde olduğu bilimsel çalışmaların trend olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Anahtar sözcük analizinden elde edilen bu bulgular, iç denetim fonksiyonunun dijitalleşme sürecindeki evrimine de ışık tutmaktadır. Bu bağlamda, iç denetçilerin dijital yetkinliklerini geliştirmeleri ve dijital dönüşüme uyum sağlamaları için birtakım stratejik adımlar atılması önemli bir husustur. Çalışmanın bulguları, iç denetim süreçlerinde dijital teknolojilerin gittikçe daha kritik bir rol oynadığını ve özellikle veri analitiği, yapay zeka ve sürekli denetim gibi konuların ön planda olduğunu göstermektedir. Siber güvenlik, blok zincir ve akıllı sözleşmeler gibi ileri teknolojiler, denetim süreçlerinin etkinliğini artırma potansiyeline sahip önemli alanlar olarak dikkat çekmektedir. Literatürde görece sık çalışılmış kavramların aksine, "neselerin interneti" ve "robotik" gibi kavramların daha az üzerinde durulduğu ve iç denetim alanında daha az çalışıldığı gözlemlenmektedir. Özellikle iç denetim süreçlerine entegrasyonunun süreçleri otomatik hale getirme potansiyelinin yanı sıra verilerin toplanması, işlenmesi ve analiz edilmesi açısından bu tip ileri teknolojilerin sahip olduğu potansiyel düşünüldüğünde, bu alanda akademik ve pratik anlamda çalışmaların artırılmasının oldukça önemli olduğu düşünülmektedir.

Araştırmalarda öne çıkan bulgular ile paralel olarak, iç denetçilerin dijital yetkinliklerini geliştirebilmeleri ve bu süreçte karşılaşmaları muhtemel zorlukların üstesinden gelebilmek için hazırlanmaları oldukça önemli görülmektedir (Betti & Sarens, 2020). Bunun için kapsamlı eğitim programlarının oluşturulması ve araştırmaların yoğunlaştırılması faydalı görülmektedir. Bu eğitim programlarının, yapay zeka uygulamaları, veri analitiği teknikleri, blok zincir teknolojisi ve siber güvenlik konularını kapsamaması ve bu programların denetçilerin teknik bilgi ve becerilerini artırmanın yanı sıra, stratejik düşünme ve analitik problem çözme yeteneklerini de geliştirmeyi amaçlaması oldukça kritik bir adım olacaktır. Bu süreçte, büyük veri setlerinin analiz edilmesi, makine öğrenimi algoritmalarının denetim süreçlerine entegrasyonu ve siber risklerin proaktif bir şekilde yönetilmesi gibi konuların eğitimlere dahil edilmesinin yakın geleceğin şartlarına uyum sağlamada iç denetçiler için oldukça faydalı olacağı düşünülmektedir.

İlgili çalışma, akademik perspektifte literatürün derinlemesine incelendiği bir bakış açısına sahiptir. Fakat hem dijitalleşme hem de iç denetim, pratik hayatta önemli bir yer tutan, yaşayan ve gelişen kavramlardır. Dolayısıyla üretilen bilimsel çıktıların pratik hayatta bir karşılığı olması oldukça kritiktir. Bu noktada, Kaufman (2022) tarafından vurgulanan akademisyen-pratisyen iletişimsizliğinin mutlaka önüne geçilmelidir. Her iki taraftan görüşlerin ve yaklaşımların

doğuracağı olası farklılıklar ve bu farklılıklardan doğabilecek yeni ufuklar göz önüne alındığında (Bartunek & Rynes, 2014), akademi ve sanayi iş birliklerinden büyük faydalar sağlanabileceği yadsınamaz bir gerçektir. Dolayısıyla iç denetim alanındaki akademik çalışmaların pratik uygulamalarla entegrasyonunu sağlamak, üniversiteler ve işletmeler arasında iş birliği projeleri, ortak seminerler, çalıştaylar ve benzeri bilimsel çalışmalar gerçekleştirilmesi düşünülmelidir. Böylelikle, hem teorik bilgilerin iş dünyasında uygulanabilir hale gelmesi hem de profesyonel yaşamda karşılaşılan sorunların akademik çevrelerce daha hızlı fark edilerek, araştırmalara konu edinilmesi mümkün olabilecektir. Bu karşılıklı iş birliğinin, hem akademisyenler hem de pratikte çalışan iç denetçiler için karşılıklı bir öğrenme ve gelişim fırsatı sunması muhtemel bir neticedir. Böylece, iç denetim fonksiyonu, sürekli değişen iş dünyasında proaktif bir rol üstlenerek, organizasyonların stratejik hedeflerine ulaşmasında kritik katkılar sağlayabilecektir. Akademi – sanayi iş birliklerine ilaven, çalışmada da ön plana çıktığı gibi, ABD ve İngiltere gibi hem akademik hem de pratik anlamda iç denetime çıktılar sunan ülkelerle, başta yükselen pazarlar olmak üzere farklı ülkelere gelecek çalışmaların karşılaştırılması, dijitalleşme süreçlerinin farklı kültürlerde ve iş ortamlarında nasıl uygulandığını anlamak açısından değerli olup küresel açıdan iç denetimde dijitalleşme eğilimlerinin anlaşılmasına zemin hazırlayacaktır.

Elde edilen bulgular ışığında, bu çalışmanın iç denetim ve dijitalleşme alanındaki literatüre önemli katkılar sunduğu düşünülmektedir. Ancak, sonuçların daha geniş bir perspektifte değerlendirilebilmesi için bazı kısıtların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bunların başında, veri tabanı olarak yalnızca “Scopus Veri Tabanı”nın tercih edilmiş olması gelmektedir. Bu kısıt, literatürdeki bazı önemli çalışmaların ve farklı bakış açılarının göz ardı edilmesine neden olabilmekte ve dolayısıyla elde edilen bulguların genel literatürü tam olarak yansıtamamasına ve sonuçların sınırlandırılmasına yol açabilmektedir. Özellikle, bölgesel veya yerel araştırmaların ve farklı dildeki yayınların analiz dışında kalması, literatürdeki çeşitliliğin tam olarak yansıtılmamasına ilave sebeplerden sayılabilmektedir. Gelecek çalışmalarda daha kapsamlı ve etkili sonuçlara ulaşmak için kullanılan veri tabanlarının sayısının artırılması ve özellikle “Web of Science”, “IEEE Xplore” ve “Google Scholar” gibi farklı ve yaygın veri tabanlarında bulunan yayınların eklenmesi oldukça faydalı olacaktır. Bu esnada, aynı yayınların farklı veri tabanlarında yer alma ihtimali dolayısıyla mükerrer veri elde edilmesi durumu göz önünde bulundurulmalı ve eliminasyon işlemleri gerçekleştirilmelidir. Tüm bunlara ilaveten araştırmada kullanılmış olan anahtar sözcüklerin, gelişen ve yeni teknolojilerin takibi yapılarak artırılması ve güncellenmesiyle güncel ve farklı alanlarda gerçekleştirilen çalışmaları da mercek altına almak mümkün olabilecektir.

Araştırmanın üst paragrafta ele alınan kısıtlarının gelecekte daha kapsamlı bir bibliyometrik analiz çalışmasıyla giderilebilmesinin haricinde, literatürün zenginleşmesi için gelecek araştırmacıların üzerinde durması önerilen farklı alanlar da söz konusudur. İç denetim – dijitalleşme ilişkisinin daha somut bir çerçevede incelenebilmesi ve özümzenebilmesi için sektör bazlı analizlerin araştırmacılar tarafından mercek altına alınması, farklı sektörlerin özgün ihtiyaç ve zorluklarının daha iyi anlaşılmasına da zemin hazırlayacaktır. Bilindiği üzere finans, sağlık, üretim, hizmet gibi sektörler birçok alanda olduğu gibi dijitalleşme sürecinde de farklı dinamiklere sahiptir. Örneğin bankacılık ve finans sektöründe siber güvenlik ve veri analitiği konuları daha öncelikliken, bir üretim işletmesinde nesnelerin interneti veya robotik otomasyon süreçleri daha kritik rol oynuyor olabilir. Dolayısıyla dijitalleşme ve iç denetimi birer çatı kavram olmaktan çıkartarak sektörel bazlı araştırmaların artırılması, teori – pratik arasındaki boşluğun kapanmasına ve iç denetim mesleğinin dijital çağda ne yöne evrildiğine dair bilgiler sunmasına olanak sağlayacaktır. Ayrıca bu tür çalışmalar, sektörlerle özgü stratejilerin geliştirilmesine ve iç denetim uygulamalarının sektör ihtiyaçlarına göre uyarlanmasına da yardımcı olacaktır. Bunun yanı sıra, dijital dönüşüme adaptasyon aşamasında iç denetçilerin içinde buldukları durumu, yaşadıkları zorlukları ve geleceğe dair düşüncelerini daha iyi anlayabilmek için nitel yöntemler araştırmacılara yol gösterebilir. Bu bağlamda gerçekleştirilecek derinlemesine mülakatlar, odak grup çalışmaları ve vaka çalışmaları, iç denetçilerin algılarını, duygularını ve deneyimlerini ortaya çıkartma konusunda oldukça etkili olacaktır.

Dijital dönüşüm sürecinde iç denetim fonksiyonunun önemi giderek artmaktadır. Bu çalışma, iç denetim ve dijitalleşme arasındaki ilişki üzerine kapsamlı bir bakış açısı sunarak mevcut durumu değerlendirmekte ve gelecekte önem kazanması beklenen araştırma alanlarını ortaya koymaktadır. Hem akademik alanda hem de profesyonel dünyada gerçekleştirilecek çalışmalarla birlikte iç denetimin dijital uyumunun desteklenmesi, iç denetimin dijital risklerin yönetimi ve karar alma süreçlerinde aktif rol alarak işletmelerin stratejik hedeflerine katkıda bulunması, yenilikçi çözümler geliştirilmesine yönelik araştırmaların desteklenmesi oldukça önemli görülmektedir. Fakat bu süreçte göz ardı edilmemesi gereken bir diğer önemli konu ise, kültürel değişim ve değişim yönetiminin desteklenmesi olacaktır. İç denetimde dijitalleşmenin başarılı bir şekilde gerçekleşebilmesi için öncelikle örgüt kültürünün ve çalışan tutumlarının bu dönüşüme uyum sağlaması gerekmektedir (Kane vd., 2015). Değişime gösterilen dirençler, çoğu zaman dijital dönüşüm projelerinin ve süreçlerin başarısızlığa uğramasının nedenlerindedir (Kotter, 1995). Bu nedenle çalışmaların yalnızca iç denetim birimlerine yönelik değil, tüm işletme içi çalışanlara yönelik olarak gerçekleştirilmesi oldukça önemli olacaktır. Bu doğrultuda belki de en önemlisi, şirket yöneticilerinin dijitalleşme karşısındaki tutumu ve algısıdır. Bu bağlamda uygulanacak etkin bir değişim yönetimi, açık ve şeffaf bir iletişim, net hedefler ve çalışanların sürece dahil olmasını gerektirmektedir (Creasey, 2024). Bu süreçte de iç denetimin yönetimi destekleyerek süreçte aktif bir rol oynaması

beklenmektedir. Kısacası iç denetim, dijital dönüşüm süreçlerinde yalnızca uyum ve kontrol süreçlerini değil, aynı zamanda değişim yönetimi, kültürel dönüşüm gibi süreçleri de değerlendirebilmelidir. Gelecek araştırmalarda, bu konuların da araştırmacılar tarafından ele alınması ve incelenmesi, iç denetimde dijitalleşmenin tam manasıyla gerçekleşebilmesi için öncelikli konular arasında görülmektedir.

Sonuç olarak, dijital dönüşüm sürecinde iç denetim fonksiyonunun stratejik bir role evrilmesi, kurumların sürdürülebilir başarısı için oldukça önemli bir faktördür. Bu doğrultuda ilgili çalışma, iç denetim ve dijitalleşme arasındaki ilişkiye dair kapsamlı bir bakış açısı sunmakta ve bu alandaki mevcut durumu ortaya koymaktadır. Tüm bu çıktılarını, hem akademik çevrede hem de iş dünyasında dikkate değer bulgular içerdiği düşünülmektedir. Dijital dönüşümün hızla ilerlediği bu dönemde, iç denetim fonksiyonunun değişen ve gelişen bu yeni teknolojilere uyum sağlamasının ve daha stratejik bir rol üstlenmesinin, işletmelerin etkin risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine değer katması beklenmektedir. İç denetim fonksiyonunun, dijital dönüşüm sürecinde daha stratejik bir konuma yükselmesi ve organizasyonlara katma değer sağlaması için, akademik çalışmaların ve pratik uygulamaların birlikte ilerlemesi büyük önem taşımaktadır. Gelecekte yapılacak araştırmaların, iç denetim mesleğinin dijitalleşme sürecine uyum sağlamasına ve bu alanda yenilikçi çözümler geliştirilmesine katkı sağlayacağına inanılmaktadır.

Kaynakça

- Adelakun, N. B. O. (2022). The Impact of AI on Internal Auditing: Transforming Practices and Ensuring Compliance. *Finance & Accounting Research Journal*, 4(6), 350–370. <https://doi.org/10.51594/farj.v4i6.1316>
- Aldemir, C., & Uysal, T. U. (2024). AI Competencies for Internal Auditors in the Public Sector. *EDPACS*, 69(1), 3–21. <https://doi.org/10.1080/07366981.2024.2312001>
- Alles, M. G. (2015). Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession. *Accounting Horizons*, 29(2), 439–449. <https://doi.org/10.2308/acch-51067>
- Alles, M., Brennan, G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2006). Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens. *International Journal of Accounting Information Systems*, 7(2), 137-161. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2005.10.004>
- Alles, M.G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M.A. (2018). Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations. In: Chan, D.Y., Chiu, V., & Vasarhelyi, M.A. (Eds.) *Continuous Auditing (Rutgers Studies in Accounting Analytics)*. (ss. 247-270). Leeds: Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181011>
- Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. *Auditing a Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1–27. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>
- Bartunek, J. M., & Rynes, S. L. (2014). Academics and Practitioners Are Alike and Unlike: The Paradoxes of Academic–Practitioner Relationships. *Journal of Management*, 40(5), 1181-1201. <https://doi.org/10.1177/0149206314529160>
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), 441-454. <https://doi.org/10.2308/acch.2000.14.4.441>
- Betti, N. and Sarens, G. (2021), Understanding the internal audit function in a digitalised business environment, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2), 197-216. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2019-0114>
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G., & Pacini, C. (2006). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520-535. <https://doi.org/10.1108/02686900610667283>
- Bornmann, L., & Daniel, H. D. (2008). What do citation counts measure? A review of studies on citing behavior. *Journal of Documentation*, 64(1), 45-80. <https://doi.org/10.1108/00220410810844150>
- Bou-Raad, G. (2000), Internal auditors and a value-added approach: the new business regime, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187. <https://doi.org/10.1108/02686900010322461>
- Cangemi, M. P., & Brennan, G. (2019). Blockchain Auditing – Accelerating the need for automated audits! *EDPACS*, 59(4), 1–11. <https://doi.org/10.1080/07366981.2019.1615176>
- Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34–55. <https://doi.org/10.1108/maj-08-2014-1073>

- Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R., & Wood, D. A. (2021). New Frontiers for Internal Audit Research*. *Accounting Perspectives*, 20(4), 449–475. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12272>
- Cong, L. W., & He, Z. (2019). Blockchain Disruption and Smart Contracts. *The Review of Financial Studies*, 32(5), 1754–1797. <https://doi.org/10.1093/rfs/hhz007>
- Creasey, T. (2024). İnternette alınan yazarlı yazı: Best Practices in Change Management, *Prosci*. <https://www.prosci.com/blog/change-management-best-practices>
- Dai, J., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5–21. <https://doi.org/10.2308/isys-51804>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.04.070>
- Fedyk, A., Hodson, J., Khimich, N., & Fedyk, T. (2022). Is artificial intelligence improving the audit process? *Review of Accounting Studies*, 27(3), 938–985. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09697-x>
- Feung, J. L. C., & Thiruchelvam, I. V. (2020). A framework model for continuous auditing in financial statement audits using big data analytics. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 9(4), 3416–3434.
- Fountain, L. (2019). İnternette alman yazarlı yazı: Internal Audit's Evolving Cybersecurity Role, *Internal Auditor*, <https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2019/march/internal-audits-evolving-cybersecurity-role/> adresinden alındı.
- Gotthardt, M., Koivulaakso, D., Paksoy, O., Saramo, C., Martikainen, M., & Lehner, O. (2020). Current State and Challenges in the Implementation of Smart Robotic Process Automation in Accounting and Auditing. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*, 9(1), 90–102. <https://doi.org/10.35944/jofrpf.2020.9.1.007>
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23(1), 194–244.
- Han, H., Shiwakoti, R. K., Jarvis, R., Mordi, C., & Botchie, D. (2023). Accounting and auditing with blockchain technology and artificial Intelligence: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 48, 100598. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100598>
- Hood, W. W. & Wilson, C. S. (2001). The literature of bibliometrics, scientometrics, and informetrics. *Scientometrics*, 52(2), 291–314. <https://doi.org/10.1023/A:1017919924342>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).
- Islam, S., & Stafford, T. (2022). Factors associated with the adoption of data analytics by internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 37(2), 193–223. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2021-3090>
- Joshi, P.L, Acharya, S. (2022). The changing role of internal auditor as assurer, assessor and advisor. In: Joshi, P.L., Dsouza, S. (Eds) *The changing role of internal audit function in organisations* (ss. 33-90). Sultan Chand & Sons
- Kane, G. C., Palmer, D., Phillips, A. N., Kiron, D., & Buckley, N. (2015). *Strategy, Not Technology, Drives Digital Transformation – becoming a digitally mature enterprise*. MIT Sloan Management Review and Deloitte University Press.
- Kassa, S.G. (2019) Auditors have a role in cyberresilience. *ISACA Journal*, 6
- Kaufman, B. E. (2022). The academic-practitioner gap: Past time to bring in the practitioner perspective. *Human Resource Management Review*, 32(2), 100895. <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2022.100895>
- Kim, H. J., Mannino, M., & Nieschwietz, R. J. (2009). Information technology acceptance in the internal audit profession: Impact of technology features and complexity. *International Journal of Accounting Information Systems*, 10(4), 214–228. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2009.09.001>
- Kokina, J., Mancha, R., & Pachamanova, D. (2017). Blockchain: Emergent industry adoption and implications for accounting. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(2), 91–100. <https://doi.org/10.2308/jeta-51911>
- Kotter, J. P. (1995). Leading change: Why transformation efforts fail. *Harvard Business Review*, 73, 59–67.
- Lenz, R., & Jeppesen, K. K. (2022), The Future of Internal Auditing: Gardener of Governance, *The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, 66(5), 1–21. <https://doi.org/10.1080/07366981.2022.2036314>
- Leydesdorff, L. (2008). Caveats for the use of citation indicators in research and journal evaluations. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 59(2), 278–287. <https://doi.org/10.1002/asi.20743>

- Lyu, P., Liu, X., & Yao, T. (2023). A bibliometric analysis of literature on bibliometrics in recent half-century. *Journal of Information Science*, <https://doi.org/10.1177/01655515231191233>
- MacRoberts, M. H., & MacRoberts, B. R. (2018). The mismeasure of science: Citation analysis. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 69(3), 474-482. <https://doi.org/10.1002/asi.23970>
- Mani, V. (2023). Auditing and Digital Transformation are at a Crossroads. *ISACA Journal*, 2, <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2023/volume-2/auditing-and-digital-transformation-are-at-a-crossroads> adresinden alındı.
- Mautz, R. K., Sharaf, H. A. (1961), *The philosophy of auditing: American accounting association, Monograph No. 6*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Moed, H. F. (2005). *Citation Analysis in Research Evaluation*. Netherlands: Springer Dordrecht. <https://doi.org/10.1007/1-4020-3714-7>
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. 7th Edition, USA: Wiley.
- Moffitt, K. C., Rozario, A. M., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Robotic Process Automation for Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), 1–10. <https://doi.org/10.2308/jeta-10589>
- Moral-Muñoz, J. A., Herrera-Viedma, E., Santisteban-Espejo, A., & Cobo, M. J. (2020). Software tools for conducting bibliometric analysis in science: An up-to-date review. *Profesional de la información*, 29(1). <https://doi.org/10.3145/epi.2020.ene.03>
- Möller, K., Schäffer, U., & Verbeeten, F. (2020). Digitalization in Management Accounting and Control: an editorial. *Journal of Management and Control*, 31, 1-8. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00300-5>
- Nair, B. (2022). İnternette alinan yazarlı yazı: The Evolution of Internal Audit in a Digital-First Environment, *ISACA*. <https://www.isaca.org/resources/news-and-trends/industry-news/2022/the-evolution-of-internal-audit-in-a-digital-first-environment> adresinden alındı.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. Wiltshire: John Wiley & Sons Inc.
- Pizzi, S., Venturelli, A., Variale, M., & Macario, G. P. (2021). Assessing the impacts of digital transformation on internal auditing: A bibliometric analysis. *Technology in Society*, 67, 101738. <https://doi.org/10.1016/j.techsoc.2021.101738>
- Pritchard, A. (1969). Statistical bibliography or bibliometrics? *Journal of Documentation*, 25(4), 348-349
- PwC (2023). *PwC Global Internal Audit Study 2023 – Seeing through walls to find new horizons*. <https://www.pwc.com.tr/global-internal-audit-study-2023> adresinden alındı.
- Rakipi, R., De Santis, F., & D'Onza, G. (2021). Correlates of the internal audit function's use of data analytics in the big data era: Global evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100357. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100357>
- Ramamoorti, S. (2003), Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects”, Research Opportunities in Internal Auditing, 1–23. <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public Documents/Chapter 1 Internal Auditing History Evolution and Prospects.pdf>
- Sawyer, L. (2016), *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber: Cilt 1 - İç Denetimin Temelleri*, (6. baskı.), İstanbul: İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Schmitz, J., & Leoni, G. (2019). Accounting and Auditing at the Time of Blockchain Technology: A Research Agenda. *Australian Accounting Review*, 29(2), 331–342. <https://doi.org/10.1111/auar.12286>
- Treleaven, P., Brown, R. G., & Yang, D. (2017). Blockchain Technology in Finance. *Computer*, 50(9), 14–17. <https://doi.org/10.1109/mc.2017.3571047>
- Van Eck, N. J., & Waltman, L. (2014). Visualizing bibliometric networks. In: Ding, Y., Rousseau, R., Wolfram, D. (Eds) *Measuring Scholarly Impact* (ss. 285-320). Cham: Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-10377-8_13
- Van Raan, A. F. J. (2004). Measuring Science: Basic Principles and Application of Advanced Bibliometrics. *Handbook of Quantitative Science and Technology Research*, Springer, 19-50.
- Zhang, J., Yang, X., & Appelbaum, D. (2015). Toward Effective Big Data Analysis in Continuous Auditing. *Accounting Horizons*, 29(2), 469–476. <https://doi.org/10.2308/acch-51070>



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: 16, Sayı: 32, 108-130, 2025

Araştırma Makalesi

DİJİTAL DÖNÜŞÜM İŞİĞİNDA İÇ DENETİM ÜZERİNE BİBLİYOMETRİK ANALİZ YAKLAŞIMI (A BIBLIOMETRIC ANALYSIS APPROACH TO INTERNAL AUDIT IN THE CONTEXT OF DIGITAL TRANSFORMATION)

Onur ERİŞEN¹

ÖZ

Bu çalışma, iç denetim ve dijitalleşme temalarının bir arada kullanıldığı yayınlar hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmaya yönelik olarak gerçekleştirilmiş olup bibliyometrik analiz yöntemine dayanmaktadır. Çalışmanın genel akışının ve amacının anlatıldığı “giriş” bölümünden sonra yer alan “kavramsal çerçeve” bölümü, iç denetimin tarihsel süreç boyunca yaşadığı değişimi ve endüstriyel gelişmelerden ne şekilde etkilendiğini; dolayısıyla günümüzdeki dijitalleşmenin iç denetim açısından ne gibi bir önem taşıdığını ele almaktadır. Araştırmada kullanılan yayınlar “Scopus” veri tabanından sağlanmış olup bulgular kısmında VOSviewer programı yardımıyla gerçekleştirilen “Ortak yazar analizi”, “Yazarların atf analizi”, “Eserlerin atf analizi”, “Ülkelerin atf analizi”, “Kurumların atf analizi”, “Anahtar sözcük analizi”, “Eserlerin bibliyografik eşleşme analizi”, “Yazarların bibliyografik eşleşme analizi” ve “Ortak yazarların ortak atf analizi” başta olmak üzere çeşitli trendlere, istatistiki bilgilere ve açıklamalara yer verilmiştir. Araştırmada, hızla gelişen dijitalleşme karşısında işletmeler açısından iç denetimin ne denli önemli olduğunu vurgulanmakta, bu sebeple de bu alanda yapılacak olan araştırma ve yayınların sayısının artmasının öneminin altı çizilmektedir. Tüm bunların yerine getirilebilmesi içinse, mevcut literatürün çok iyi özümsemesi, hayati bir başlangıç noktası olarak görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: İç Denetim, Dijitalleşme, Bibliyometrik Analiz

JEL Sınıflandırması: M10, M40, M42

ABSTRACT

This study was conducted to obtain in-depth information about publications that integrate the themes of internal audit and digitalization, utilizing bibliometric analysis. The "conceptual framework" section, which follows the "introduction" that explains the general flow and purpose of the study, emphasizes how internal audit has been affected by technological developments throughout history and how it has evolved, highlighting the importance of today's digitalization for internal audit. The publications applied for in this study have been searched from the database "Scopus." The findings section includes various trends and statistical information, especially "Co-authorship of authors analysis," "Citation of authors analysis," "Citation of documents analysis," "Countries' citation analysis," "Citation of organizations analysis," "Co-occurrence of keywords analysis," "Bibliographic coupling of documents analysis," "Bibliographic coupling of authors analysis," and "Co-citation of authors analysis," performed with the help of the VOSviewer program. The research emphasizes the critical importance of internal audit for businesses in the face of rapidly developing digitalization. Therefore, the study underscores the need to increase the number of research and publications in this field. A thorough understanding of the existing literature is a vital starting point to achieve this goal.

Keywords: Internal Audit, Digitalization, Bibliometric Analysis

JEL Classification: M10, M40, M42

¹ Dr. Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-7945-8318, onur.erisen@marmara.edu.tr

1. GİRİŞ

Hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler, işletmeleri ve beraberinde işletmelerin tüm fonksiyonlarını da doğrudan etkilemektedir. Değişmekte olan iş yapış biçimleri, süreçler ve kullanılan dijital araçlar ile birlikte ihtiyaç ve talepler de gündün güne farklılık göstermektedir. Bu bağlamda, esas amacı hizmet ettiği kurumlara güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını yerine getirerek değer katmak olan ve disiplinler arası entelektüel sermaye gerektiren bir disiplin olan iç denetim için de tüm bu gelişmeler hayati öneme sahiptir. Dijital dönüşüm süreci, işletmelerin iş yapış biçimlerini ve süreçlerini köklü bir şekilde değiştirirken, iç denetim fonksiyonu bu değişime uyum sağlama konusunda çeşitli zorluk ve fırsatlarla karşı karşıya kalabilmektedir. İç denetçilerin dijital yetkinlikleri, dijital teknolojilerin denetim süreçlerine entegrasyonu ve bu alandaki sınırlı akademik çalışmalar, iç denetimin dijital dönüşüme adaptasyonunda üzerinde durulması gereken çok önemli noktalar.

Başlangıçta bağımsız denetimin gölgesinde kalan ve ayrı bir meslek olarak kabul edilmeyen iç denetim, ticaretin ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte kendi meslek örgütlerinin kurulması ve standartlarının belirlenmesi sayesinde profesyonel bir kimlik kazanmıştır. Geçirdiği evrim sürecinde, iç denetim her zaman kurum içi ihtiyaçlara cevap verme amacıyla hareket etmiştir. Dolayısıyla, işletme içi süreçlerin dijitalleşmesi, iç denetimin de bu süreçlere uyum sağlamasını gerekli kılmaktadır. İç denetimin değişmekte olan doğası ise, bu alandaki araştırmaların mevcut durumunun çok iyi anlaşılmasını ve değişen trendler dahilinde sayılarının artmasını oldukça kritik hale getirmektedir.

İç denetimin dijital dönüşüme uyum sağlaması, işletmelerin etkin risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine değer katması açısından oldukça büyük bir öneme sahiptir. Ancak, bu alandaki akademik çalışmaların sınırlı olması ve mevcut durumdaki olası belirsizlikler, gelecekteki araştırmalar ve uygulamalar için de bir engel teşkil etmektedir. Bu nedenle, bu çalışmanın amacı, iç denetim ve dijitalleşme alanındaki literatürü sistematik bir şekilde analiz ederek, akademik alandaki hakim temaları ve araştırma boşluklarını ortaya çıkarmaktır. Buna paralel olarak alana hakim araştırmacıların ortaya çıkarılması, ülkelerarası iş birliklerinin incelenmesi ve yıllara göre eğilimlerin belirlenmesi oldukça yararlı görülmektedir. Böylece, gelecekte yapılacak araştırmalar için bir yol haritası sunularak iç denetim uygulamalarının dijital dönüşüme uyum sağlanması sürecine katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda, makalenin ikinci bölümünde “dijitalleşme” ve “iç denetim” kavramlarına ilişkin kavramsal çerçeve sunulacak; dijitalleşmenin beraberinde getirdiği yeni teknolojilerin iç denetim mesleğine olan mevcut ve olası etkileri ile süreçlerde meydana getirdiği değişimler ele alınacaktır. Üçüncü bölümde, araştırma yöntemi olarak seçilen “bibliyometrik analiz” detaylandırılacak ve seçilme sebepleri aktarılacaktır. Dördüncü bölümde, bibliyometrik analiz çerçevesinde gerçekleştirilen dokuz farklı analizde elde edilen bulgulara ve çeşitli istatistiksel bilgilere yer verilecektir. Akabinde son bölümde ise, araştırmadan çıkarılan sonuçlar ve en önemlisi öneriler yer alacaktır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Günümüz tanımı itibarıyla iç denetim, IIA tarafından bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek üzere tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2017). Fakat tarihi süreç incelendiğinde, tanımı günümüzdeki haline gelinceye dek iç denetimin ciddi bir değişim geçirdiği görülmektedir.

Genel anlamda denetim, özellikle devletin mali ve idari işlerinde kontrol ihtiyacının hasıl olduğu eski uygarlıklara kadar uzanan eski bir geçmişe sahiptir. Denetimin ilk emarelerinin, yolsuzluğu tespit etmek için işlem kayıtlarının incelendiği eski Mısır, Antik Yunan ve Roma'daki uygulamalara kadar uzandığı bilinmektedir (Pickett, 2010). Muhasebe tarihçisi Richard Brown'a göre denetimin kökeni muhasebe kadar eskiye dayanmakta olup, medeniyetlerin gelişip, bireylerin başkalarının mal varlıklarını yönetmeye başlamasıyla birlikte bu ihtiyacın doğduğu görülmektedir (Mautz & Sharaf, 1961). Önceleri iç ya da dış gibi kesin bir ayrıma sahip olmayan denetim anlayışı, işletme faaliyetleri gelişip karmaşıklaştıkça kendi sınırlarını çizmeye başlamıştır. İşletmelerde yapılan işlerin hem verimliliğinin hem de çalışanların dürüstlüğüünün yönetim tarafından takip edilmek istenmesi, 20. yüzyılın başlarında “iç denetim” fonksiyonunun bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmasını sağlamıştır (Ramamoorti, 2003). Modern anlamda iç denetim ise, İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) 1941 yılında kurulması ile resmîyet kazanmış ve profesyonelleşmiştir. (Sawyer, 2016).

1970'lerde ve 1980'lerde iç denetçiler, çeşitli kurumsal süreçlerin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek için operasyonel denetimleri de içeren daha kapsamlı bir yaklaşım benimsemeye başlamışlardır (Gramling vd., 2004). Bu değişim, etkili iç kontrollerin ve risk yönetiminin kurumsal hedeflere ulaşmak için çok önemli olduğunun farkına varılmasıyla gerçekleşmiştir. Sonraki yıllar ise, iç denetim fonksiyonunun sorumluluklarının ve görev tanımının daha da genişlediği ve risk temelli denetim anlayışına daha fazla vurgu yapıldığı yıllar olmuştur. Bu yaklaşım, denetim

faaliyetlerini kurum içinde belirlenen risklerin önemine göre önceliklendirerek, iç denetçilerin kurumun başarısı için en büyük risk ve tehdidi oluşturan alanlara odaklanmasını ön görmüştür (Moeller, 2009).

20. yüzyılın sonlarından itibaren dijitalleşmenin hız kazanması, denetim süreçlerinin teknolojiyle daha iç içe geçmesine neden olmaya başlamıştır. Bu gelişmeler, iç denetim alanının da önemli ölçüde etkilenmesine yol açmıştır. İş modellerinde ileri teknolojilerin yaygın bir şekilde benimsenmesiyle önem kazanan dijitalleşme kavramı, geleneksel denetim uygulamalarını yeniden tanımlamakta, yönetim ve kontrol mekanizmaları için yeni anlayışlar ortaya koymaktadır (Appelbaum vd., 2017; Möller vd., 2020). Teknolojik ilerlemeler ve dijitalleşmenin sunduğu veri analitiğinin gelişmesiyle birlikte sürekli denetim mümkün kılınmış olup gerçek zamanlı izleme (gözetim) ve proaktif risk yönetiminin de önü açılmıştır (Alles vd., 2018). Bunun yanında gelişmekte olan yapay zeka ve blok zincir gibi teknolojiler, denetim süreçlerini de etkilemekte ve değiştirmekte olup, iç denetçilerin de bu değişime uyum sağlamalarını gerektirmektedir (Kokina vd., 2017; Fedyk vd., 2022; Nair, 2022). Bu durum hem iç denetçilerin mesleki anlamda hayatta kalabilmeleri için, hem de dijital risklere karşı savunmasız duruma düşme ihtimali olan işletmeler için oldukça önemli ve üzerinde durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Mani, 2023; Lenz & Jeppesen, 2022).

Gelişmekte olan teknolojilerin iç denetim ile olan ilişkisini ana hatlarıyla mercek altına almak, çalışmanın öneminin de vurgulanması açısından yerinde olacaktır. Bu bağlamda değinilecek ilk kavram olan ve adı günümüzde de sıkça anılan blok zinciri teknolojisi, merkezi olmayan ve değiştirilemeyen bir defter sistemi sunarak işlemlerde şeffaflığı ve izlenebilirliği artırmaktadır (Treleaven vd., 2017; Han vd., 2023). Denetimde ise bu durum, otomasyonun artmasını ve sistemin bir sürekli denetim mekanizması olarak çalışmasını sağlamakta, denetim çatısı altında rutin iş döngüsüne bağlı çalışma süresini kısaltarak denetçilerin iş yükünü azaltma olanağı sağlamaktadır (Cangemi & Brennan, 2019). Elde edilen bu zaman tasarrufu sayesinde denetçilerin stratejik danışmanlık, derinlemesine analizler ve veri madenciliği gibi farklı faaliyetlere ağırlık verebilmesi de mümkün hale gelebilmektedir (Schmitz & Leoni, 2019). Blok zincirin kullanımı aynı zamanda, işlem verilerine gerçek zamanlı erişimi de mümkün kılmakta, böylece hile ve hata riskini azaltarak denetçilerin odağını blok zincirin bütünlüğünü ve güvenliğini denetlemeye doğru kaydırabilmektedir (Dai & Vasarhelyi, 2017). Blok zincir platformları üzerine inşa edilen akıllı sözleşmeler ise, sözleşmeye dayalı anlaşmaları otomatikleştirmektedir. Fiziki güç ve zaman tasarrufu başta olmak üzere birçok avantaj ve yeniliği getirmesine karşın, daha fazla bilginin şeffaf bir şekilde paylaşılmasını gerektirmekte olup, ekonomiyi tam olarak nasıl etkileyeceği ve olumlu ya da olumsuz yansımalarının ne olacağı henüz net değildir (Cong & He, 2019). Tüm bunlar, iç denetçiler için dikkate alınması önemli noktalar olarak değerlendirilmektedir.

Yapay zeka, büyük veri ve veri analizi, süreç otomasyonunda devrim niteliğindeki diğer güncel kavramlardır. Özellikle sürekli denetim için oldukça önemli bir teknoloji olan büyük veri, riskleri veya verimsiz çalışan birim ya da unsurların tespit edilmesi sürecinde anormallikleri ve eğilimleri belirlemek için büyük veri kümelerinin işlenmesini sağlamaktadır (Zhang vd., 2015). Bununla birlikte yapay zeka odaklı diğer araçlar denetim süreçlerinde verimliliğin artmasını sağlamakta (Adelakun, 2022); hile ve yolsuzluğun tespiti gibi iç denetçiler için oldukça kritik konularda da oldukça büyük rol oynamaktadır (Aldemir & Uysal, 2024). Teknolojik anlamda yaşanan bu değişim ve özellikle büyük verinin işletmelerde stratejik bir araç olarak kullanılması ise, denetçilerin gelecek odaklı - stratejik analiz ve finansal olmayan konulara yönelmesini gerektirebilecektir (Alles, 2015).

Bu kapsamda bir diğer önemli teknolojik kavram olan Robotik Süreç Otomasyonu (RPA) ise denetim süreçlerini içeren rutin görevleri kolaylaştırmakta ve verilerin işlenmesini oldukça hızlandırmaktadır. Böylece, tıpkı dijitalleşmenin getirdiği diğer birçok kavramda da bahsedildiği gibi insan gücünün rutin işlerden çok yaratıcılık, duygusal zeka kullanımı gerektiren süreçler ve karmaşık durumlarda karar alma gibi işlere yönelmesi beklenmektedir (Moffitt vd., 2018). Buna karşın, aynı zamanda denetçilerin otomatize edilmiş bu süreçlerle ilişkili olarak ortaya çıkması muhtemel yeni riskleri de değerlendirmesi gerekmektedir (Gotthardt vd., 2020). Özellikle bu anlamda ortaya çıkan siber güvenlik kavramı, siber tehditlerin artan sıklığı ve karmaşıklığı nedeniyle iç denetim için bir başka kritik odak noktasını oluşturmaktadır (Chambers & Odar, 2015). İç denetçilerin de, işletmelerin BT yönetiminde daha önemli bir rol oynaması ve beraberinde getirdiği siber tehditlere karşı korumalarda rol almaları doğal bir beklenti olarak karşımıza çıkmaktadır (Fountain, 2019; Kassa, 2019). Bu bağlamda iç denetçilerin veri gizliliğinin sağlanması hususunda gerekli departmanlarda iş birliği içinde olması, ortaya çıkabilecek her türlü veri ihlalinin önlemek amacıyla uyum sağlama çalışmalarında aktif rol oynaması oldukça önemlidir (Christ vd., 2021).

Tarih sahnesinde ilk olarak klasik denetim anlayışının bir parçasıyken, 1900'lü yıllarda ticaretin gelişmesiyle birlikte kendi kimliğini kazanan ve 2000'lere geldiğinde ise klasik denetçilikten çok yönetimle ortak hareket eden ve proaktif anlayışla değer yaratıcı bir fonksiyon olarak nitelenmeye başlanan iç denetim (Bou-Raad, 2000), gelişen teknolojiler

oldukça mesleki evrimine devam edecek gibi gözükmektedir. Dolayısıyla geleceğe dair bilimsel öngörüler yapabilmek için, mevcut literatür hakkında detaylı bilgi sahibi olabilmek oldukça önemli görülmektedir. Bu noktadan hareketle ilgili çalışmada, literatürdeki trendleri ve etkileşimleri görselleştirerek alandaki mevcut durumu ve araştırma boşluklarını belirleme konusunda oldukça etkili bir yöntem olan bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak dijital dönüşüm ışığında iç denetim alanında öne çıkan yayınların, yazarların ve ana temaların detaylı bir şekilde incelenmesi amaçlanmıştır. Literatür incelendiğinde, benzer çok fazla inceleme yapılmadığı görülmektedir. Çalışmanın amaç ve yöntemine paralel olarak Pizzi vd. (2021) tarafından gerçekleştirilen ve iç denetimde dijital dönüşüm konusunu ele alan bibliyometrik araştırmada özet, başlık veya anahtar sözcüklerinde “dijit” ve “denetim” sözcüklerini içeren çalışmalar araştırılmış ve 1985 – 2019 yılları arasında basılmış 105 eser incelenmiştir. Bu çalışmada ise, yöntem bölümünde detaylandırılacağı üzere hem anahtar sözcüklerin kapsamı genişletilmiş hem de incelenen zaman dilimi 2024 yılına kadar uzatılmıştır. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda bu çalışmanın, literatüre önemli katkılar sağlayacağına inanılmaktadır.

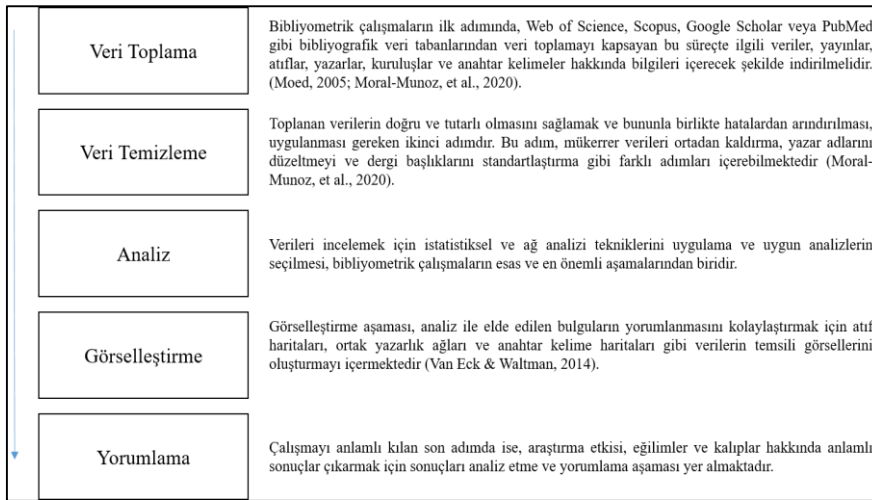
3. YÖNTEM

Bir önceki bölümde kısaca belirtildiği üzere, ilgili çalışmanın hedeflerine ulaşabilmesi için bibliyometrik analiz yöntemi kullanılmıştır. Bibliyometrik analiz, bilimsel literatürün niceliğini ve niteliğini değerlendirmek amacıyla matematiksel ve istatistiksel araçların kullanımını içeren bir yöntemdir (Pritchard, 1969; Hood & Wilson, 2001). Her ne kadar “bibliyometrik” kelimesi ilk olarak Belçikalı kütüphaneci ve yazar Paul Otlet tarafından 1934 yılında kullanılmış da olsa (Lyu vd., 2023), bu yöntemin esas yaygınlaşması, Scopus, Web of Science ve PubMed gibi veritabanlarının çeşitli filtreleme ve arama seçeneklerinin gelişmesiyle birlikte son yıllarda gözle görülür şekilde artış göstermektedir.

Mevcut literatürü anlamlandırmaya ve yorumlamaya yarayan bibliyometrik analizin en önemli amacı, tutarlı ve standardize edilmiş bir gösterge setine ulaşmak (Van Raan, 2004) olup, bu bağlamda araştırmacıya motivasyon sağlayan birçok alt unsur bulunmaktadır. Bunlar arasında mevcut eserlerde araştırmacı, kurum veya ülke bazlı etkilerini değerlendirme, literatürdeki araştırma eğilimlerini belirleme, bilimsel iş birliklerinin dinamiklerini anlamak ve stratejik planlama açısından iç görüler sağlamak sayılabilmektedir (Hood & Wilson, 2001).

Genel anlamda bibliyometrik analiz yönteminde iş akışı, aşağıda yer alan Şekil 1’de kısaca özetlenen beş adımı içermektedir:

Şekil 1. Bibliyometrik Araştırma Yöntemi İş Akışı



Bibliyometrik analiz, kullanıcı ve okurlara birçok avantaj ve fayda sağlamaktadır. Özellikle araştırmacıların gerçekleştirmiş olduğu çalışmaların etkisini ve erişim gücünün yorumlanması, alanlarda öne çıkan kilit yayınların ve yazarların saptanmasına ve son yıllardaki aktif yazarların belirlenerek yeni iş birliği fırsatlarının keşfedilmesine yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte, üniversiteler ya da diğer araştırma kurumlarının performanslarının değerlendirilmesine de ışık tutmaktadır (Bornmann & Daniel, 2008). Fakat sunmuş olduğu birçok avantaja rağmen, bibliyometrik analizin de kısıtları olduğu unutulmamalıdır. Öncelikle, her ne kadar güvenilir veri tabanları kullanılıyor olsa da, çekilen verilerde

hatalar olma ihtimali yüksektir ve her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte, her ne kadar nicel verilere dayanıyor da olsa, bu verilerden yola çıkılarak yapılan nitel yorumlamalar oldukça öznel olabilmektedir. Dolayısıyla araştırmacıların bibliyometrik gözlemler hakkında ortaya sürdükleri iddiaları mümkünse içerik analizleri ile desteklemeleri ve bu iddialar esnasında azami seviyede özenli ve ihtiyatlı davranmaları oldukça önemli görülmektedir (Donthu vd., 2021). Bunun yanı sıra, disiplinler arası farklılıklar bibliyometrik araştırmalar açısından da birtakım uygulama farklılıklarını doğurabilmektedir. Bu durum da farklı alanlar arasında metriklerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır (Leydesdorff, 2008). Bunların haricinde, kullanılan yöntemlerin de kendine has bir takım yanlılıkları bulunmaktadır ve bunları giderebilmek oldukça zordur. Bu hususta atıf yanlılıkları uygun bir örnek olarak gösterilebilmektedir. Yazarların kendilerine yaptıkları atıflar ya da akademik “atıf kartelleri” kullanılan metrikleri ve objektifliği bozabilmektedir (MacRoberts & MacRoberts, 2018).

İlgili çalışmada, “Scopus” veri tabanında “İç Denetim” ve “Teknolojik-Dijital Dönüşüm” konularında bugüne dek yazılmış tüm çalışmalar mercek altına alınmıştır. Bu aşamada, “makale başlığı, özeti ve anahtar sözcükleri” dahilinde gerçekleştirilen aramada toplam “565” esere ulaşılmışken, aramalar yalnızca “İşletme, Yönetim ve Muhasebe”, “Bilgisayar Bilimleri”, “İktisat, Ekonometri ve Finans”, “Sosyal Bilimler”, “Karar Bilimleri”, “Mühendislik” ve “Matematik” dizinlerinde gerçekleştirilmiş olup, “Fen Bilimleri” ve “Tıp” gibi konu başlıkları kapsam dışında tutulmuştur. Araştırma, akademik yaşama da hakim olan İngilizce dilinde yürütülmüş olup arama sürecinde kullanılan anahtar sözcüklere aşağıda yer verilmiştir:

"Internal Audit" OR "Internal Auditing" OR "Internal Auditor"

AND

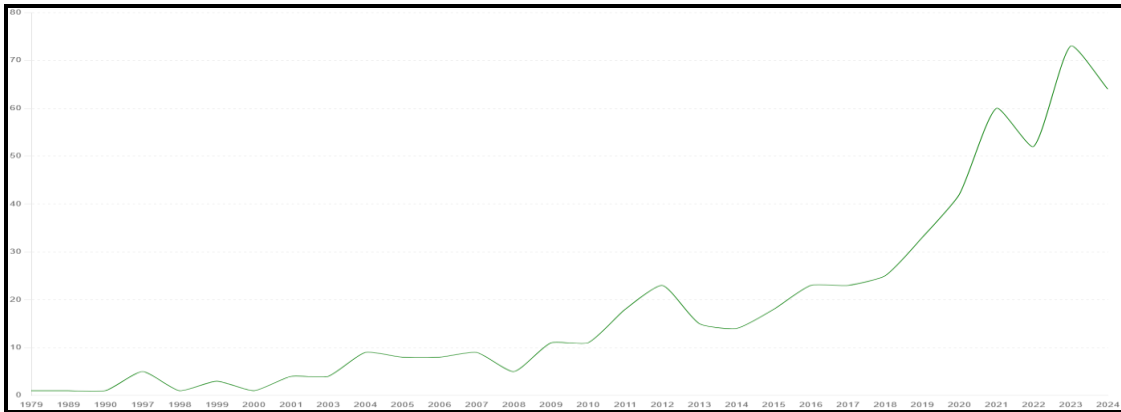
"Accounting Information Systems" OR "Advanced Analytics" OR "AI" OR "AI-Powered Auditing" OR "Artificial Intelligence" OR "Augmented Reality" OR "Automation" OR "Big Data" OR "Blockchain" OR "Business Intelligence" OR "Cloud Computing" OR "Cryptocurrency" OR "Cyber Risk Management" OR "Cybersecurity" OR "Data Analytics" OR "Digital" OR "Digital Currency" OR "Digital Governance" OR "Digital Ledger" OR "Digital Payment Systems" OR "Digitalization" OR "Industry 4.0" OR "Internet of Things" OR "IoT" OR "Machine Learning" OR "Robotics" OR "SaaS Solutions" OR "Smart Contracts" OR "Technology" OR "Virtual Reality"

Elde edilen veri seti, kontrol edildikten sonra 1.6.20 sürümüyle VOSviewer isimli program yardımıyla analiz edilmiştir. Çalışmada, “Ortak yazar analizi”, “Yazarların atıf analizi”, “Eserlerin atıf analizi”, “Ülkelerin atıf analizi”, “Kurumların atıf analizi”, “Anahtar sözcük analizi”, “Eserlerin bibliyografik eşleşme analizi”, “Yazarların bibliyografik eşleşme analizi” ve “Ortak yazarların ortak atıf analizi” olmak üzere 8 farklı analiz uygulanmıştır. Bu analizler ve elde edilen bulgular ise bir sonraki bölümde detaylıca ele alınmıştır.

4. BULGULAR

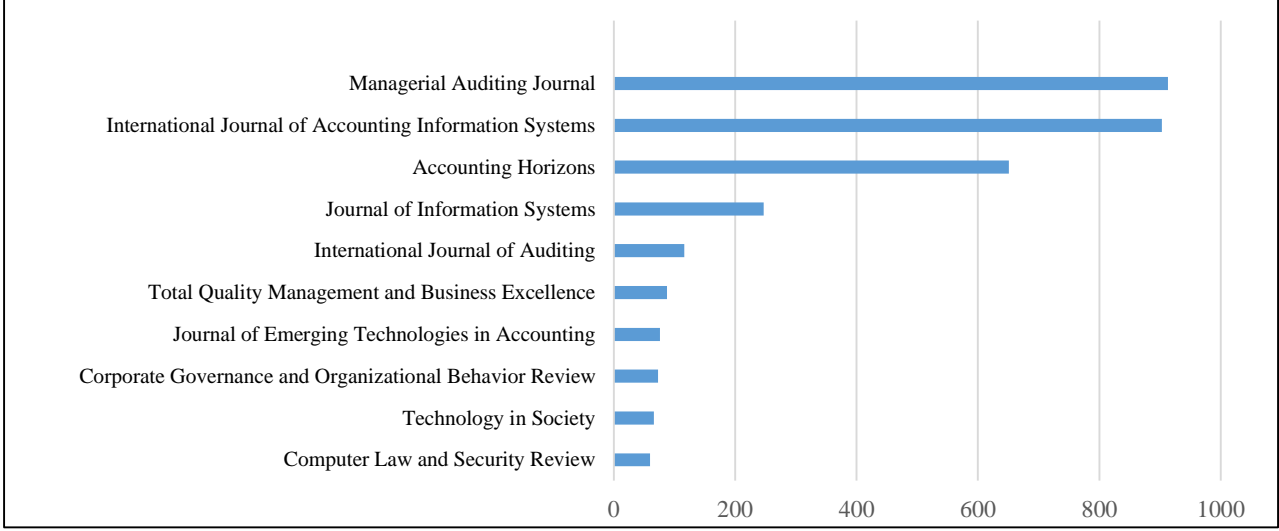
1979 yılından 2024 yılı Temmuz ayına dek Scopus veri tabanında yer alan eserlerin sayısı incelendiğinde, özellikle Endüstri 4.0’ın başlangıcı olarak kabul edilen 2011 yılı itibariyle ciddi bir ivmelenmenin olduğunu söylemek mümkündür. Veri tabanında yer alan eserlerin yıllara göre dağılımı Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2. Eserlerin Yıllara Göre Dağılımı



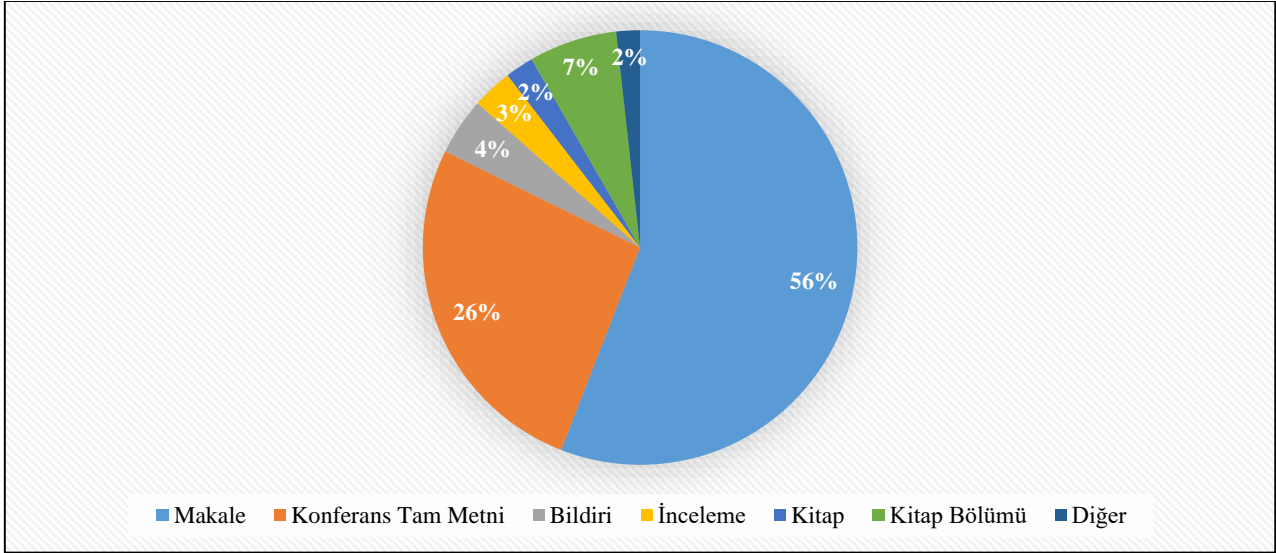
Bununla birlikte, Şekil 3'te en çok atıf alan ilk 10 bilimsel dergi de incelenmiştir. Toplamda 913 atıf ile *Managerial Auditing Journal* ilk sırada yer alırken, *International Journal of Accounting Information Systems* 903 atıf ile ikinci sırada; *Accounting Horizons* ise 651 atıf ile üçüncü sırada yer almıştır.

Şekil 3. En Çok Atıf Alan Bilimsel Dergiler



Araştırmada kullanılmış olan yayınlarda baskın dilin İngilizce olduğu görülmektedir. Toplamda 540 yayında kullanılan dil İngilizce iken 9 tanesinde İspanyolca, 5 tanesinde Portekizce, 4 tanesinde Rusça, 2 tanesinde Ukraynaca kullanılmış olup, İtalyanca, Çince, Endonezyaca, Fransızca ve Çekçe dillerinde 1'er yayın olduğu saptanmıştır. Tüm bu yayınlardan 316 tanesi makale (Toplam eserlerin %56'sı), 149 tanesi konferans tam metni (Toplam eserlerin %26'sı), 37 tanesi ise kitap bölümü (Toplam eserlerin %7'si) olup ayrıntılı dağılım aşağıda yer alan Şekil 4'te sunulmuştur.

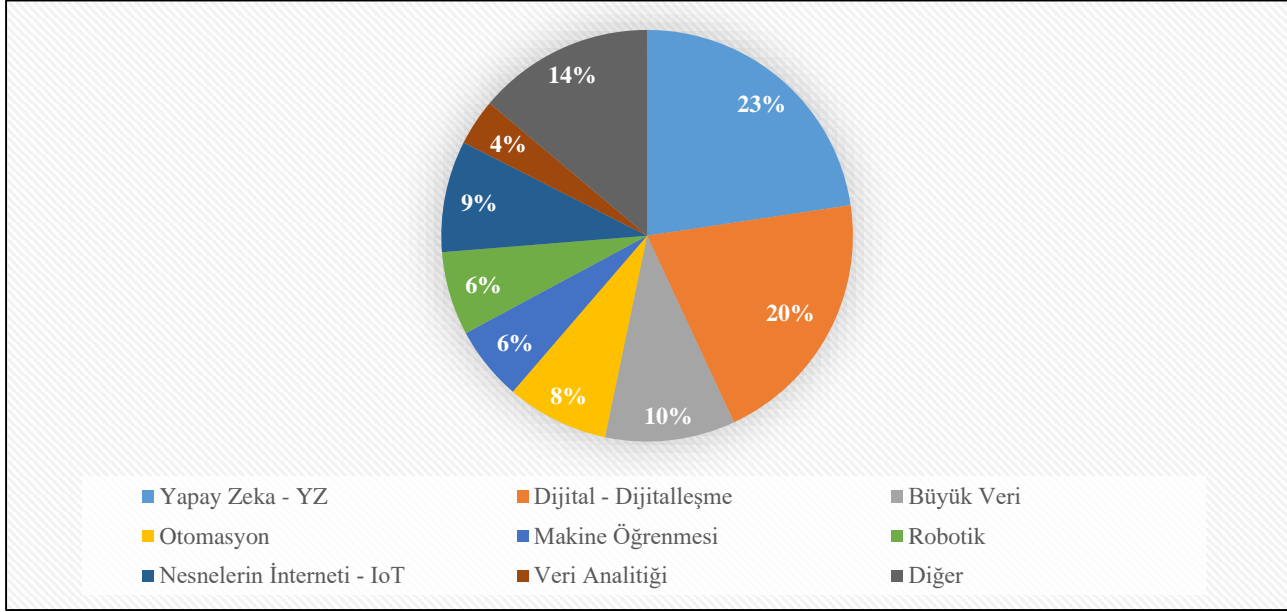
Şekil 4. Yayın Türlerinin Yüzdesele Dağılımı



Dijitalleşme ve teknolojik dönüşümle ilgili olarak Scopus veri tabanında aratılmış olan sözcüklerin, yayınların anahtar sözcükler kısmında tekrarlanma sıralamalarına bakıldığında ise ilk sırada %23 ile "AI (Yapay Zeka)" yer alırken ikinci sırada %20 ile "dijital (dijital)", üçüncü sırada ise %14 ile "big data (büyük veri)" terimleri yer almıştır. İlgili sözcüklerin tamamının kullanımına ilişkin yüzdesele dağılım Şekil 5'te sunulmuştur. Buradan hareketle görülmektedir ki, dijitalleşme çatısı altında iç denetim temalı literatür arasında yapay zeka kullanımına yönelik çalışmaların yoğunluğu daha fazladır. Buna karşılık veri analitiği başta olmak üzere, robotik ve nesnelerin interneti (IoT) kavramları, üzerinde daha az

durulduğu anlaşılan temalardır. Bu istatistik, özellikle gelecekte hangi araştırma alanlarının üzerinde daha fazla durulabileceği sorusuna nicel bir cevap sunabilmesi bakımından önemli görülmektedir.

Şekil 5. Dijitalleşme İle İlgili Terimlerin Anahtar Sözcük Olarak Kullanım Yüzdesi



4.1. Ortak Yazar Analizi (Co-authorship of Authors)

Gerçekleştirilen bibliyometrik analizdeki ilk adım ortak yazar analizi olarak belirlenmiştir. Buradaki esas hedef, hangi yazarın kiminle iş birliği yaptığını ortaya koyarak araştırma topluluğunun yapısını ortaya çıkartmaktır. Böylece alanında öne çıkan araştırmacıları görebilmek mümkün olurken, disiplinler arası çalışmaların dinamiklerine de ışık tutma imkanı sağlanabilmektedir.

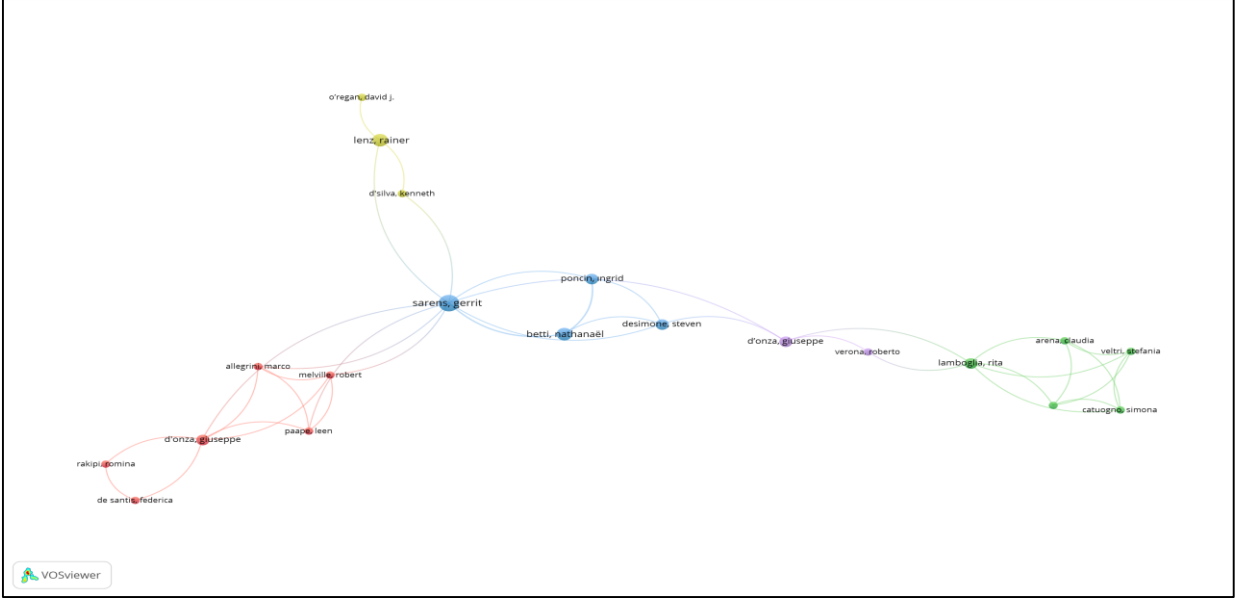
Ortak yazar analizinde asgari 1 yayın ve 1 atıf ön şartları koşularak ağ haritaları oluşturulduğunda sonuca etki eden anlamlı 19 isim, 5 küme, toplam 37 bağlantı ve 40 bağlantı gücüne ulaşılmaktadır. En yüksek bağlantı gücüne sahip yazarlar Vasarhelyi, Miklos A. ve Sarens, Gerrit olarak gözlemlenirken (sırasıyla 430 ve 152 atıf; 17 ve 11 bağlantı gücü ile) en çok atıf alan yazarlar Beasley, Mark S, Carcello, Joseph V, Hermanson, Dana R, ve Lapedes, Paul D. olarak ön plana çıkmıştır (575'er atıf ve 3 bağlantı gücü ile). Bu durum bize açıkça göstermektedir ki yazarların aldığı atıflar ile bağlantı güçleri arasında herhangi bir paralellik gözlemlenmemektedir. Tablo 1 dahilinde ilk 10'a giren yazarlar görülmektedir (solda toplam atıf sıralamasına göre, sağda ise toplam bağlantı gücü sıralamasına göre).

Tablo 1. Ortak Yazar Analizine Göre İlk 10 Sıralaması

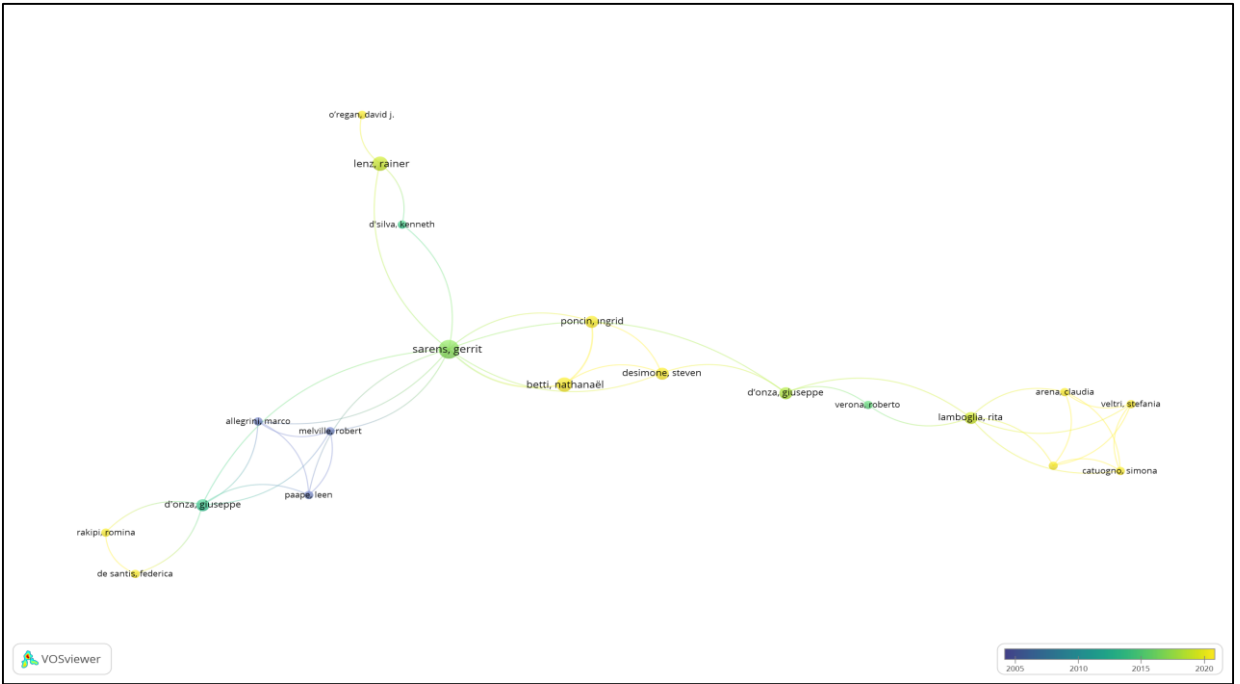
Yazar	Atıf	Toplam Bağlantı Gücü	Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Beasley, Mark S.	575	3	Vasarhelyi, Miklos A.	17	430
Carcello, Joseph V.	575	3	Ahmi, Aidi	16	36
Hermanson, Dana R.	575	3	Van Der Nest, D.P.	16	31
Lapedes, Paul D.	575	3	Smidt, Louis	12	29
Vasarhelyi, Miklos A.	430	17	Barocas, Solon	12	0
Alles, Michael	281	9	Boyd, Danah	12	0
Brennan, Gerard	181	6	Crawford, Kate	12	0
Kogan, Alexander	181	6	Gangadharan, Seeta Peña	12	0
Sarens, Gerrit	152	11	Goodman, Alyssa	12	0
Kim, Hyo-Jeong	134	4	Hollander, Rachelle	12	0

Toplam 835 yazar içinde birbiriyle en çok bağlantıda bulunan küme toplam 20 yazardan oluşmaktadır. Şekil 6 ve Şekil 7 dâhilinde resmedilen bu durum, iç denetim alanındaki yazarlar arasındaki ortak yazarlık ilişkilerini göstermektedir. Her bir düğüm bir yazarı temsil etmekte olup, düğüm boyutu yazarların bağlantı güçlerini göstermektedir. Düğümler arasındaki bağlantılar ortak yazarlık bağlantılarını temsil etmekte ve bağlantıların kalınlığı işbirliğinin gücünü göstermektedir. Bu ağdaki merkezi figür, birden fazla yazarla önemli işbirliği gösteren Gerrit Sarens'tir. Zamansal yerleşimli ortak yazarlık ağı grafiği incelendiğinde ise, Gerrit Sarens, Ingrid Poncin ve Nathanaël Betti gibi yazarların son zamanlarda artan iş birlikleri gözlemlenmektedir.

Şekil 6. Ortak Yazarlık Ağı



Şekil 7. Zamansal Yerleşimli Ortak Yazarlık Ağı



4.2. Yazarların Atıf Analizi (Citation of Authors)

Asgari 1 yayın ve 1 atıf ön koşulu ile kurgulanan yazarların atıf analizinde 15 farklı küme, 1.481 bağlantı ve toplam 1.618 bağlantı gücü elde edilmiştir.

Tablo 2’de görüldüğü üzere, analizde öne çıkan yazarlar toplam atıf ve toplam bağlantı güçlerine göre ayrı ayrı sıralandıklarında paralellik dışı bir görüntü elde edilmektedir. Bir önceki analizde de vurgulandığı gibi en çok atıf alan yazarlar Beasley, Mark S., Carcello, Joseph V, Hermanson, Dana R, ve Lapedes, Paul D. olarak görülürken toplam bağlantı gücü en yüksek yazarlar Vasarhelyi, Miklos A., Mahzan, Nurmazilah, Kim, Hyo-Jeong ve Lymer, Andy olarak ön plana çıkmaktadır.

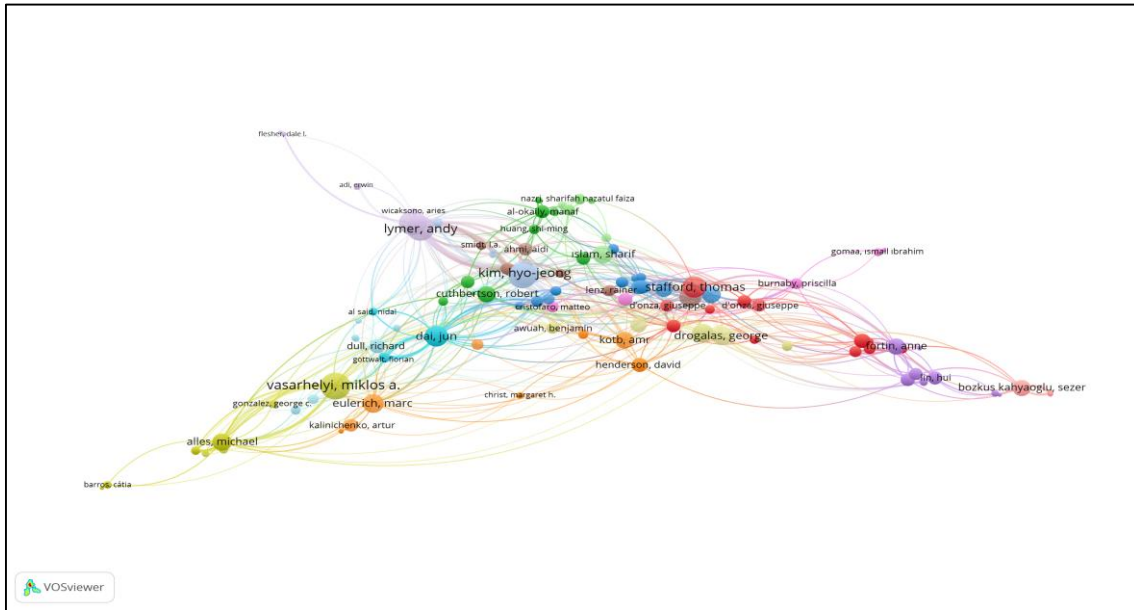
Tablo 2. Yazarların Atıf Analizine Göre İlk 10 Sıralaması

Yazar	Atıf	Toplam Bağlantı Gücü
Beasley, Mark S.	575	0
Carcello, Joseph V.	575	0
Hermanson, Dana R.	575	0
Lapedes, Paul D.	575	0
Vasarhelyi, Miklos A.	430	87
Alles, Michael	281	35
Brennan, Gerard	181	33
Kogan, Alexander	181	33
Sarens, Gerrit	152	33
Kim, Hyo-Jeong	134	45

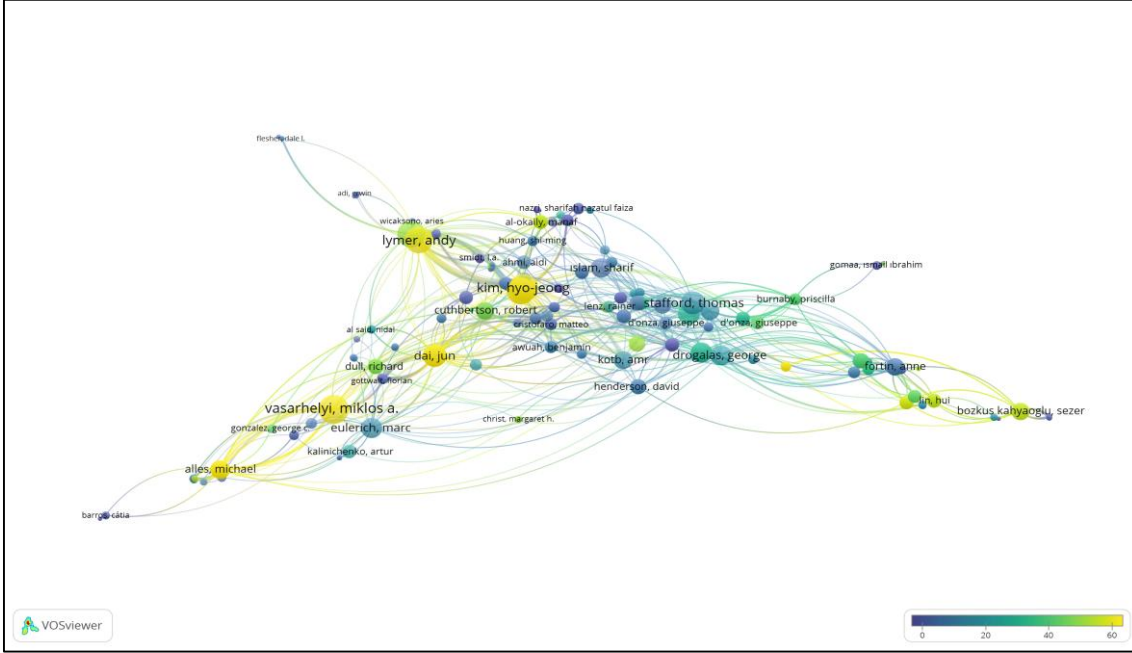
Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Vasarhelyi, Miklos A.	87	430
Mahzan, Nurmazilah	78	97
Kim, Hyo-Jeong	77	134
Lymer, Andy	76	94
Mannino, Michael	72	107
Nieschwietz, Robert J.	72	107
Dai, Jun	48	86
Gershberg, Tatiana	48	86
Li, He	48	86
Stafford, Thomas	48	46

Yazar atıf analizinde toplam 835 yazar içinde birbiriyle en çok bağlantıda bulunan küme toplam 250 yazardan oluşmakta olup bu küme Şekil 8 ve Şekil 9 dahilinde gösterilmiştir. Beasley, Carcello, Hermanson ve Lapedes, bir önceki analizde de görüldüğü üzere 575 atıfla en çok atıf alan yazarlar olarak öne çıkarken, 430 atıf ve en yüksek toplam bağlantı gücüne (87) sahip olan Vasarhelyi, araştırmalarda merkezi bir rol oynamaktadır. Aynı şekilde bağlantı gücü yüksek olan yazarların, bağlantı – ortalama atıf ağındaki dağılımları da Şekil 9’da görülmektedir.

Şekil 8. Yazar - Atıf Ağı



Şekil 9. Yazarların Bağlantı - Ortalama Atıf Ağı



4.3. Eserlerin Atıf Analizi (Citation of Documents)

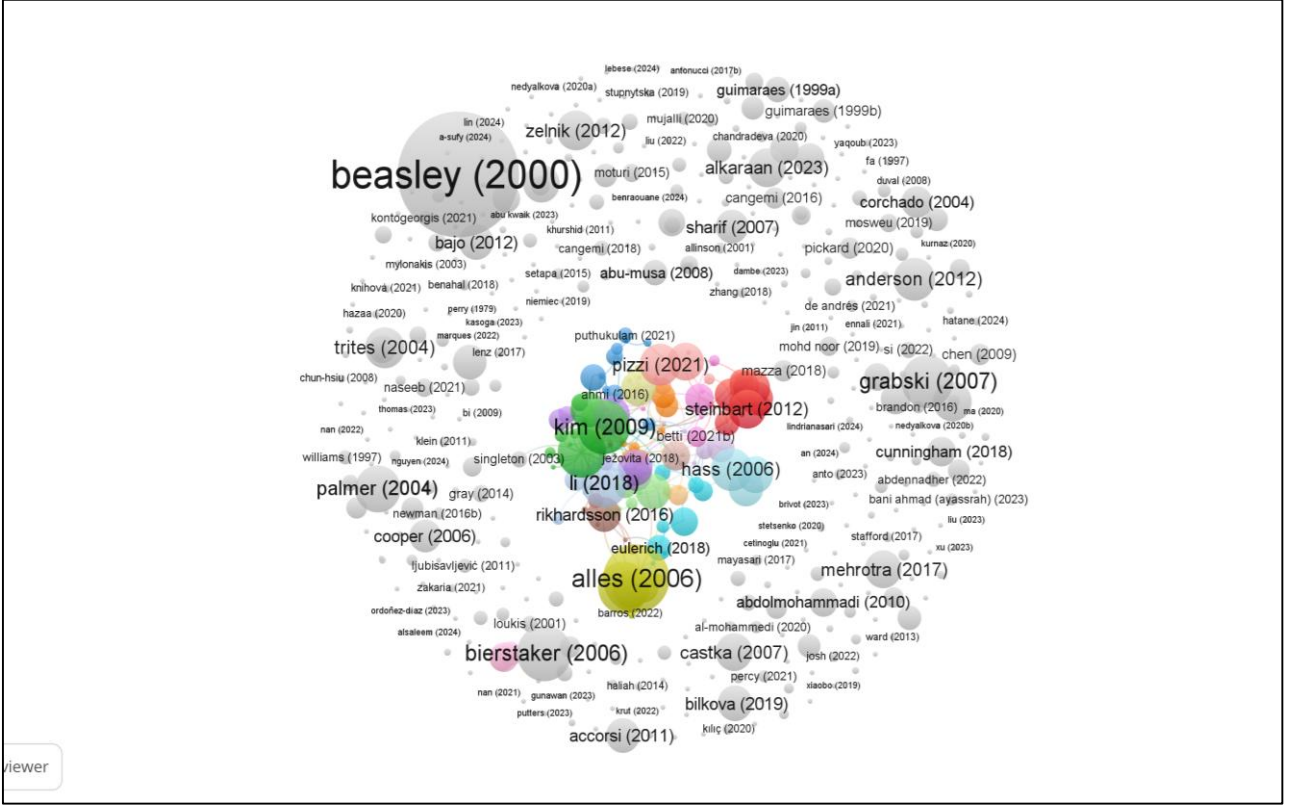
Tüm eserlere yönelik gerçekleştirilen ve detayları Şekil 10'da da görülebilecek atıf analizinde, veri tabanında yer alan eserlerin tamamı dahil edilmiştir. En çok atıf alan Beasley vd., (2000) tarafından kaleme alınmış olan "*Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms*" başlıklı yayın, teknoloji sektöründeki mali yolsuzlukların yaygınlığını ve kullanılan yöntemleri inceleyerek teknoloji ve dijitalleşme konularıyla önemli bir bağ kurmaktadır. Teknolojik ilerlemelerin hem gelir kalemlerinde gerçekleştirilen manipülasyonları nasıl mümkün kıldığını hem de dijital kurumsal yönetim çerçevelerinin ne denli gerekli olduğunu vurgulamakta olan bu eser, sektöre özgü dijital kontrollere ve denetim anlayışına duyulan ihtiyaca önemli bir vurgu yapmaktadır.

İkinci sırada yer alan ve toplamda 171 atıf almış olan "*Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens*" başlıklı makalelerinde Alles vd., (2006) Siemens şirketinin IT departmanında pilot çalışma olarak uyguladıkları bir sürekli denetim mekanizmasını ele almaktadırlar. Gerçek zamanlı denetim ve gözetim sağlamak için dijital araçlardan yararlanan ve şirketin kurumsal bilgi sistemi sistemiyle sorunsuz bir şekilde entegrasyon sağladığı belirtilen bu sistem, dijital çerçevelerin denetim süreçlerini nasıl geliştirebileceğine dair kapsamlı bir uygulama örneği sunması açısından oldukça önemli görülmektedir.

Almış oldukları 116 atıf ile listede üçüncü sırada bulunan "*Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods*" başlıklı makalelerinde Bierstaker vd., (2006) ise muhasebe meslek mensupları, iç denetçiler ve sertifikalı suiistimal inceleme uzmanlarını (CFE) merkeze alarak gerçekleştirdikleri araştırmalarında, hile ve yolsuzluğun önlenmesi sürecinde güvenlik duvarları, virüs koruma yazılımları gibi geleneksel yöntemlerin dijital araç olarak kullanımının tercih edildiğini, buna karşın daha yüksek etkinlik seviyesi sağladıkları bilinmesine rağmen veri madenciliği, dijital analiz yazılımları ve diğer adli muhasebe yöntemlerinin yeterince kullanılmadığını ortaya koymuştur. Özellikle yeni dijital yöntemleri fayda-maliyet analizi neticesinde bütçe gerektiren yatırımlar olarak tanımlayan yazarlar, bu yatırımın karşılığının minimuma incek hile ve yolsuzlukla kapatılabileceğini ileri sürmektedirler.

En çok atıf alan dördüncü makale olan ve Kim vd., (2009) tarafından kaleme alınan "*Information technology acceptance in the internal audit profession: Impact of technology features and complexity*" ise dijital araçların iç denetim süreçlerinde kullanımının önemini altını çizmekte; buna karşın süreçlerdeki olası karmaşa ve zorluklar gibi ihtimallerin göz önünde bulundurularak iç denetçilerin gerekli eğitimi almalarının önemi belirtilmektedir.

Şekil 10. Eserlerin Atıf Ağı



4.4. Ülkelerin Atıf Analizi (Citation of Countries)

Ülkelerin atıf analizi incelendiğinde, toplam 86 ülkeden 45'inin birbiriyle anlamlı ilişkide olduğu en büyük ağı oluşturduğu görülmektedir. İlgili analiz neticesinde toplam 9 küme, 187 bağlantı ve 448 bağlantı gücü elde edilmiştir. Tablo 3'te, analize göre önde gelen ülkeler toplam atıf sayısı ve toplam bağlantı gücü baz alınarak sıralanmıştır.

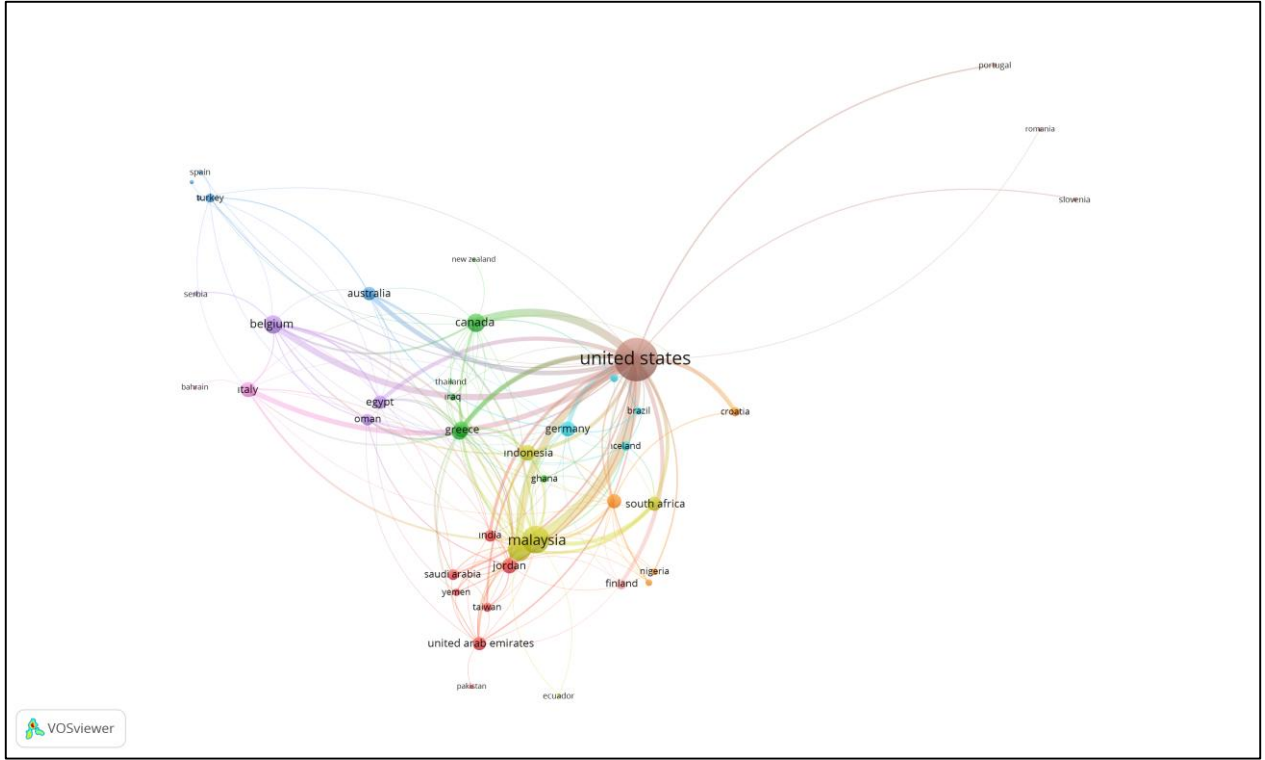
Tablo 3. Ülkelerin Atıf Analizine Göre Sıralama Tabloları

Ülke	Atıf	Eser	Toplam Bağlantı Gücü
ABD	2.775	115	203
İngiltere	505	27	62
Avustralya	289	19	23
Kanada	270	14	40
Malezya	254	34	87
Belçika	216	9	41
Ürdün	202	24	28
İtalya	196	11	24
Çin	161	44	97
BAE	152	11	11

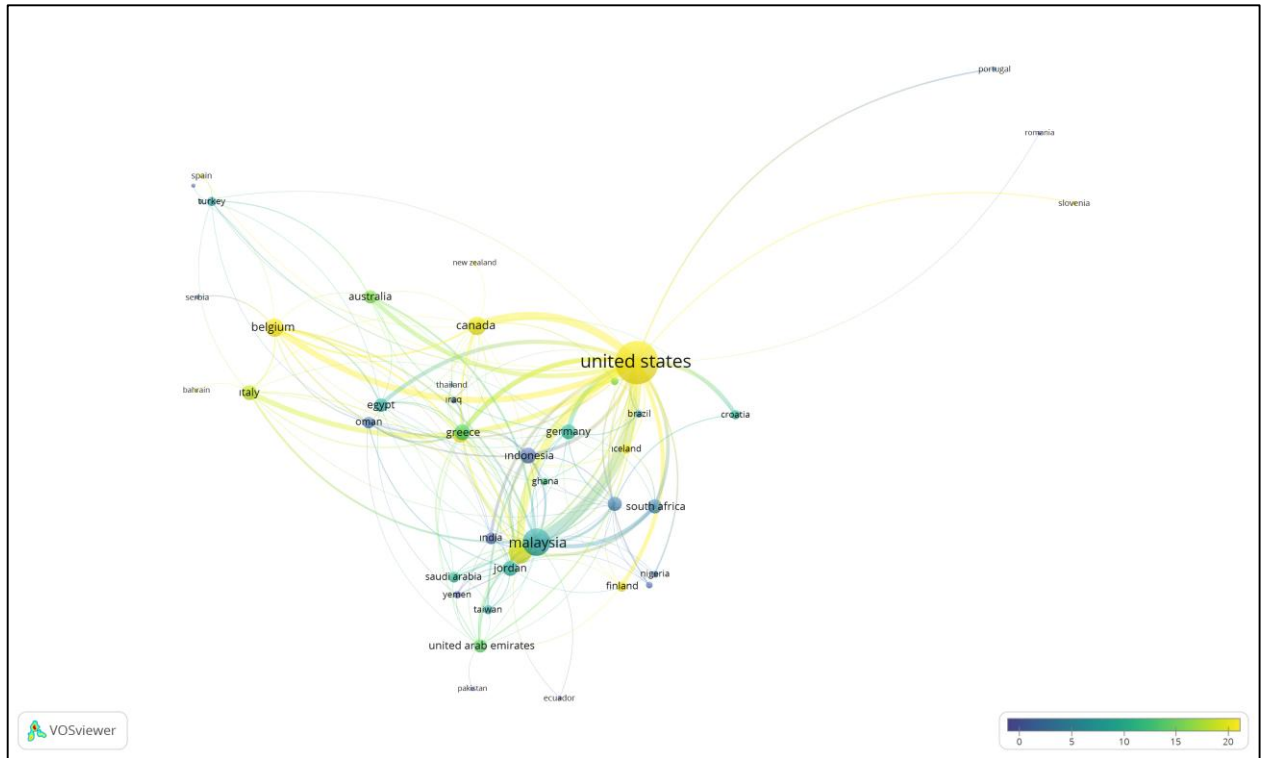
Ülke	Toplam Bağlantı Gücü	Eser	Atıf
ABD	203	115	27.775
Malezya	87	34	254
İngiltere	62	19	505
Belçika	41	14	216
Kanada	40	34	270
Endonezya	29	38	64
Yunanistan	29	6	76
Ürdün	28	24	202
Almanya	27	15	147
İtalya	27	11	196

Şekil 11 ve Şekil 12'de yer verilmiş olan ülkelerin atıf ağı görselleştirmeleri incelendiğinde, Amerika Birleşik Devletleri en merkezi ve etki alanı en yüksek ülke olarak ortaya çıkmakta, yüksek atıf sayısı ve diğer birçok ülke ile olan kapsamlı bağlantıları ile ön planda yer almaktadır. Grafikte Malezya, İngiltere ve Belçika gibi ülkeler de sık atıf almaları ve güçlü bağları ile yine ön plana çıkmaktadır. Buna karşılık, Portekiz, Slovenya ve Romanya gibi bazı ülkeler daha az atıf bağlantısıyla daha izole görünmektedir. Bununla birlikte, ABD, İtalya, Belçika, Kanada ve Malezya gibi ülkelere ait çalışmaların atıf alma trendlerinin son yıllarda artışta olduğu da gözlemlenmektedir.

Şekil 11. Ülkelerin Atfı Ağı



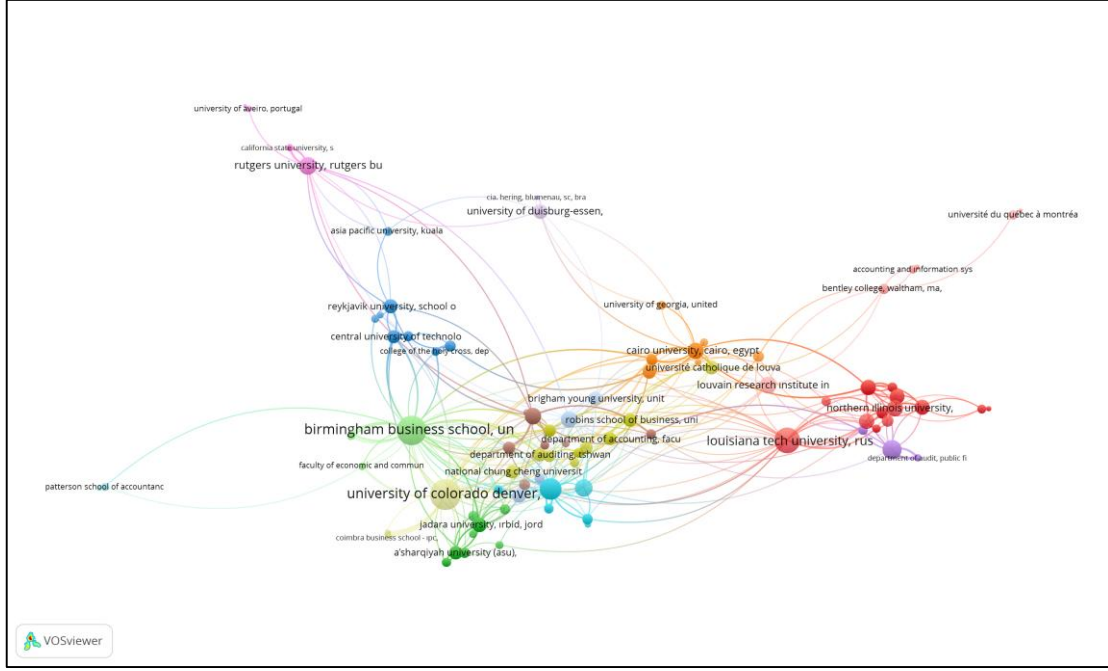
Şekil 12. Ülkelerin Bağlantı – Ortalama Atfı Ağı



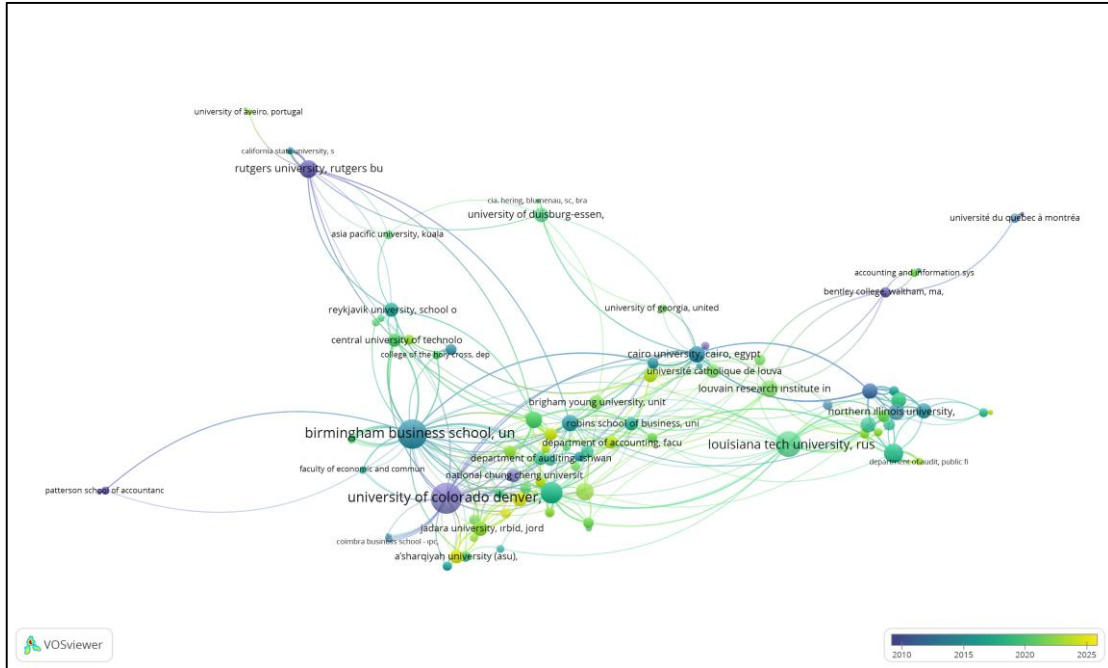
4.5. Kurumların Atfı Analizi (Citation of Organizations)

Kurumların atfı analizi incelendiğinde, birbiriyle anlamlı ilişkili 196 kurum elde edildiği görülmektedir. Analiz öncesinde asgari “1” atfı ve “1” yayın ön koşulu getirilmiş olup toplam 601 kurum içerisinde birbiriyle ilişkisi anlamlı gözükten en büyük küme 193 kurumdan oluşmuştur. Bu analiz neticesinde toplam 15 küme, 765 bağlantı ve 798 bağlantı gücü elde edilmiştir. Analiz neticesinde North Carolina State University (585), Kennesaw State University (575) ve University of Tennessee (575) en çok atfı alan kurumlar olurken, toplam bağlantı gücü en yüksek olan kurumlar University of Colorado (59 bağlantı gücü), University of Birmingham (54 bağlantı gücü) ve University of Malaya (54 bağlantı gücü) olarak sıralanmıştır. Analizle ilgili detay görsellere Şekil 13 ve Şekil 14 dahilinde yer verilmiştir.

Şekil 13. Kurumların Atfı Ağı



Şekil 14. Kurumların Zamansal Yerleşimli Atfı Ağı

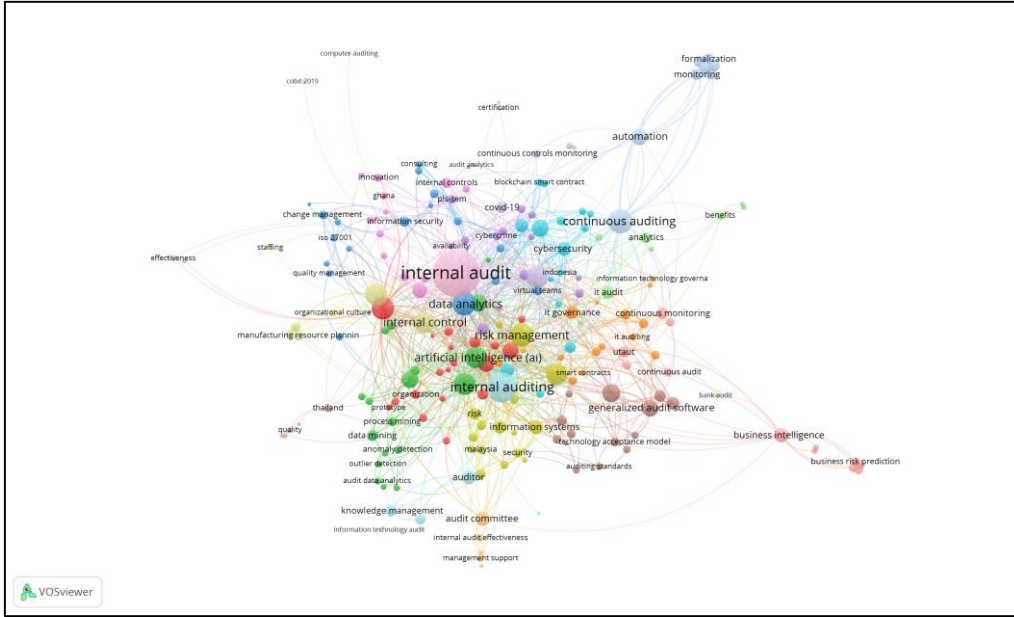


4.6. Anahtar Sözcük Ağı Analizi (Co-occurrence of Keywords)

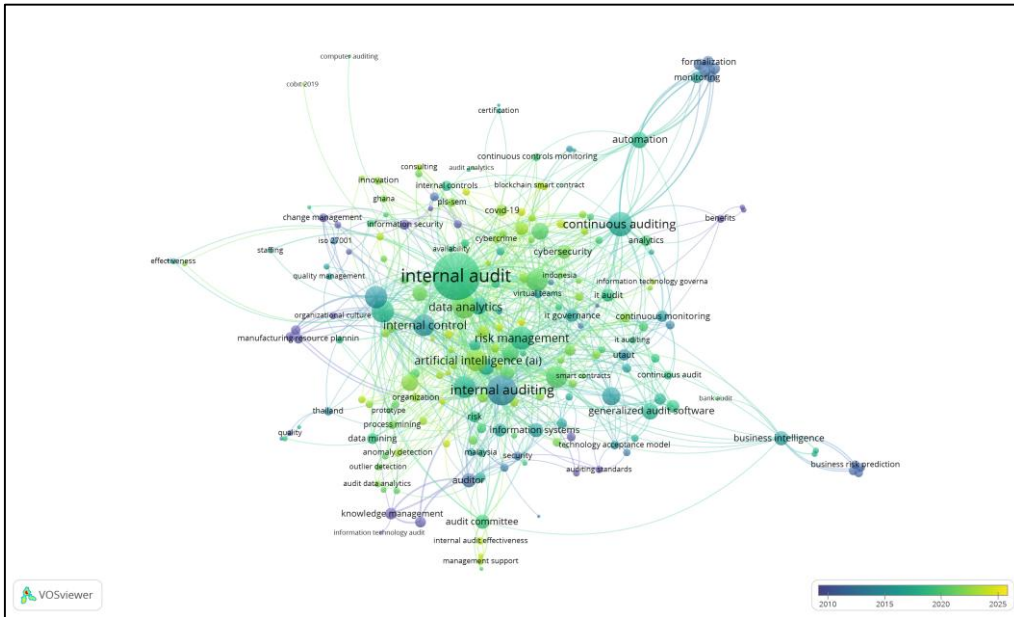
Veri setinde toplam 1.352 adet anahtar sözcük yer almaktadır. Bu sebeple analiz için ön koşul asgari 2 ortak anahtar sözcük olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda birbiriyle anlamlı ilişkide olduğu anlaşılan en büyük kümede 208 anahtar sözcük olduğu görülmüştür. Analiz neticesinde 19 küme, 908 bağlantı ve 1.248 bağlantı gücü elde edilmiştir.

Şekil 16'da gösterilen zamansal yerleşimli ağda görüldüğü üzere, literatürde ilgili anahtar sözcüklerin kullanımı mavi (daha eski) sarıya (daha yeni) değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda, özellikle son yıllarda yapay zeka, makine öğrenmesi, blok zincir, akıllı sözleşmeler ve ESG gibi sözcüklerin baskın olduğu, dolayısıyla bu sözcükleri merkezine alan çalışmaların artan trendde olduğu gözlemlenmektedir. Bununla birlikte iç denetim, iç kontrol, kurumsal yönetim, bilgi teknolojileri, sürekli denetim gibi anahtar sözcükler ise konunun genel çerçevesini çizen güçlü anahtar kelimeler olmaları sebebiyle en büyük düğümlere sahip şekilde ağ görselinde yerlerini almışlardır.

Şekil 15. Anahtar Sözcük Ağı



Şekil 16. Zamansal Yerleşimli Anahtar Sözcük Ağı



4.7. Eserlerin Bibliyografik Eşleşme Analizi (Bibliographic Coupling of Documents)

Eserlerin bibliyografik eşleşmesi (ya da bağlantısı), bibliyometrik analizde metinler arasında ortak referanslara dayalı bir ilişki kurmak için kullanılan bir yöntemdir. İki eser bir veya daha fazla aynı referansa atıfta bulunduğu anda, bibliyografik olarak bağlı oldukları söylenir. Bu bağın gücü, paylaşılan referansların sayısına göre belirlenmektedir.

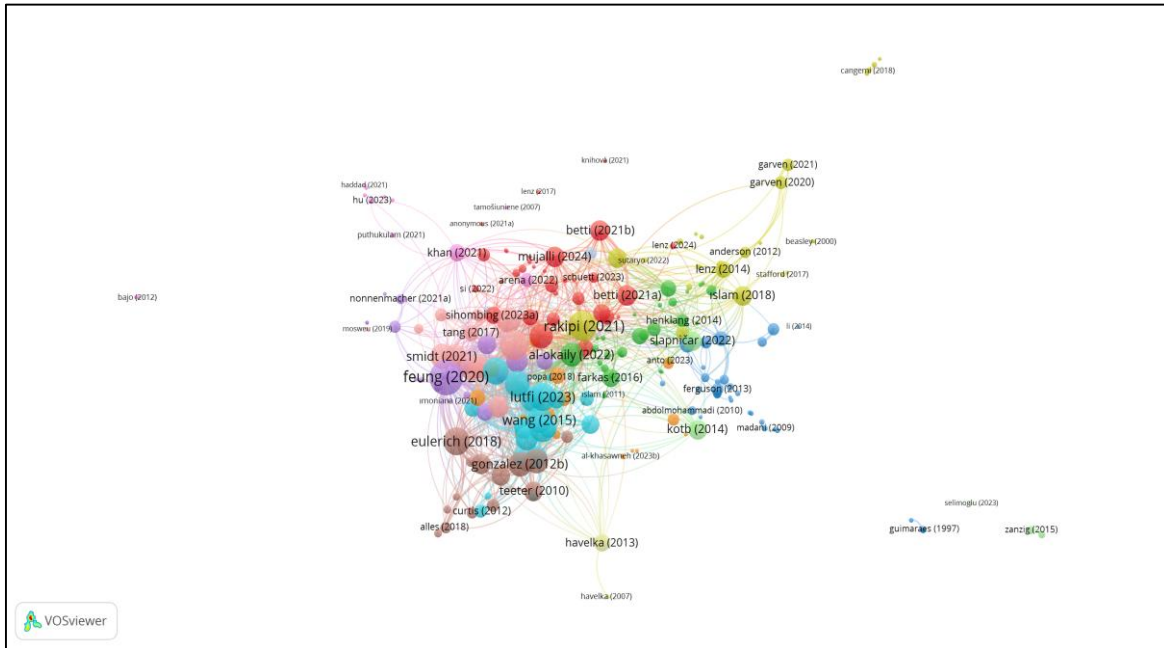
Asgari atıf sayısının “1” olarak şart koşulduğu analiz sonucunda birbiriyle anlamlı ilişkide olduğu görülen 229 farklı eser incelenmiş olup, 13 küme, 2.901 bağlantı ve 6.109 bağlantı gücüne ulaşılmıştır. Analiz sonuçları, Şekil 17 ve Şekil 18 dahilinde resmedilmiştir.

Toplam bağlantı gücü esas alınarak oluşturulan ağdaki en merkezi ve en büyük düğüm “Feung (2020)” olup bu düğüm, “A framework model for continuous auditing in financial statement audits using big data analytics” isimli eseri tanımlamaktadır. İlgili eserde Feung & Thiruchelvam (2020), gerçek zamanlı veri analitiğinden yararlanarak denetim verimliliğini artırmayı amaçlamış ve buna ilişkin bir çerçeve oluşturmuştur. İlgili çerçeve çeşitli veri kaynaklarını ve analitik tekniklerini bir araya getirerek sürekli iç görüler sağlamak ve denetim sürecinde zamanında karar almayı desteklemektedir.

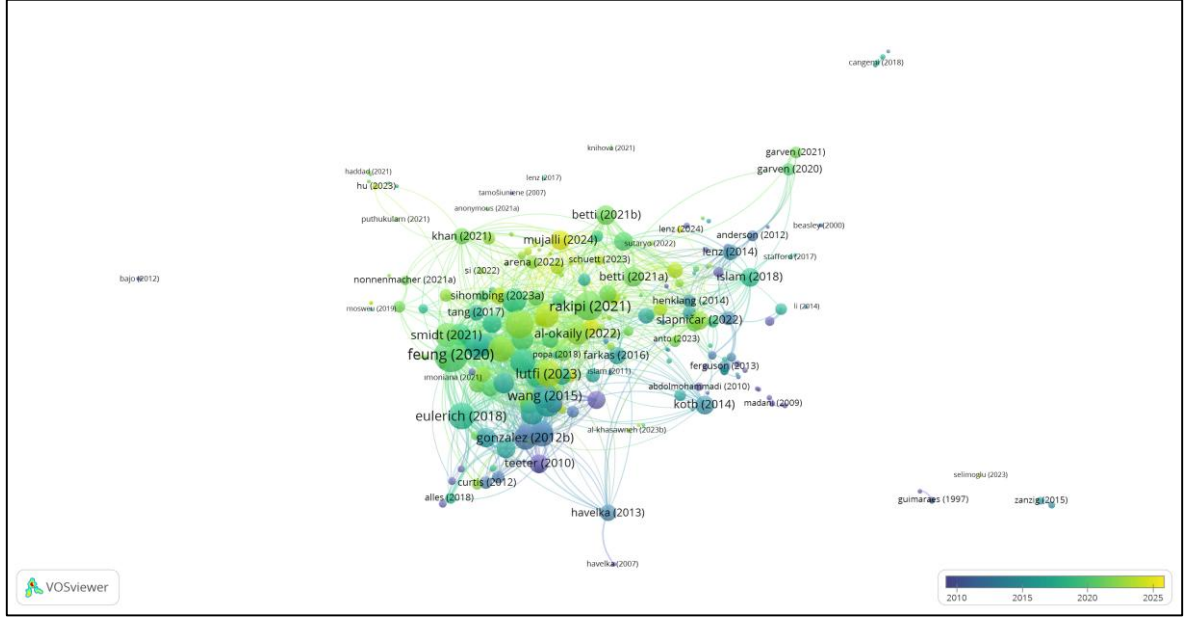
Diğer birçok yayın ile güçlü bibliyografik bağlantı sergilediği görülmektedir. Aynı zamanda Rakipi (2021) düğümü ile ağda gözüken “Correlates of the internal audit function’s use of data analytics in the big data era: Global evidence” başlıklı makalelerinde Rakipi vd. (2021) büyük veri çağında iç denetim birimlerinin kurumlarına değer katmak için kullandıkları mevcut tekniklerini yenilemeleri gerektiğini belirtmiştir. Toplam 82 ülkeden 1.681 İç Denetim Yöneticisinin yanıtlarını analiz eden çalışma, veri analitiği kullanımı ile hem iç denetim biriminin denetim komitesine raporlama yapması hem de İç Denetim Yöneticilerinin yöneticilerle olumlu ilişkiler kurma becerisi arasında anlamlı bir pozitif ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca, veri analitiği kullanımı, iç denetim birimlerinin kurumsal risk yönetimi güvencesi, suistimal tespiti ve bilgi teknolojisi risk denetimi faaliyetlerine katılımı ile olumlu yönde ilişkilendirilmiştir.

Bibliyografik eşleşme analizinde toplam 274 bağlantı gücüyle üçüncü sırada yer alan “Factors associated with the adoption of data analytics in auditing” başlıklı yayında ise, veri analitiğinin iç denetim fonksiyonu tarafından benimsenmesini etkileyen faktörler araştırılmıştır. Bu bağlamda veri tabanlı bilgi teknolojisi birikiminin en kritik faktör olduğu ortaya konmuştur. Buna ilaveten iç denetim birim yöneticilerinin eleştirel düşünme becerileri ve işletme esaslı bilgilerinin de bu süreçte oldukça önemli olduğu belirtilmiştir (Islam & Stafford, 2022).

Şekil 17. Eserlerin Bibliyografik Eşleşme Ağı



Şekil 18. Eserlerin Zamansal Yerleşimli Bibliyografik Eşleşme Ağı



4.8. Yazarların Bibliyografik Eşleşme Analizi (Bibliographic Coupling of Authors)

Yazarların bibliyografik bağlantısı, bibliyometrik analizde yazarlar arasında yayınlarında atıfta buldukları referanslara dayalı ilişkiler kurmak için kullanılan bir yöntemdir. İki veya daha fazla yazar ortak bir referans kümesine atıfta bulunduğu anda, bibliyografik olarak bağlı oldukları kabul edilmektedir. Bağlantının gücü, paylaşılan referansların sayısına göre belirlenir.

Araştırmada, birbirleriyle anlamlı ilişkide 578 farklı yazar, 33 farklı küme, 22.212 bağlantı ve 103.291 toplam bağlantı gücü elde edilmiştir. Analize ilişkin ilk 10 sıralamasına Tablo 4 dahilinde yer verilmiştir.

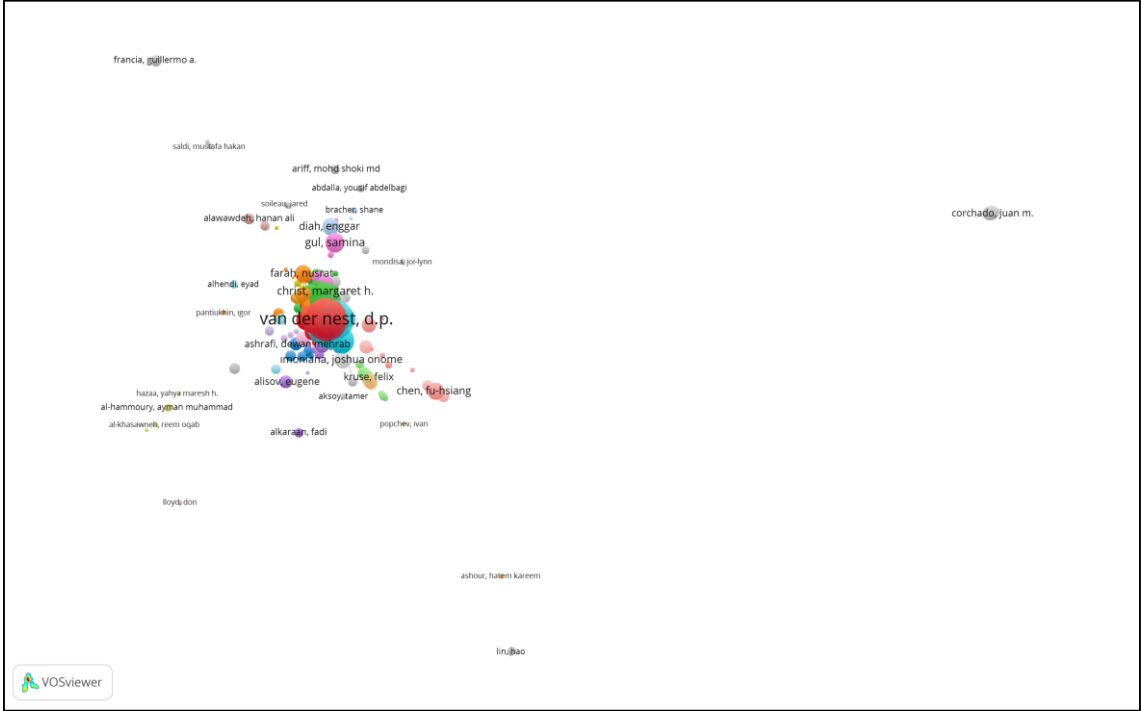
Tablo 4. Yazarların Bibliyografik Eşleşmesi ilk 10 Sıralaması

Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf	Eser Sayısı
Van der Nest, D.P.	3.951	31	5
Smidt, Louis	3.266	29	4
Eulerich, Marc	3.176	73	5
Ahmi, Aidi	2.886	36	4
Lubbe, Dave	2.361	27	3
Sarens, Gerrit	2.209	152	5
Vasarhelyi, Miklos A.	1.985	430	7
Kotb, Amr	1.968	47	3
Steenkamp, Leandi	1.909	83	4
Betti, Nathanaël	1.869	48	3

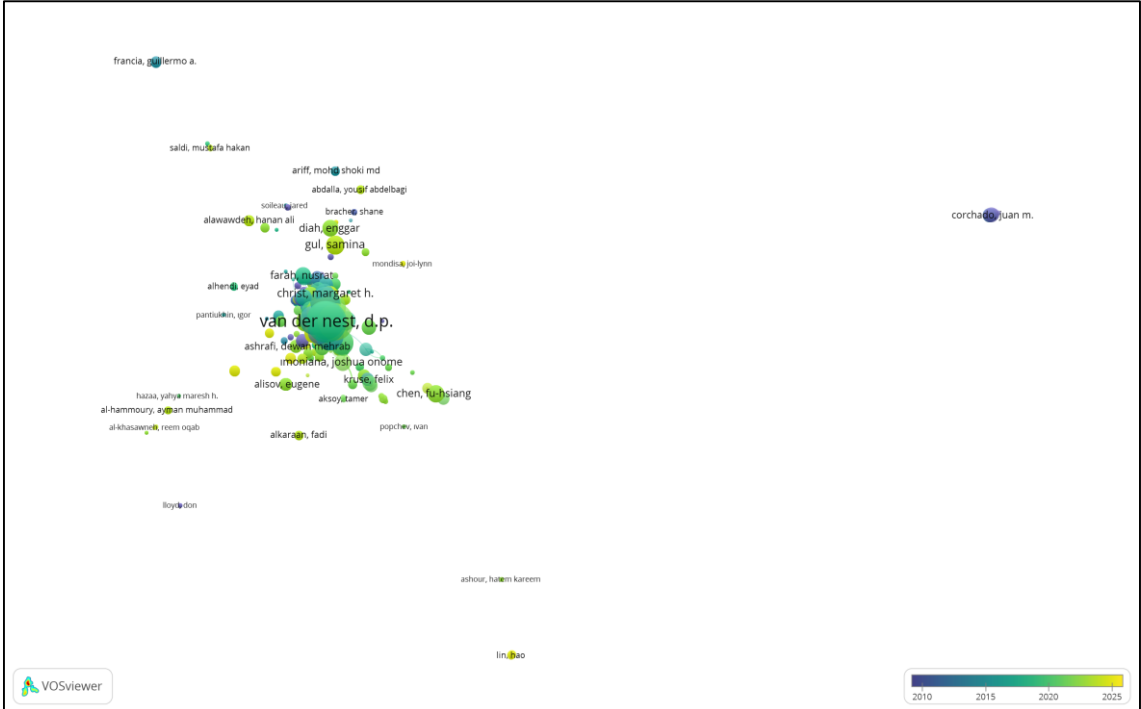
Analize ilişkin Şekil 19'da yer alan grafik, iç denetim alanındaki yazarlar arasındaki bibliyografik bağlantı ilişkilerini göstermektedir. Her bir düğüm bir yazarı temsil etmekte ve düğümün büyüklüğü yazarın bu alandaki toplam bağlantı gücünü göstermektedir.

Bu ağdaki Van der Nest, Smidt ve Eulerich gibi öne çıkan yazarlar, diğer birçok yazarla olan önemli bibliyografik bağlantılarıyla dikkat çekmektedir. Buna karşılık, Juan M. Corchado ve Hatem Kareem Ashour gibi bazı yazarlar görece daha izole görünmekte ve diğerlerine kıyasla daha az bibliyografik bağlantıya sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Şekil 19. Yazarların Bibliyografik Eşleşme Ağı



Şekil 20. Yazarların Zamansal Yerleşimli Bibliyografik Eşleşme Ağı



4.9. Ortak Yazarların Ortak Atıf Analizi (Co-citation of Authors)

Bu analiz, ortak yazarlar arasındaki ilişkiyi anlamak için kullanılan ve yazarların diğer çalışmalarda ne sıklıkla birlikte atıf aldıklarına dayanan bibliyometrik bir yöntem olup iki veya daha fazla ortak yazarın sonraki yayınlarda birlikte atıf alması üzerine kurulu bir analiz yöntemidir.

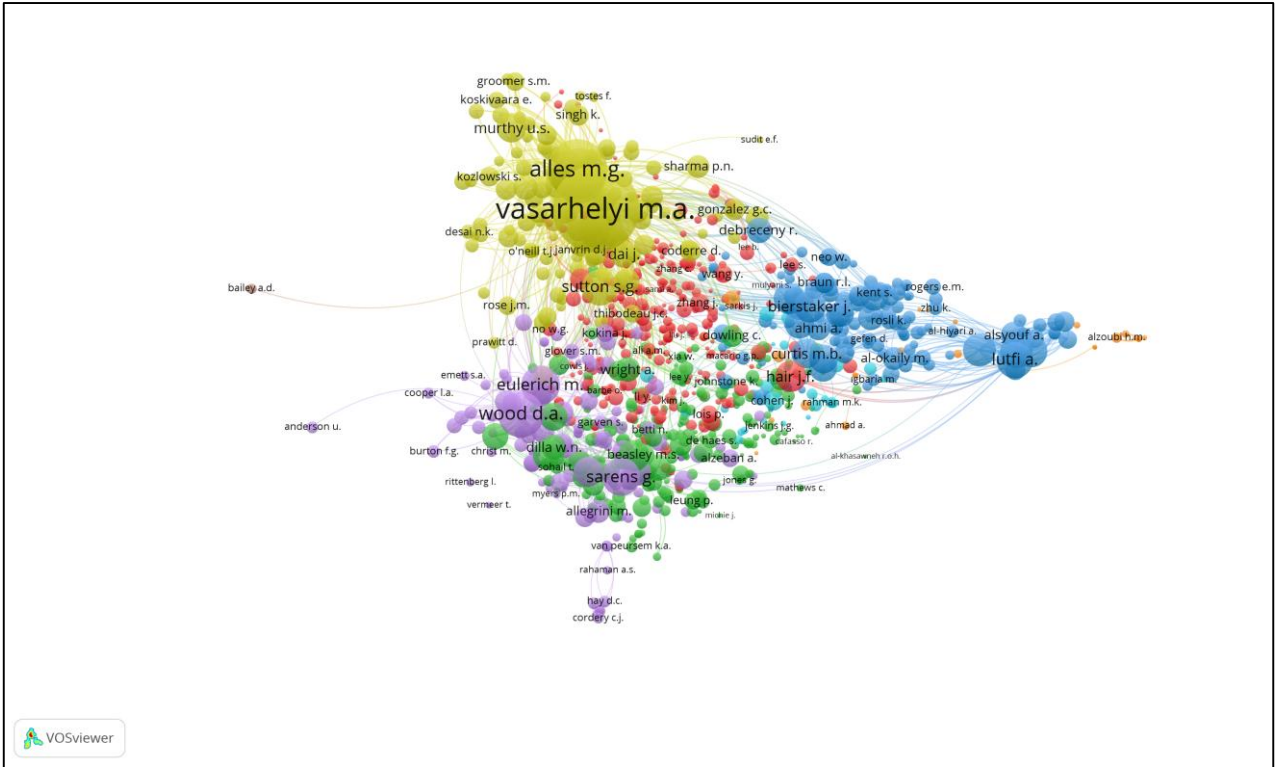
Kaynak dosyada yer alan “Referanslar” sekmesinde aynı yazarların, noktalama işaretlerinin yanlış kullanımı ya da gereksiz boşluk bırakma gibi sebeplerden dolayı birden farklı şekilde yinelendiği görülmüş ve buna yönelik olarak standardizasyon işlemine gidilmiştir. İlgili işlem neticesinde toplam 988 unsur analize tabi tutulmuş olup 8 farklı küme, 107.058 bağlantı ve 377.039 toplam bağlantı gücüne ulaşılmıştır. Ortak yazarların ortak atıf analizi ilk 10 sıralamasına aşağıda yer alan Tablo 5’te yer verilmiştir.

Tablo 5. Ortak Yazarların Ortak Atıf Analizi İlk 10 Sıralaması

Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Vasarhelyi, M.A.	31.984	456
Alles, M.G.	15.417	194
Kogan, A.	12.946	161
Wood, D.A.	8.869	102
Eulerich, M.	6.359	83
Sarens, G.	6.148	98
Lutfi, A.	5.738	47
Sutton, S.G.	5.522	66
Alqudah H.M.	4.623	45
Alrawad, M.	4.497	33

Şekil 21’de de yer verilmiş olan ağdaki Miklos A. Vasarhelyi, Michael G. Alles ve Alexander Kogan gibi merkezi figürler, alandaki etkileri bakımından oldukça ön planda olup, Vasarhelyi aynı zamanda aldığı toplam atıf sayısı da literatürde önemli bir yere sahip yazarlar arasında yer almaktadır.

Şekil 21 Ortak Yazarların Ortak Atıf Ağı



5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İlgili çalışmada, iç denetim ve dijitalleşme konularını kapsayan yayınlara ilişkin genel görünüm bibliyometrik analiz yöntemiyle ortaya koyulmuştur. Tarihsel süreç incelendiğinde görülmektedir ki, uzun süre “denetim” anlayışı içerisinde kendine resmi anlamda bir kimlik edinmemiş olan “iç denetim” fonksiyonu ve mesleği, 20. yüzyılda artış gösteren teknolojik ve endüstriyel gelişmelerle birlikte resmen doğmuş; her yeni endüstri devrimi sonrasında ise değişen taleplere cevap verebilmek amacıyla evrim geçirmiştir. Son olarak gerçekleşen 4. Endüstri Devrimi ile birlikte ise dijital dünyanın ekseninde ilerleyen işletmelerde kurumsal yönetim ve etkin risk yönetimi anlayışlarının benimsenmesine katkı sağlayan ve danışmanlık görevlerini yerine getiren bir fonksiyon haline gelmesi beklenmektedir. Dijitalleşme sürecinde iç denetimin artık sadece klasik bir denetçiden öte, aynı zamanda stratejik danışmanlık rolü üstlenme yolunda ilerlediğini ortaya koymaktadır (Joshi & Acharya, 2022). Buna paralel olarak yakın gelecekte iç denetçilerin, danışman ve problem çözücü kimliğinin, güvence veren kimliğine göre çok daha ağır basması beklenmektedir (PwC, 2023). Bu durum ise, iç denetçilerin dijital süreçlere adapte olabilmeleri gerekliliğini de beraberinde getirmektedir (Betti & Sarens, 2020). Tüm bunların sağlanabilmesi için, iç denetimi merkezine alan akademik çalışmaların niceliğinin ve niteliğinin artması oldukça önemli görülmektedir. Bunun için ise literatürde mevcut durumun tespiti, çalışmalarda şimdiye dek öne çıkmış olan araştırmacıların ve araştırma konularının saptanması, gerekli ilerlemenin gerçekleştirilmesi için oldukça gerekli bir adımdır.

Çalışmada uygulanan kapsamlı bibliyometrik analiz neticesinde alandaki bilimsel dergilere, araştırmacılara, alana katkıda bulunan kurumlara ve ülkelere ait birçok önemli veriye ulaşılmıştır. Bu bağlamda, Amerika Birleşik Devletleri'nin üretkenlik ve alınan atıflar açısından açık arayla lider konumda olduğu görülmektedir. Bu durum hem ülke kırılımlarında hem de kurum kırılımlarında ön plana çıkmaktadır. North Carolina State University, Kennesaw State University ve University of Tennessee en çok atıf alan kurumlar olarak ön plana çıkarken, University of Colorado, University of Birmingham ve University of Malaya ise en yüksek bağlantı gücüne sahip kurumlar olarak görülmektedir.

Çalışmada kurumların yanı sıra, literatüre katkıda bulunan yazarlarla ilgili de önemli çıkarımlar elde edilmiştir. Vasarhelyi M.A. alanda 7 farklı yayımla en üretken yazar olarak kaydedilirken, Sarens G., Cangemi M.P. ve Eulerich M. gibi yazarlar da 5'er yayımla ikinci sırada yer almaktadır. “*Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms*” başlıklı makale toplam 575 atıf ile en yüksek sayıda atıf alan yayın olurken, araştırmayı gerçekleştiren Beasley M.S., Carcello J.V., Hermanson D.R. ve Lapedes P.D. en çok atıf alan yazarlar olarak görülmektedir. Buna karşın, gerçekleştirilmiş olan yazar-atıf analizinde Vasarhelyi M.A., Mahzan N. ve Kim H.J. en yüksek bağlantı gücüne sahip yazarlar olarak öne çıkmıştır.

Anahtar sözcükler incelendiğinde ise, iç denetim, sürekli denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim gibi zamandan bağımsız unsurların yanı sıra, veri analitiği, büyük veri, bilgi teknolojileri gibi dijitalleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilecek terimlerin yoğunluğu göze çarpmaktadır. Son yıllarda ise, yapay zeka, blok zincir, akıllı sözleşmeler, siber suçlar gibi anahtar sözcüklerin merkezde olduğu bilimsel çalışmaların trend olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Anahtar sözcük analizinden elde edilen bu bulgular, iç denetim fonksiyonunun dijitalleşme sürecindeki evrimine de ışık tutmaktadır. Bu bağlamda, iç denetçilerin dijital yetkinliklerini geliştirmeleri ve dijital dönüşüme uyum sağlamaları için birtakım stratejik adımlar atılması önemli bir husustur. Çalışmanın bulguları, iç denetim süreçlerinde dijital teknolojilerin gittikçe daha kritik bir rol oynadığını ve özellikle veri analitiği, yapay zeka ve sürekli denetim gibi konuların ön planda olduğunu göstermektedir. Siber güvenlik, blok zincir ve akıllı sözleşmeler gibi ileri teknolojiler, denetim süreçlerinin etkinliğini artırma potansiyeline sahip önemli alanlar olarak dikkat çekmektedir. Literatürde görece sık çalışılmış kavramların aksine, “nesnelerin interneti” ve “robotik” gibi kavramların daha az üzerinde durulduğu ve iç denetim alanında daha az çalışıldığı gözlemlenmektedir. Özellikle iç denetim süreçlerine entegrasyonunun süreçleri otomatik hale getirme potansiyelinin yanı sıra verilerin toplanması, işlenmesi ve analiz edilmesi açısından bu tip ileri teknolojilerin sahip olduğu potansiyel düşünüldüğünde, bu alanda akademik ve pratik anlamda çalışmaların artırılmasının oldukça önemli olduğu düşünülmektedir.

Araştırmalarda öne çıkan bulgular ile paralel olarak, iç denetçilerin dijital yetkinliklerini geliştirebilmeleri ve bu süreçte karşılaşmaları muhtemel zorlukların üstesinden gelebilmek için hazırlanmaları oldukça önemli görülmektedir (Betti & Sarens, 2020). Bunun için kapsamlı eğitim programlarının oluşturulması ve araştırmaların yoğunlaştırılması faydalı görülmektedir. Bu eğitim programlarının, yapay zeka uygulamaları, veri analitiği teknikleri, blok zincir teknolojisi ve siber güvenlik konularını kapsamaları ve bu programların denetçilerin teknik bilgi ve becerilerini artırmanın yanı sıra, stratejik düşünme ve analitik problem çözme yeteneklerini de geliştirmeyi amaçlaması oldukça kritik bir adım olacaktır. Bu süreçte, büyük veri setlerinin analiz edilmesi, makine öğrenimi algoritmalarının denetim süreçlerine entegrasyonu ve siber risklerin proaktif bir şekilde yönetilmesi gibi konuların eğitimlere dahil edilmesinin yakın geleceğin şartlarına uyum sağlamada iç denetçiler için oldukça faydalı olacağı düşünülmektedir.

İlgili çalışma, akademik perspektifte literatürün derinlemesine incelendiği bir bakış açısına sahiptir. Fakat hem dijitalleşme hem de iç denetim, pratik hayatta önemli bir yer tutan, yaşayan ve gelişen kavramlardır. Dolayısıyla üretilen bilimsel çıktıların pratik hayatta bir karşılığı olması oldukça kritiktir. Bu noktada, Kaufman (2022) tarafından vurgulanan akademisyen-pratisyen iletişimsizliğinin mutlaka önüne geçilmelidir. Her iki taraftan görüşlerin ve yaklaşımların doğuracağı olası farklılıklar ve bu farklılıklardan doğabilecek yeni ufuklar göz önüne alındığında (Bartunek & Rynes, 2014), akademi ve sanayi iş birliklerinden büyük faydalar sağlanabileceği yadsınamaz bir gerçektir. Dolayısıyla iç denetim alanındaki akademik çalışmaların pratik uygulamalarla entegrasyonunu sağlamak, üniversiteler ve işletmeler arasında iş birliği projeleri, ortak seminerler, çalıştaylar ve benzeri bilimsel çalışmalar gerçekleştirilmesi düşünülmelidir. Böylelikle, hem teorik bilgilerin iş dünyasında uygulanabilir hale gelmesi hem de profesyonel yaşamda karşılaşılan sorunların akademik çevrelerce daha hızlı fark edilerek, araştırmalara konu edinilmesi mümkün olabilecektir. Bu karşılıklı iş birliğinin, hem akademisyenler hem de pratikte çalışan iç denetçiler için karşılıklı bir öğrenme ve gelişim fırsatı sunması muhtemel bir neticedir. Böylece, iç denetim fonksiyonu, sürekli değişen iş dünyasında proaktif bir rol üstlenerek, organizasyonların stratejik hedeflerine ulaşmasında kritik katkılar sağlayabilecektir. Akademi – sanayi iş birliklerine ilaven, çalışmada da ön plana çıktığı gibi, ABD ve İngiltere gibi hem akademik hem de pratik anlamda iç denetime çıktılar sunan ülkelerle, başta yükselen pazarlar olmak üzere farklı ülkelerden gelecek çalışmaların karşılaştırılması, dijitalleşme süreçlerinin farklı kültürlerde ve iş ortamlarında nasıl uygulandığını anlamak açısından değerli olup küresel açıdan iç denetimde dijitalleşme eğilimlerinin anlaşılmasına zemin hazırlayacaktır.

Elde edilen bulgular ışığında, bu çalışmanın iç denetim ve dijitalleşme alanındaki literatüre önemli katkılar sunduğu düşünülmektedir. Ancak, sonuçların daha geniş bir perspektifte değerlendirilebilmesi için bazı kısıtların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bunların başında, veri tabanı olarak yalnızca “Scopus Veri Tabanı”nın tercih edilmiş olması gelmektedir. Bu kısıt, literatürdeki bazı önemli çalışmaların ve farklı bakış açılarının göz ardı edilmesine neden olabilmekte ve dolayısıyla elde edilen bulguların genel literatürü tam olarak yansıtamamasına ve sonuçların sınırlanmasına yol açabilmektedir. Özellikle, bölgesel veya yerel araştırmaların ve farklı dildeki yayınların analiz dışında kalması, literatürdeki çeşitliliğin tam olarak yansıtılmamasına ilave sebeplerden sayılabilmektedir. Gelecek çalışmalarda daha kapsamlı ve etkili sonuçlara ulaşmak için kullanılan veri tabanlarının sayısının artırılması ve özellikle “Web of Science”, “IEEE Xplore” ve “Google Scholar” gibi farklı ve yaygın veri tabanlarında bulunan yayınların eklenmesi oldukça faydalı olacaktır. Bu esnada, aynı yayınların farklı veri tabanlarında yer alma ihtimali dolayısıyla mükerrer veri elde edilmesi durumu göz önünde bulundurulmalı ve eliminasyon işlemleri gerçekleştirilmelidir. Tüm bunlara ilaveten araştırmada kullanılmış olan anahtar sözcüklerin, gelişen ve yeni teknolojilerin takibi yapılarak artırılması ve güncellenmesiyle güncel ve farklı alanlarda gerçekleştirilen çalışmaları da mercek altına almak mümkün olabilecektir.

Araştırmanın üst paragrafta ele alınan kısıtlarının gelecekte daha kapsamlı bir bibliyometrik analiz çalışmasıyla giderilebilmesinin haricinde, literatürün zenginleşmesi için gelecek araştırmacıların üzerinde durması önerilen farklı alanlar da söz konusudur. İç denetim – dijitalleşme ilişkisinin daha somut bir çerçevede incelenebilmesi ve özümzenebilmesi için sektör bazlı analizlerin araştırmacılar tarafından mercek altına alınması, farklı sektörlerin özgün ihtiyaç ve zorluklarının daha iyi anlaşılmasına da zemin hazırlayacaktır. Bilindiği üzere finans, sağlık, üretim, hizmet gibi sektörler birçok alanda olduğu gibi dijitalleşme sürecinde de farklı dinamiklere sahiptir. Örneğin bankacılık ve finans sektöründe siber güvenlik ve veri analitiği konuları daha öncelikliyen, bir üretim işletmesinde nesnelere interneti veya robotik otomasyon süreçleri daha kritik rol oynuyor olabilir. Dolayısıyla dijitalleşme ve iç denetimi birer çatı kavram olmaktan çıkartarak sektörel bazlı araştırmaların artırılması, teori – pratik arasındaki boşluğun kapanmasına ve iç denetim mesleğinin dijital çağda ne yöne evrildiğine dair bilgiler sunmasına olanak sağlayacaktır. Ayrıca bu tür çalışmalar, sektörlerle özgü stratejilerin geliştirilmesine ve iç denetim uygulamalarının sektör ihtiyaçlarına göre uyarlanmasına da yardımcı olacaktır. Bunun yanı sıra, dijital dönüşüme adaptasyon aşamasında iç denetçilerin içinde buldukları durumu, yaşadıkları zorlukları ve geleceğe dair düşüncelerini daha iyi anlayabilmek için nitel yöntemler araştırmacılara yol gösterebilir. Bu bağlamda gerçekleştirilecek derinlemesine mülakatlar, odak grup çalışmaları ve vaka çalışmaları, iç denetçilerin algılarını, duygularını ve deneyimlerini ortaya çıkartma konusunda oldukça etkili olacaktır.

Dijital dönüşüm sürecinde iç denetim fonksiyonunun önemi giderek artmaktadır. Bu çalışma, iç denetim ve dijitalleşme arasındaki ilişki üzerine kapsamlı bir bakış açısı sunarak mevcut durumu değerlendirmekte ve gelecekte önem kazanması beklenen araştırma alanlarını ortaya koymaktadır. Hem akademik alanda hem de profesyonel dünyada gerçekleştirilecek çalışmalarla birlikte iç denetimin dijital uyumunun desteklenmesi, iç denetimin dijital risklerin yönetimi ve karar alma süreçlerinde aktif rol alarak işletmelerin stratejik hedeflerine katkıda bulunması, yenilikçi çözümler geliştirilmesine yönelik araştırmaların desteklenmesi oldukça önemli görülmektedir. Fakat bu süreçte göz ardı edilmemesi gereken bir diğer önemli konu ise, kültürel değişim ve değişim yönetiminin desteklenmesi olacaktır. İç denetimde dijitalleşmenin başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için öncelikle örgüt kültürünün ve çalışan tutumlarının bu dönüşüme uyum sağlaması gerekmektedir (Kane vd., 2015). Değişime gösterilen dirençler, çoğu zaman dijital dönüşüm projelerinin ve

süreçlerin başarısızlığa uğramasının nedenlerindedir (Kotter, 1995). Bu nedenle çalışmaların yalnızca iç denetim birimlerine yönelik değil, tüm işletme içi çalışanlara yönelik olarak gerçekleştirilmesi oldukça önemli olacaktır. Bu doğrultuda belki de en önemlisi, şirket yöneticilerinin dijitalleşme karşısındaki tutumu ve algısıdır. Bu bağlamda uygulanacak etkin bir değişim yönetimi, açık ve şeffaf bir iletişim, net hedefler ve çalışanların sürece dahil olmasını gerektirmektedir (Creasey, 2024). Bu süreçte de iç denetimin yönetimi destekleyerek süreçte aktif bir rol oynaması beklenmektedir. Kısacası iç denetim, dijital dönüşüm süreçlerinde yalnızca uyum ve kontrol süreçlerini değil, aynı zamanda değişim yönetimi, kültürel dönüşüm gibi süreçleri de değerlendirebilmelidir. Gelecek araştırmalarda, bu konuların da araştırmacılar tarafından ele alınması ve incelenmesi, iç denetimde dijitalleşmenin tam manasıyla gerçekleşebilmesi için öncelikli konular arasında görülmektedir.

Sonuç olarak, dijital dönüşüm sürecinde iç denetim fonksiyonunun stratejik bir role evrilmesi, kurumların sürdürülebilir başarısı için oldukça önemli bir faktördür. Bu doğrultuda ilgili çalışma, iç denetim ve dijitalleşme arasındaki ilişkiye dair kapsamlı bir bakış açısı sunmakta ve bu alandaki mevcut durumu ortaya koymaktadır. Tüm bu çıktıların, hem akademik çevrede hem de iş dünyasında dikkate değer bulgular içerdiği düşünülmektedir. Dijital dönüşümün hızla ilerlediği bu dönemde, iç denetim fonksiyonunun değişen ve gelişen bu yeni teknolojilere uyum sağlamasının ve daha stratejik bir rol üstlenmesinin, işletmelerin etkin risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine değer katması beklenmektedir. İç denetim fonksiyonunun, dijital dönüşüm sürecinde daha stratejik bir konuma yükselmesi ve organizasyonlara katma değer sağlaması için, akademik çalışmaların ve pratik uygulamaların birlikte ilerlemesi büyük önem taşımaktadır. Gelecekte yapılacak araştırmaların, iç denetim mesleğinin dijitalleşme sürecine uyum sağlamasına ve bu alanda yenilikçi çözümler geliştirilmesine katkı sağlayacağına inanılmaktadır.

Kaynakça

- Adelakun, N. B. O. (2022). The Impact of AI on Internal Auditing: Transforming Practices and Ensuring Compliance. *Finance & Accounting Research Journal*, 4(6), 350–370. <https://doi.org/10.51594/farj.v4i6.1316>
- Aldemir, C., & Uysal, T. U. (2024). AI Competencies for Internal Auditors in the Public Sector. *EDPACS*, 69(1), 3–21. <https://doi.org/10.1080/07366981.2024.2312001>
- Alles, M. G. (2015). Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession. *Accounting Horizons*, 29(2), 439–449. <https://doi.org/10.2308/acch-51067>
- Alles, M., Brennan, G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2006). Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens. *International Journal of Accounting Information Systems*, 7(2), 137–161. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2005.10.004>
- Alles, M.G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M.A. (2018). Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations. In: Chan, D.Y., Chiu, V., & Vasarhelyi, M.A. (Eds.) *Continuous Auditing (Rutgers Studies in Accounting Analytics)*. (ss. 247-270). Leeds: Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181011>
- Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. *Auditing a Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1–27. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>
- Bartunek, J. M., & Rynes, S. L. (2014). Academics and Practitioners Are Alike and Unlike: The Paradoxes of Academic–Practitioner Relationships. *Journal of Management*, 40(5), 1181–1201. <https://doi.org/10.1177/0149206314529160>
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), 441–454. <https://doi.org/10.2308/acch.2000.14.4.441>
- Betti, N. and Sarens, G. (2021), Understanding the internal audit function in a digitalised business environment, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2), 197–216. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2019-0114>
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G., & Pacini, C. (2006). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520–535. <https://doi.org/10.1108/02686900610667283>
- Bornmann, L., & Daniel, H. D. (2008). What do citation counts measure? A review of studies on citing behavior. *Journal of Documentation*, 64(1), 45–80. <https://doi.org/10.1108/00220410810844150>
- Bou-Raad, G. (2000), Internal auditors and a value-added approach: the new business regime, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182–187. <https://doi.org/10.1108/02686900010322461>
- Cangemi, M. P., & Brennan, G. (2019). Blockchain Auditing – Accelerating the need for automated audits! *EDPACS*, 59(4), 1–11. <https://doi.org/10.1080/07366981.2019.1615176>
- Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34–55. <https://doi.org/10.1108/maj-08-2014-1073>
- Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R., & Wood, D. A. (2021). New Frontiers for Internal Audit Research*. *Accounting Perspectives*, 20(4), 449–475. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12272>

- Cong, L. W., & He, Z. (2019). Blockchain Disruption and Smart Contracts. *The Review of Financial Studies*, 32(5), 1754–1797. <https://doi.org/10.1093/rfs/hhz007>
- Creasey, T. (2024). İnternette alınan yazarlı yazı: Best Practices in Change Management, *Prosci*. <https://www.prosci.com/blog/change-management-best-practices>
- Dai, J., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5–21. <https://doi.org/10.2308/isys-51804>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.04.070>
- Fedyk, A., Hodson, J., Khimich, N., & Fedyk, T. (2022). Is artificial intelligence improving the audit process? *Review of Accounting Studies*, 27(3), 938-985. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09697-x>
- Feung, J. L. C., & Thiruchelvam, I. V. (2020). A framework model for continuous auditing in financial statement audits using big data analytics. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 9(4), 3416-3434.
- Fountain, L. (2019). İnternette alınan yazarlı yazı: Internal Audit's Evolving Cybersecurity Role, *Internal Auditor*, <https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2019/march/internal-audits-evolving-cybersecurity-role/> adresinden alındı.
- Gotthardt, M., Koivulaakso, D., Paksoy, O., Saramo, C., Martikainen, M., & Lehner, O. (2020). Current State and Challenges in the Implementation of Smart Robotic Process Automation in Accounting and Auditing. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*, 9(1), 90–102. <https://doi.org/10.35944/jofrp.2020.9.1.007>
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23(1), 194-244.
- Han, H., Shiwakoti, R. K., Jarvis, R., Mordi, C., & Botchie, D. (2023). Accounting and auditing with blockchain technology and artificial Intelligence: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 48, 100598. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100598>
- Hood, W. W. & Wilson, C. S. (2001). The literature of bibliometrics, scientometrics, and informetrics. *Scientometrics*, 52(2), 291-314. <https://doi.org/10.1023/A:1017919924342>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).
- Islam, S., & Stafford, T. (2022). Factors associated with the adoption of data analytics by internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 37(2), 193-223. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2021-3090>
- Joshi, P.L., Acharya, S. (2022). The changing role of internal auditor as assurer, assessor and advisor. In: Joshi, P.L., Dsouza, S. (Eds) *The changing role of internal audit function in organisations* (ss. 33-90). Sultan Chand & Sons
- Kane, G. C., Palmer, D., Phillips, A. N., Kiron, D., & Buckley, N. (2015). *Strategy, Not Technology, Drives Digital Transformation – becoming a digitally mature enterprise*. MIT Sloan Management Review and Deloitte University Press.
- Kassa, S.G. (2019) Auditors have a role in cyberresilience. *ISACA Journal*, 6
- Kaufman, B. E. (2022). The academic-practitioner gap: Past time to bring in the practitioner perspective. *Human Resource Management Review*, 32(2), 100895. <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2022.100895>
- Kim, H. J., Mannino, M., & Nieschwietz, R. J. (2009). Information technology acceptance in the internal audit profession: Impact of technology features and complexity. *International Journal of Accounting Information Systems*, 10(4), 214-228. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2009.09.001>
- Kokina, J., Mancha, R., & Pachamanova, D. (2017). Blockchain: Emergent industry adoption and implications for accounting. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(2), 91-100. <https://doi.org/10.2308/jeta-51911>
- Kotter, J. P. (1995). Leading change: Why transformation efforts fail. *Harvard Business Review*, 73, 59-67.
- Lenz, R., & Jeppesen, K. K. (2022), The Future of Internal Auditing: Gardener of Governance, *The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, 66(5), 1–21. <https://doi.org/10.1080/07366981.2022.2036314>
- Leydesdorff, L. (2008). Caveats for the use of citation indicators in research and journal evaluations. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 59(2), 278-287. <https://doi.org/10.1002/asi.20743>
- Lyu, P., Liu, X., & Yao, T. (2023). A bibliometric analysis of literature on bibliometrics in recent half-century. *Journal of Information Science*, <https://doi.org/10.1177/01655515231191233>
- MacRoberts, M. H., & MacRoberts, B. R. (2018). The mismeasure of science: Citation analysis. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 69(3), 474-482. <https://doi.org/10.1002/asi.23970>
- Mani, V. (2023). Auditing and Digital Transformation are at a Crossroads. *ISACA Journal*, 2, <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2023/volume-2/auditing-and-digital-transformation-are-at-a-crossroads> adresinden alındı.
- Mautz, R. K., Sharaf, H. A. (1961), *The philosophy of auditing: American accounting association, Monograph No. 6*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Moed, H. F. (2005). *Citation Analysis in Research Evaluation*. Netherlands: Springer Dordrecht. <https://doi.org/10.1007/1-4020-3714-7>
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. 7th Edition, USA: Wiley.

- Moffitt, K. C., Rozario, A. M., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Robotic Process Automation for Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), 1–10. <https://doi.org/10.2308/jeta-10589>
- Moral-Muñoz, J. A., Herrera-Viedma, E., Santisteban-Espejo, A., & Cobo, M. J. (2020). Software tools for conducting bibliometric analysis in science: An up-to-date review. *Profesional de la información*, 29(1). <https://doi.org/10.3145/epi.2020.ene.03>
- Möller, K., Schäffer, U., & Verbeeten, F. (2020). Digitalization in Management Accounting and Control: an editorial. *Journal of Management and Control*, 31, 1-8. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00300-5>
- Nair, B. (2022). İnternetten alınan yazarlı yazı: The Evolution of Internal Audit in a Digital-First Environment, *ISACA*. <https://www.isaca.org/resources/news-and-trends/industry-news/2022/the-evolution-of-internal-audit-in-a-digital-first-environment> adresinden alındı.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. Wiltshire: John Wiley & Sons Inc.
- Pizzi, S., Venturelli, A., Variale, M., & Macario, G. P. (2021). Assessing the impacts of digital transformation on internal auditing: A bibliometric analysis. *Technology in Society*, 67, 101738. <https://doi.org/10.1016/j.techsoc.2021.101738>
- Pritchard, A. (1969). Statistical bibliography or bibliometrics? *Journal of Documentation*, 25(4), 348-349
- PwC (2023). *PwC Global Internal Audit Study 2023 – Seeing through walls to find new horizons*. <https://www.pwc.com.tr/global-internal-audit-study-2023> adresinden alındı.
- Rakipi, R., De Santis, F., & D'Onza, G. (2021). Correlates of the internal audit function's use of data analytics in the big data era: Global evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100357. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100357>
- Ramamoorti, S. (2003), Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects”, Research Opportunities in Internal Auditing, 1–23. <https://na.theiia.org/iiaf/Public Documents/Chapter 1 Internal Auditing History Evolution and Prospects.pdf>
- Sawyer, L. (2016), *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber: Cilt 1 - İç Denetimin Temelleri*, (6. baskı.), İstanbul: İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Schmitz, J., & Leoni, G. (2019). Accounting and Auditing at the Time of Blockchain Technology: A Research Agenda. *Australian Accounting Review*, 29(2), 331–342. <https://doi.org/10.1111/auar.12286>
- Treleaven, P., Brown, R. G., & Yang, D. (2017). Blockchain Technology in Finance. *Computer*, 50(9), 14–17. <https://doi.org/10.1109/mc.2017.3571047>
- Van Eck, N. J., & Waltman, L. (2014). Visualizing bibliometric networks. In: Ding, Y., Rousseau, R., Wolfram, D. (Eds) *Measuring Scholarly Impact* (ss. 285-320). Cham: Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-10377-8_13
- Van Raan, A. F. J. (2004). Measuring Science: Basic Principles and Application of Advanced Bibliometrics. *Handbook of Quantitative Science and Technology Research*, Springer, 19-50.
- Zhang, J., Yang, X., & Appelbaum, D. (2015). Toward Effective Big Data Analysis in Continuous Auditing. *Accounting Horizons*, 29(2), 469–476. <https://doi.org/10.2308/acch-51070>



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: 16, Sayı: 32, 131-147, 2025

Araştırma Makalesi

YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA İÇ KONTROL: SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA (INTERNAL CONTROL IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: A STUDY ON TURKISH COURT OF ACCOUNTS AUDIT REPORTS)

Oğuz KUYUMCU¹

ÖZ

Kamu sektörünün sorumlulukları her geçen gün artmakta ve bu durum kurum yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmesi için oluşturulmuş olan mekanizmaların önemini ortaya koymaktadır. Nitekim kurum üst yöneticilerinin yerinde kararlar alabilmesinin, sağlıklı bir şekilde işleyen iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ile mümkün olabileceği söylenebilir. Bu kapsamda Sayıştay'ın kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirmiş olduğu denetimler sonucu ortaya çıkan bulgulara etki eden faktörlerin incelenmesi önem arz etmektedir.

Çalışmada, Türkiye'deki yükseköğretim kurumları iç kontrol sistemlerinin COSO iç kontrol modeli çerçevesinde analiz edilmesi ve bu kapsamda Sayıştay denetimlerinde ortaya çıkan iç kontrol bulgularının belirli değişkenler doğrultusunda değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, Sayıştay raporlarında iç kontrol eksikliklerinin tespit edildiği alanlara yönelik olarak; üniversitelerde iç kontrolün etkinlik düzeyini etkileme gücüne sahip konular: iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumuna göre beş değişken bazında analiz gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda 18 standarda ilişkin frekans analizi ve 5 değişkene ilişkin Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

Çalışma neticesinde iç denetçi sayısı ile muhasebe ve raporlamaya ilişkin değişkenler ve Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol bulguları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu durumun yanı sıra üniversitelerin yaşı ve mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı ile iç denetim biriminin kurulmasına ilişkin bulgu arasında, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca iç kontrole dair denetim ve raporlama değişkeni ile hassas görevler, risklerin değerlendirilmesi, iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim biriminin kurulmuş olması bulguları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Sayıştay Denetimi, COSO İç Kontrol Modeli, SPSS Analizi

JEL Kodları: M40, M42, M49

ABSTRACT

The responsibilities of the public sector are increasing daily, highlighting the significance of the mechanisms put in place for institution managers to make well-informed decisions. Indeed, it can be argued that the institution managers can make appropriate decisions when the internal control and internal audit activities operate effectively. In this context, it is important to examine the factors that affect the findings obtained due to the audits carried out by the Court of Accounts to evaluate the internal control systems of public institutions.

This study aims to analyze the internal control systems of higher education institutions in Turkey within the framework of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) internal control model. Furthermore, the study aims to evaluate the internal control findings obtained in the Court of Accounts audits in line with certain variables. In this context, the areas where deficiencies in internal control were identified in the Court of Accounts reports were subjected to analysis based on five variables: the number of internal auditors, the status of audits and reporting by internal auditors about internal control, the number of financial services specialists and assistants, the age of the university and the status of findings regarding accounting

¹ Dr., Yüksekokul Sekreteri, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Isparta Bilişim Teknolojileri Meslek Yüksekokulu, oguzkuyumcu@isparta.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4153-7210

and reporting. In this context, a frequency analysis was conducted for 18 standards, and Mann-Whitney U and Kruskal-Wallis-H tests were applied to five variables.

The study yielded no statistically significant evidence of a correlation between the number of internal auditors and the variables related to accounting and reporting, as well as the internal control findings, as observed in the Court of Accounts audit reports. Furthermore, the study revealed a statistically significant correlation between the age of universities and the number of financial services experts, as well as between the variable mentioned above and the findings related to the establishment of the internal audit unit. Additionally, a statistically significant relationship was identified between the audit and reporting variable related to internal control and the findings concerning sensitive tasks, risk assessment, internal control assessment, and the establishment of the internal audit unit.

Keywords: Internal Control, Turkish Court of Accounts Audit, COSO Internal Control Framework, SPSS Analysis

JEL Classification: M40, M42, M49

1. GİRİŞ

Varlıkların ve kaynakların sınırlı olduğu dünyamızda nüfus artışı, salgın hastalıklar, savaşlar, iklim değişikliği ve ekonomik krizler birlikte düşünüldüğünde kamu yönetiminde efektif bir yönetim tarzının benimsenmesine olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Bu durum kamu yöneticilerinin sorumluluklarını artırmakta ve yürütmekte oldukları işlemlerde daha dikkatli olmaları gerektiği gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu durumun temel sonucu kamu sektöründe iç kontrol süreçlerinin uluslararası standartlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekliliğidir. Kamu sektörü iç kontrol sistemleri, kamusal faaliyetlerin etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde yürütülmesini sağlamada kritik bir rol oynamaktadır. Bu kapsamda, küresel olarak tanınan ve kabul gören COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- Treadway Komisyonu Destekleyici Kuruluşlar Komitesi) iç kontrol modeli, Türkiye'deki kamu sektörü iç kontrol uygulamalarının temelini oluşturmakta ve uluslararası standartlarla uyum sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. COSO iç kontrol modeli, beş ana bileşeni (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri) aracılığıyla, kamu kurumlarının iç kontrol süreçlerini düzenlemeye yönelik kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Türkiye'de Sayıştay tarafından yürütülen denetimlerde, kamu kurumlarının iç kontrol yapıları COSO iç kontrol modeli çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu denetimlerde tespit edilen bulgular, kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve eksiklikleri hakkında bilgi vermekte, aynı zamanda bu eksikliklerin iyileştirilmesine yönelik önemli ipuçları sunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarına yönelik gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde COSO iç kontrol modeline göre tespit edilen iç kontrol bulgularını analiz ederek, kamu iç kontrol sistemindeki eksikliklere etki eden temel faktörleri belirlemektir. Çalışma kapsamında ele alınan faktörler, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi (ISUBÜ) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (SGDB) personeli ve iç denetçileri ile yapılan görüşmeler sonucunda belirlenmiştir. Anılan görüşmeler ISUBÜ Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulunun 07.01.2025 tarihli ve 206/05 sayılı kararı ile uygun görülen sorular üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda çalışmada, iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumu gibi değişkenlerin iç kontrol eksiklikleriyle ilişkisi incelenmiştir. Böylelikle, yükseköğretim kurumlarının iç kontrol süreçlerinde hangi bileşenlerin zayıf kaldığı ve bu eksikliklerin hangi faktörlerden etkilendiği ortaya konulmaktadır.

Çalışma, nitel ve nicel verilerin bir arada kullanıldığı karma bir yöntemle yürütülmüştür. İlk olarak, yükseköğretim kurumlarına yönelik Sayıştay denetim raporlarındaki iç kontrol bulguları COSO iç kontrol modelinin bileşenlerine göre sınıflandırılmıştır. Ardından, belirlenen bulgular yukarıda belirtilen değişkenlere göre analiz edilerek, iç kontrol eksikliklerinin hangi alanlarda yoğunlaştığı ve hangi etkenlerden etkilendiği tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda, kamu sektörü iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmaya yönelik COSO iç kontrol modelinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlara ilişkin çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Bu kapsamda çalışmanın ikinci bölümünde iç kontrol ve Sayıştay denetimi hakkında bilgi verilmiş, üçüncü bölümünde konu ile ilgili literatür taramasına yer verilmiş olup dördüncü bölümünde ise gerçekleştirilen uygulamaya ilişkin bulgular yer almaktadır.

2. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL

2.1. İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol, kurum yönetimi tarafından tasarlanıp işletilen ve kurumun belirlenen hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla sürdürülen dinamik bir süreçtir. Bu süreç, kurum faaliyetlerinin ekonomik, verimli ve etkin şekilde yürütülmesi,

yönetim politikalarına uyumun sağlanması, varlık ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve eksiksizliği ile zamanında ve güvenilir mali bilgiler elde edilmesi için makul güvence sağlamayı amaçlar (COSO, 2013, s. 1). İç kontrol sistemi, yönetim tarafından belirlenen hedefler doğrultusunda oluşturulmuş kurumsal yapı, yöntemler, prosedürler ve iç denetim de dahil olmak üzere mali ve diğer kontrol mekanizmalarının tamamını kapsar. Bu süreç, kurumun mali ve operasyonel faaliyetlerindeki riskleri izlemek veya azaltmak üzere işleyen ve kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ya da diğer personeli tarafından yürütülen bir mekanizma olarak tanımlanabilir (INTOSAI, 2004).

2.2. İç Kontrolün Amaçları

Kamu kurumlarında oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)'nin 56. maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005)'in 4. maddesinde:

- Kamu gelirleri, giderleri, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Kamu kurumlarının kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların önlenmesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi,
- Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunması” olarak belirtilmiştir. Aynı zamanda, yönetim tarafından belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik güvence sağlayarak kurumun genel performansının iyileştirilmesini amaçlamaktadır (Güner, 2009, s. 192).

2.3. Kamu Sektöründe İç Kontrol Faaliyetleri

Türkiye’de kamu sektöründe iç kontrol uygulamaları, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Anılan Kanun’un (2003) 55. maddesinde, iç kontrol; idarelerin mali ve mali olmayan işlemlerinde hata, usulsüzlük ve yolsuzluğu önlemek, kaynakların etkili kullanımını sağlamak ve hesap verilebilirlik ile saydamlığı artırmak üzere tasarlanan bir süreç olarak tanımlanmıştır. İç kontrol sistemi ile ilgili ayrıntılar; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005) ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007) ile belirlenmiştir. Ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013) Kamu İç Denetim Rehberi ile kamu sektöründen gerçekleştirilen iç kontrol faaliyetlerine rehberlik sağlamaktadır. Bu düzenlemeler, COSO iç kontrol modelini esas alarak kamu idarelerinde risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim süreçlerinin güçlendirilmesine yönelik standartlar ve ilkeler sunmaktadır.

Kamu sektörü iç kontrol faaliyetleri, kamu kurumlarının faaliyetlerini etkili, ekonomik, verimli, hesap verebilir ve saydam bir şekilde yürütmelerini sağlamak amacıyla oluşturulan sistemli süreçleri ifade eder (Sun, 2021, s. 174). Bu faaliyetler, kurumsal riskleri yönetmek, kamu kaynaklarının doğru kullanılmasını güvence altına almak ve kamusal sorumlulukların etkin bir şekilde yerine getirilmesine katkı sunmak için bir araç işlevi görmektedir (Chen vd., 2020, s. 2). Kamu sektöründe iç kontrol faaliyetleri, COSO iç kontrol modeli çerçevesinde yürütülmekte olup (Uyar, 2009, s. 26) kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri gibi beş temel bileşenden oluşur (COSO, 2013, s. 5).

COSO iç kontrol modelinin kamu sektöründe uygulanması, iç kontrol faaliyetlerinin uluslararası standartlara uygunluğunu sağlamakta ve kurumların yönetim standartlarıyla uyumunu güçlendirmektedir. Türkiye’de COSO iç kontrol modeli, iç kontrol uygulamalarında temel bir çerçeve olarak benimsenmiştir (Türedi, 2011, s. 111). Sayıştay denetimleri, kamu kurumlarındaki iç kontrol süreçlerinin işleyişini ve bu süreçlerdeki eksiklikleri COSO iç kontrol modeline dayalı olarak değerlendirmekte, eksikliklerin giderilmesine yönelik öneriler sunmaktadır. Sayıştay tarafından yürütülen bu denetimler, COSO iç kontrol modeline göre yapılan değerlendirmelerin iç kontrol süreçlerine etkisini analiz etmek için veri sağlamaktadır (Ağmaz, 2017, ss. 74-75; Akyel, 2010b, ss. 18-19).

Bu bağlamda, kamu sektöründe iç kontrol faaliyetlerinin etkinliği, sadece COSO iç kontrol modeline uyum sağlamasıyla değil, aynı zamanda kurumlara özgü risklerin yönetilmesi ve kontrol ortamının ihtiyaçlara göre uyarlanabilmesiyle ilişkilidir. İç kontrol eksiklikleri çoğunlukla kaynak yetersizliği, yetersiz denetçi sayısı, kurumsal deneyim ve uzman personel eksikliği gibi faktörlerle şekillenmektedir. Kamu sektöründe iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesi, COSO iç kontrol modelinin her bir bileşeninin etkin bir şekilde uygulanmasıyla doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle, kamu kurumlarında iç kontrol faaliyetlerinin iyileştirilmesine yönelik çözüm önerileri, modelin beş bileşeninin güçlendirilmesine odaklanmalıdır.

2.4. COSO İç Kontrol Modeli

COSO iç kontrol modeli, kurumların mali ve operasyonel süreçlerde karşılaşılabilecekleri riskleri etkin bir şekilde yönetebilmesi için geliştirilmiş, uluslararası alanda kabul görmüş bir çerçeve sunmaktadır. Model, organizasyonların

hedeflerine ulaşırken karşılaştıkları riskleri kontrol altına almak ve süreçleri güvence altına almak için beş temel bileşen öngörür, bunlar: kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleridir. Bu bileşenler, bir kurumun iç kontrol sisteminin yapısını oluşturarak, yönetim ve işleyiş süreçlerinde güvenilirliği artırmak için yol gösterici bir rehber niteliğindedir (Rae vd., 2017).

Kontrol ortamı, kurum kültürünü ve değerlerini belirleyerek diğer tüm bileşenlerin sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlar. Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerine yönelik potansiyel tehditlerin tanımlanması ve yönetilmesi sürecini kapsar. Kontrol faaliyetleri, belirlenen risklere karşı alınacak önlemleri sistematik bir yapıya kavuşturur. Bilgi ve iletişim, iç ve dış paydaşlarla sağlıklı bilgi akışını temin ederken, izleme faaliyetleri iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli olarak değerlendirme işlevi görmektedir (Uzun, 2009, s. 61; Ağmaz, 2017, ss. 79-80).

Bu bağlamda, COSO iç kontrol modelinin beş bileşenine dayalı olarak yapılan denetimler, iç kontrol eksikliklerinin tespiti ve giderilmesi noktasında kamu sektörüne değerli geri bildirimler sunmaktadır. Türkiye'deki kamu kurumlarında modelin uygulanması, kurumların kurumsal yönetim standartlarına uyumunu artırmakla birlikte, iç kontrol süreçlerinin sürekli iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır (Işık ve Akdoğan, 2024).

2.4.1. Kontrol Ortamı

Kurum içerisinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve devamlılığının sağlanması amacıyla belirlenmiş standartlar, süreçler ve yapılar bütünü ifade etmektedir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007) uyarınca kontrol ortamı, etik değerler, örgütün misyonu, örgütsel yapı, yönetim felsefesi, yetki devri ve insan kaynakları uygulamalarına ilişkin standartları kapsamaktadır (COSO, 2013, ss. 31-58).

2.4.2. Risk Değerlendirme

Kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi süreci olarak ifade edilmektedir. Bu süreç, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, örgütün risk iştahının gözden geçirilmesi, alınacak önlemler ve bu önlemler doğrultusunda faaliyetlerin planlanmasına yönelik standartları kapsamaktadır (COSO, 2013, ss. 59-86).

2.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve tanımlanan riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve süreçler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetler, kontrol stratejileri ve yöntemleri, süreçlerin belirlenmesi ve dokümantasyonu, görevlerin ayrımı, hiyerarşik denetimler, faaliyetlerin sürekliliği ile bilgi sistemlerine yönelik kontrolleri içeren standartları kapsamaktadır (COSO, 2013, ss. 87-104).

2.4.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim bileşeni, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticilere düzenli ve sistematik bir şekilde iletilmesini ve ilgililerin sorumluluklarını yerine getirmesine olanak sağlayacak bir bilgi, iletişim ve kayıt sisteminin kurulmasını kapsamaktadır. Diğer bir deyişle, bilgi ve iletişim bileşeni; örgüt içi ve dışı iletişim, şeffaflık, uygun davranış kurallarının paylaşımı ile hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların raporlanmasına olanak sağlayan platformları içermektedir (COSO, 2013, ss. 105-122).

2.4.5. İzleme

İç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmeye yönelik tüm izleme faaliyetleri, iç denetim kapsamında izleme bileşeni altında ele alınmaktadır. İzleme, rutin ve ayrı izleme olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilebilir. Rutin izleme, süreçten sorumlu yöneticiler, çalışanlar ve denetim elemanları tarafından yürütülürken; ayrı izleme, risk analizine ve rutin izleme faaliyetlerinin etkinliğine dayanarak yapılmaktadır (COSO, 2013, ss. 123-136).

2.5. İç Kontrol ile İlgili Vurgulanması Gereken Önemli Hususlar

İç kontrol sistemleri, kurumların faaliyetlerini etkin bir şekilde yönetmeleri ve sürdürülebilir başarı sağlamaları için kritik öneme sahiptir. Bu sistemler, mali bilgilerin doğruluğunu sağlamakla kalmayıp aynı zamanda riskleri minimize ederek kaynakların verimli kullanılmasına da katkıda bulunur. İç kontrolün etkinliği, yalnızca belirli prosedürlerin uygulanmasıyla değil, aynı zamanda kurumsal kültür ve liderlik ile de şekillenir. Bu bağlamda, iç kontrol süreçlerinin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken önemli hususlar bulunmaktadır. Bu hususlar aşağıda sıralanmıştır (Akyel, 2010a):

-İç kontrol sistemi işlevsellik özelliğine sahiptir.

-İç kontrol sisteminin uygulanması ihtiyari bir durum değil, bir zorunluluktur.

- İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.
- İç kontrol sisteminde hedeflerin ve iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur.
- Üst yönetim iç kontrol sistemine duyarlı olmalıdır.
- İç kontrol sisteminin yerinde bir şekilde çalışabilmesi için iç denetime ihtiyaç bulunmaktadır.

2.6. İç Kontrol Sürecinde Roller ve Sorumluluklar

Organizasyon içerisinde herkes, iç kontrol süreçlerinde kendi özel sorumlulukları çerçevesinde rol almaktadır. İç kontrolde sorumluluk, işlem sürecinde görev alan tüm personeli kapsayacak şekilde geniş bir katılım gerektirir. Kurumsal faaliyetlerde, süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak bir rol ve sorumluluğu bulunmaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi, doğru iç kontrol bilincine ve sorumluluğuna sahip yönetici ve çalışanlarla mümkün olup bu unsurların katkısı yaşamsal önemdedir. Ayrıca, iç kontrol süreçlerinde iç denetim ve dış denetim mekanizmalarının da kritik bir rolü bulunmaktadır (Akyel, 2010b).

2.7. Sayıştay Denetimi Kapsamında İç Kontrol Faaliyetleri

İç kontrol ve iç denetim faaliyetleri kurum bünyesinde görev yapan personel tarafından yapıldığı için kurumların amaçlanan etkinlik ve verimlilik düzeylerine ulaşabilmeleri için dış denetime de ihtiyaç bulunmaktadır. Bu durum söz konusu kontrol ve denetim faaliyetlerinin etkinliği için önemli bir konudur. Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol faaliyetleri, mali işlemlerden kamu hizmetlerinin yürütülmesine kadar geniş bir yelpazede şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinlik ilkelerini sağlamayı hedefleyen süreçleri içermektedir. Sayıştay, kamu kaynaklarının etkin kullanımı, risklerin yönetimi ve hesap verme ile hesap sorma ilkelerinin sağlanması amacıyla iç kontrol süreçlerini titizlikle değerlendirmektedir. Denetimlerde, kamu kurumlarının iç kontrol yapılarına yönelik eksiklikler tespit edilmekte ve kurumların COSO iç kontrol modeline uyumu ele alınmaktadır (Taner, 2023).

Sayıştay denetimleri, iç kontrol süreçlerinin kurum hedefleri doğrultusunda riskleri minimize edip etmediğini ve kaynakların verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediğini kapsamlı bir şekilde değerlendirir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010, Md. 35). COSO iç kontrol modelinin beş temel bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri bu süreçlerin ana eksenini oluşturmaktadır. Sayıştay, denetim raporlarında iç kontrol eksikliklerini bu bileşenler temelinde analiz ederek kurumlara spesifik öneriler sunar. Bu öneriler, iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi, sürdürülebilir risk yönetimi sistemlerinin oluşturulması ve raporlama süreçlerinin şeffaflık ilkesi doğrultusunda geliştirilmesine yöneliktir (Akyel, 2010b).

Sayıştay raporları, kurumların iç kontrol eksikliklerine yönelik önemli geri bildirim sağlamak (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010, Md. 36) ve COSO iç kontrol modeline dayalı iyileştirmelere yönelik somut öneriler sunmaktadır. İç kontrol faaliyetlerinin yeterliliği; kurumdaki iç denetçi sayısı, kurumun deneyim ve kaynak düzeyi gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değerlendirilmektedir. Nitekim Sayıştay dış denetim gerçekleştirmektedir ve bu açıdan her veri önemlidir (Kuyumcu, 2021). Ayrıca, denetimlerde muhasebe ve raporlama süreçlerinde karşılaşılan bulgular, iç kontrol eksikliklerinin nerelerde yoğunlaştığını belirlemek açısından kritik önem taşımaktadır (Işık ve Akdoğan, 2024). Bu kapsamda, Sayıştay denetimleri yalnızca iç kontrol süreçlerinin mevcut durumunu değerlendirmekle kalmaz, aynı zamanda bu süreçlerin uluslararası iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak için kamu kurumlarına yönelik iyileştirme yolları sunmaktadır. Türkiye’de kamu kurumları, Sayıştay’ın COSO iç kontrol modeline dayalı denetim raporlarını dikkate alarak iç kontrol sistemlerini güçlendirme ve uluslararası uyumluluğu artırma yolunda adımlar atmaktadır (Taner, 2023, s. 113).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Araştırmanın, Sayıştay raporları çerçevesinde kamu sektörü iç kontrol uygulamalarına yönelik olması nedeniyle ulusal çalışmalara odaklanılarak literatür taraması yapılmış olup konu ile ilgili çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Güner (2009) çalışmasında, iç kontrol sisteminin yönetim süreçleri ile etkileşim içerisinde olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca iç kontrol sistemi yönetim kararları ile şekillenirken, yönetim süreçlerinin sürekli gelişimi iç kontrol uygulamalarından elde edilen geri bildirimler ile sağlanmakta olduğunu vurgulamaktadır. Çalışmada ayrıca COSO iç kontrol modeli gibi uluslararası standartlarla uyumlu olan iç kontrol mekanizmalarının, kamu yönetiminde sürdürülebilirliği ve güvenilirliği artırdığı, kaynakların etkin kullanımı ve israfın önlenmesinde önemli rol oynadığı vurgulanmaktadır. Ayrıca iç kontrolün stratejik planlama, performans yönetimi ve şeffaflık gibi yönetim süreçlerine katkıları da detaylandırılmıştır.

Keskin (2009) çalışmasında, özel sektör uygulamalarını da değerlendirerek kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve performans etkisini incelemektedir. Çalışmada, iç kontrol uygulamalarının kaynakların doğru kullanımı,

mali raporlamanın güvenilirliği ve yolsuzlukların önlenmesi gibi alanlardaki rolü detaylandırılmıştır. Ayrıca, kamu yönetiminde iç kontrol mekanizmalarının sürdürülebilir şekilde uygulanabilmesi için gerekli stratejik adımlara ve bu süreçte karşılaşılan zorluklara değinilmiştir.

Uzun (2009) çalışmasında, kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim üzerine yaşanmakta olan düzenleme ve uygulama sürecini; tüm kamu çalışanları için birlikte değer yaratılacak kolektif bir süreç olarak nitelendirmiştir. Ayrıca bu süreci öğrenme, değişim ve gelişim süreci olarak ifade etmiştir.

Akyel (2010a) çalışmasında, kamu yönetiminde iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve geliştirilmesi üzerine odaklanmaktadır. Çalışmada, iç kontrol sistemlerinin yalnızca yasal gereklilikleri yerine getirmekle kalmayıp, kurum içindeki süreçleri optimize etme ve risk yönetimini sağlama işlevi de gördüğünü belirtilmektedir. Ayrıca iç kontrol süreçlerinin kurumsal yönetim yapılarıyla uyum içinde nasıl geliştirilebileceği ve kamu kurumlarında uygulanmasında karşılaşılan zorluklar da ele alınmıştır.

Akyel (2010b) çalışmasında, kamu ve özel sektördeki kurum misyonunun gerçekleştirilmesinde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının önemli bir rol oynadığını vurgulamaktadır. Sağlıklı ve etkili bir kurumsal yapının sürdürülebilirliği için bu süreçlerin uyumlu ve iş birliği içinde işletilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca Türk kamu yönetiminin, iç kontrol ve denetim süreçlerinin önemini küresel kabul doğrultusunda benimsemiş olsa da uygulamada bazı yapısal eksikliklerin bulunduğunu ifade etmiştir.

Bozkurt (2010) çalışmasında, iyi mali yönetimin sağlanmasında iç kontrol ve denetim mekanizmalarının rolünü ele almaktadır. Çalışmada, iç denetim süreçlerinin risk yönetimi ve performans değerlendirmesi gibi alanlara katkıları, COSO iç kontrol modeli gibi standartlarla uyumlu bir şekilde incelenmiştir. İyi mali yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde iç kontrol ve denetim süreçlerinin nasıl daha etkin uygulanabileceği ve karşılaşılan engeller tartışılmıştır.

Türedi (2011) çalışmasında, kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin önemi ve işleyişini incelemektedir. Çalışmada, iç kontrolün yalnızca bir kontrol aracı olmadığı, aynı zamanda kurumsal riskleri yönetme ve stratejik hedeflere ulaşmada önemli bir rol oynadığı vurgulanmaktadır. COSO iç kontrol modeli çerçevesinde, iç kontrol süreçlerinin kamu kurumlarına entegrasyonu ve uygulama alanlarındaki zorluklar da değerlendirilmiştir.

Acar ve Akçakanat (2012) çalışmalarında, devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerini ve uygulamalarını karşılaştırmayı amaçlamışlardır. Çalışmanın sonucunda, ilgili daire başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak değerlendirdikleri, ancak yönettikleri muhasebe birimlerinde bu önemi uygulamalara yeterince yansıtmadıkları ve uygulamalarda çeşitli eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir.

İbiş ve Çatıkkaş (2012) çalışmalarında, kamu yönetiminde risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin uyumlaştırılmasını ele almaktadır. Çalışmada, COSO gibi modellerin kamu yönetiminde uygulanabilirliği ve bu modellerin kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol sistemleri arasındaki ilişkisi detaylandırılmıştır.

Kaya (2013) çalışmasında, kamu sektöründe iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkisini ve önemini ele almaktadır. Çalışmada, iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin, kamu yönetiminde etkin bir yönetim aracı olarak nasıl işlev gördüğü ve bu sistemlerin uygulanmasında karşılaşılan zorluklara değinilmiştir.

Topçu (2013) çalışmasında, Türkiye'de kamu iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bağlamında taşra düzeyinde uygulanabilirliğini incelemiştir. Çalışmada, kamu idareleri için yapılan düzenlemelerin yanı sıra, iç kontrol sisteminin yapılandırılmasını ve karşılaşılan zorlukları iki vaka analizi üzerinden ele almaktadır. Çalışma neticesinde, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanmadığı, kontrol ortamının yetersiz olduğu ve risk yönetiminin sağlanmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca, merkez ve taşra birimleri arasındaki iletişim kopukluğu ve uygulamaların izlenme sıklığındaki eksiklikler vurgulanmaktadır.

Ceyhan ve Apan (2014) çalışmalarında, COSO iç kontrol modelini yapısal eşitlik modeli bağlamında bir hastane uygulaması boyutuyla incelemişlerdir. Çalışma neticesinde iç kontrol sistemindeki "Kontrol Ortamı" ile ilgili süreçlerin iyileştirilmesi ile "Kontrol Faaliyetleri"nin etkin olacağı belirtilmiştir. Ayrıca iç kontrol sistemindeki eksikliklerin üst yönetime raporlanmasının, kontrol faaliyetlerini doğrudan etkilediği tespit edilmiştir.

Balyemez (2016) çalışmasında, Türk mevzuatının dünya çapında kabul gören iç kontrol düzenlemelerine hızlı bir şekilde adapte olduğunu, ancak bazı sorunların da yaşandığını ortaya koymaktadır. Çalışmada ayrıca söz konusu sorunlara ilişkin çözüm önerileri de yer almaktadır.

Ergin vd. (2016) çalışmalarında, kamu iktisadi teşebbüslerinde (KİT) kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin rolünü incelemişlerdir. Çalışmada, Türkiye'deki KİT'lerde iç kontrol ve iç denetim uygulamaları, kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde nitel ve nicel yöntemler kullanılarak değerlendirilmiştir. Araştırma

bulguları, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin bütünleşmiş bir yapı olarak uygulanmadığını ve kurumsal yönetim rehberinde önerilen konuların gerçek anlamda hayata geçirilemediğini ortaya koymaktadır.

Can ve Çetin (2016) çalışmalarında, Türkiye'deki devlet üniversitelerinde iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemelerin yarattığı farkındalığı incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışma neticesinde, devlet üniversitelerinde özel olarak yönetim süreçlerinin etkin işleyişinde kilit rolü olan bilgi sistemleri ile ilgili risk değerlendirmesinin; genel olarak ise risk odaklı iç kontrol sisteminin zayıf taraf olarak ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Çalışkan ve Çiftçi (2017) çalışmalarında, kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması üzerine odaklanmaktadır. Çalışmada, 5018 Sayılı Kanun kapsamında iç kontrol mekanizmalarının uygulanabilirliğini, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesinde nasıl bir rol oynadığını ve kamu yönetiminde verimliliği nasıl artırabileceğini ele almıştır. Ayrıca, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi için gereken stratejik adımlar ve karşılaşılan zorluklar hakkında bilgi verilmiştir.

Ağmaz (2017) çalışmasında, Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarındaki bulgulara göre analiz etmiştir. Çalışma neticesinde belediyelerin de içerisinde olduğu kamu mali yönetim sisteminin daha bütüncül ve gerçekçi bir yaklaşımla yeniden tasarlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Karaman ve Tosuner (2020) çalışmalarında, Türk kamu yönetiminde stratejik planlama, iç kontrol ve kalite yönetimi sistemleri kapsamındaki risk yönetim süreçlerini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda risk yönetimi süreçlerinin benzer ilkeler ve operasyonel süreçler etrafında döndüğünü, dolayısıyla kamu idarelerinin bu süreçleri bir bütün olarak organize etmesinin daha etkin ve verimli kaynak kullanımı sağlayacağını vurgulamışlardır.

Kurnaz (2020) çalışmasında, hastanelerdeki iç kontrol sistemlerinin; COSO iç kontrol modeli bileşenleri doğrultusunda değerlendirilmesini ve bu bileşenlere uyum düzeyinin belirlenmesini amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda, hastanenin COSO iç kontrol modelinin bileşenleriyle tam uyum sağlayan bir iç kontrol sistemine sahip olmadığı ortaya konulmuştur. Ayrıca, çalışanların meslek gruplarına göre COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiş olup bu farklılığın yöneticiler lehine olduğu belirlenmiştir.

Sevim vd. (2023) altı büyükşehir belediyesinin 2019 yılı Sayıştay denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle inceleyerek muhasebe sisteminde ortaya çıkan hata ve hileleri değerlendirmişlerdir. Çalışmanın sonucunda, büyükşehir belediyelerindeki muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hilelerin, öncelikle kontrol ortamı, ardından kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim bileşenlerindeki yetersizliklerden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Işık ve Akdoğan (2024) çalışmalarında, 5018 Sayılı Kanun ve COSO iç kontrol modeli çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin etkinliği değerlendirmişlerdir. Bu kapsamda 30 büyükşehir belediyesinin denetim ve faaliyet raporları analiz edilmiştir. Araştırma neticesinde, belediyelerin iç kontrol uygulamalarında %50 uyum gösterdiği ve ideal seviyeye ulaşmada eksiklikler bulunduğu ortaya konmuştur. Çalışmada ayrıca belediyelere rehberlik etmek amacıyla örnek bir uygulama ve risk eylem planı önerileri de sunulmuştur.

Yukarıda yer alan çalışmalarda görüleceği üzere Türkiye'de iç kontrol ile ilgili yapılan çalışmaların genel çoğunluğu kavramın anlaşılması ve benimsenmesi üzerine yapılmıştır. Literatür taramasında belediyeler ile ilgili Sayıştay bulgularının iç kontrol kapsamında incelendiği ancak yükseköğretim kurumlarına yönelik böyle bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu kapsamda yapılacak çalışma ile literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

4. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi

Bu çalışmada, yükseköğretim kurumlarının Sayıştay denetimlerinde tespit edilen iç kontrol sistemine ilişkin bulguların değerlendirilmesi ve bu kurumların iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine yönelik stratejiler geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, 2023 yılında Sayıştay Başkanlığı tarafından yayımlanan raporlar araştırma kapsamında ele alınmıştır. Yükseköğretim kurumlarının araştırma kapsamına alınmasının temel nedeni, kamu bütçesi içindeki önemli konularıdır.

4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Veri Erişimi: Çalışma, Sayıştay raporları ve kamu iç kontrol sistemine ilişkin verilerle sınırlıdır. Elde edilen verilerin sınırlı sayıda olması, bulguların genelleştirilmesini zorlaştırabilir.

Zaman Kapsamı: Araştırma, belirli bir zaman diliminde (2023 yılı) gerçekleştirilen denetimlere dayanmakta olup eski olayları ve zamanla değişebilecek iç kontrol sisteminin dinamiklerini yansıtmayabilir.

Kapsam: Çalışma yalnızca Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarına odaklanmakta, diğer kamu sektörü kuruluşları veya özel sektör uygulamaları hakkında genelleme yapma olanağı sunmamaktadır.

Değişkenlerin Sınırlılığı: İç kontrol eksikliklerinin analizi belirli değişkenlere (iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumu) dayanmaktadır. Bu değişkenlerin dışında kalan diğer potansiyel faktörler göz ardı edilmiştir.

Nitel Analizin Desteklenmemesi: Çalışmada kullanılan veriler, nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemiyle elde edilmiştir ve söz konusu verilerin sınırlı olması, iç kontrol sisteminin karmaşıklığını tam olarak yansıtmayabilir. Nitel analiz yöntemiyle elde edilen verilerin, sahadaki uygulayıcılar üzerine gerçekleştirilen nicel analiz yöntemleri ile desteklenmemesi sonuçların eksik yorumlanmasına sebep olabilir.

Uygulama Farklılıkları: COSO iç kontrol modeli uygulamalarının her kurumda farklılık gösterebilmesi, araştırmanın bulgularının genellenebilirliğini sınırlayabilir. Her kurumun iç kontrol sistemi, kendi özelliklerine ve koşullarına göre farklılık gösterebilir.

Yetersiz Verimlilik: İç kontrol sisteminin etkinliğini etkileyen diğer faktörler (örneğin, yönetim kültürü, personel eğitimi, teknoloji kullanımı) çalışmanın kapsamı dışında bırakılmış olabilir, bu da bulguların yetersiz bir analiz sunmasına yol açabilir.

Bu sınırlılıkların dikkate alınması, araştırma bulgularının daha doğru yorumlanmasını ve gelecekteki çalışmalara yönelik geliştirme alanlarının belirlenmesini kolaylaştıracaktır.

4.3. Araştırmanın Örneklemi

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)'nun 12. maddesine göre, bu Kanuna tabi kamu idareleri ve kurumlar bütçe türlerine göre dört başlık altında toplanmış ve ekli cetvelde gösterilmiştir. I sayılı cetvelde genel bütçeli kamu idareleri, II sayılı cetvelde özel bütçeli kamu idareleri, III sayılı cetvelde düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve IV sayılı cetvelde ise sosyal güvenlik kapsamındaki kamu kurumları yer almaktadır. Bu kapsamda II sayılı özel bütçeli kamu idareleri içerisinde yer alan yükseköğretim kurumları, 5018 Sayılı Kanun'a tabi kamu idareleri ve kurumlar evreni içerisindeki örnekleme ifade etmektedir.

4.4. Araştırma Verileri ve Yöntemi

Çalışmada, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarının iç kontrol sistemlerinin COSO iç kontrol modeli çerçevesinde analiz edilmesi ve bu kapsamda Sayıştay denetimlerinde ortaya çıkan iç kontrol bulgularının belirli değişkenler doğrultusunda değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, Sayıştay raporlarında iç kontrol eksikliklerinin tespit edildiği alanlara yönelik olarak; üniversitelerde iç kontrolün etkinlik düzeyini etkileme gücüne sahip konular belirlenmiştir. Bu konular: iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumuna göre beş değişkene dair analiz gerçekleştirilmiştir. Bunlardan ilk ikisini; iç kontrol ile ilişkisi nedeniyle Sayıştay denetimi sonucu iç kontrol bulgularında yer alan iç denetçi sayıları ve iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama faaliyetleri oluşturmaktadır. Daha sonra iç kontrol faaliyetlerini gerçekleştirme görevi üniversitelerde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının (SGDB) sorumluluğunda olması nedeniyle bu birimlerde çalışan mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı ele alınmıştır. Nitekim Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği (2013)'nin 22. maddesi uyarınca söz konusu meslek mensuplarının mali hizmetler biriminde çalışmaları kapsamında 5018 Sayılı Kanun (2003)'ün 60. maddesi doğrultusunda görev tanımında "İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak" hükmü yer almaktadır. Bir diğer değişken iç kontrol uygulamaları ile yakından ilişkili olan muhasebe ve raporlama faaliyetlerine ilişkin Sayıştay bulgularıdır. Son olarak da iç kontrolü etkileme potansiyeline sahip üniversitelerin yaşı ön plana çıkmaktadır.

Bu kapsamda 18 standarda ilişkin frekans analizi ve 5 değişkene ilişkin Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır. 20.10.2024 tarihi itibarıyla 129 devlet üniversitesi bulunmaktadır. Ancak 2023 yılında Sayıştay tarafından 112 devlet üniversitesinde denetim gerçekleştirilmesi nedeniyle 112 devlet üniversitelerine ilişkin raporlar üzerinde analiz gerçekleştirilmiştir. Her üniversite için COSO İç Kontrol Modeli bağlamında 18 Standart olmak üzere toplamda 2016 bulgu incelenmiştir. Bu bulguların yanı sıra değişkenlerin belirlenmesi için YÖKATLAS, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Üniversitelerin web sayfalarından olmak üzere beş değişken için toplamda 560 faktöre ilişkin bilgi toplanmıştır. Söz konusu veriler SPSS programı ile analiz edilmiş olup çalışmaya ilişkin bulgular aşağıdaki gibidir.

4.5. Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmada önce analizde kullanılan değişkenlere ilişkin veriler incelenmiş olup söz konusu verilere ilişkin tablolar, verilerin kaynakları ve açıklamaları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. Yükseköğretim Kurumlarının İç Denetçi Sayılarına Göre Dağılımı

İç Denetçi Sayısı	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
0	28	25,0
1	21	18,8
2	25	22,3
3 ve üzeri	38	33,9
Toplam	112	100,0

(Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 1’de görüldüğü üzere analiz kapsamında iç denetçi sayıları dört gruba ayrılmıştır. Bu verilere göre yükseköğretim kurumlarının %25’inde iç denetçi bulunmamaktadır. Ayrıca %33,9’unda 3 ve üzeri, %22,3’ünde 2 denetçi ve %18,8’inde 1 iç denetçi bulunmaktadır.

Tablo 2. İç Denetçiler Tarafından Gerçekleştirilen İç Kontrolün Denetimi ve Raporlanması Dağılımı

Bulgu Durumu	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
Yok	57	50,9
Eksik	2	1,8
Var	53	47,3
Toplam	112	100,0

(Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 2’de görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin olarak üniversitelerin %50,9’unda bu faaliyetlerin yapılmadığı, %47,3’ünde yapıldığı ve %1,8’inde ise eksik yapıldığı belirtilmektedir.

Tablo 3. Mali Hizmetler Uzmanlığı Meslek Mensubu Sayılarına Göre Dağılımı

Mali Hizmetler Uzmanlığı Meslek Mensubu (MHUMM) Sayısı	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
3 ve altı	69	61,6
4 ve üstü	43	38,4
Toplam	112	100,0

(Üniversitelerin SGDB’lerin Birim Faaliyet Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 3’te görüldüğü üzere MHUMM sayısı iki gruba ayrılmıştır. Analiz kapsamındaki üniversitelerin %61,6’sında 3 ve altı, %38,4’ünde de 4 ve üstü MHUMM bulunmaktadır.

Tablo 4. Muhasebe ve Raporlamaya İlişkin Sayıştay Bulgu Durumuna Göre Üniversitelerin Dağılımı

Bulgu Durumu	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
Yok	12	10,7
Var	100	89,3
Toplam	112	100,0

(Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 4’te görüldüğü üzere üniversitelerin %89,3’ünde muhasebe ve raporlamaya ilişkin olarak bulgu yer almaktayken, %10,7’sinde ise bulgu yer almamaktadır.

Tablo 5. Yükseköğretim Kurumlarının Yaş Aralıklarına Göre Dağılımı

Yaş Aralığı	Üniversite Sayısı	Yüzdelerik Dağılım (%)
15 yaş ve altı	28	25,0
16-34 yaş aralığı	57	50,9
35 yaş ve üstü	27	24,1
Toplam	112	100,0

(YÖKATLAS, 2024 üniversite verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur)

Tablo 5'te görüldüğü üzere analiz kapsamında üniversitelerin yaş aralığı üç gruba ayrılmıştır. Bu gruplardan çoğunluğu %50,9 ile 16-34 yaş aralığına sahip üniversiteler oluşturmaktadır. Ayrıca %24,1'i 35 yaş ve üzeri, %25'i de 15 yaş ve altı grupta toplanmıştır.

Bu kapsamda Sayıştay denetimlerinde iç kontrolün değerlendirilmesi bölümünde yer alan bulgulardan değişken olarak ele alınmayanlara ilişkin gerçekleştirilen frekans analizi ve normallik testi sonucu aşağıdaki Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. Öncüllerin Frekans Analizi ve Normal Dağılım (Skewness Kurtosis) Testi Sonuçları

Öncül	Üniversite Sayısı			Yüzdelerik Dağılım (%)			Skewness Kurtosis Testi Sonuçları	
	Hayır	Eksik	Evet	Hayır	Eksik	Evet	Skewness	Kurtosis
1-Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir.	1	10	101	,9	8,9	90,2	-3,260	10,837
2-İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir.	5	21	86	4,5	18,8	76,8	-1,842	2,529
3-Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.	18	7	87	16,1	6,3	77,7	-1,578	,688
4-Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.	35	9	68	31,3	8,0	60,7	-,623	-1,531
5-Planlama	2	1	109	1,8	,9	97,3	-6,524	42,655
6-Programlama	1	1	110	,9	,9	98,2	-8,457	74,649
7-Risklerin belirlenmesi	29	26	57	25,9	23,2	50,9	-,504	-1,413
8-Risklerin değerlendirilmesi	40	20	52	35,7	17,9	46,4	-,215	-1,757
9-İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır ve personele duyurulmuştur.	2	11	99	1,8	9,8	88,4	-3,049	9,284
10-İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır.	3	1	108	2,7	,9	96,4	-5,449	28,878
11-İdarede yapılan görevlendirmelerde görevler farklı kişiler arasında dağıtılarak "görevler ayrılığı" ilkesine uyulmuştur.	2	1	109	1,8	,9	97,3	-6,524	42,655
12-İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmiştir.	41	12	59	36,6	10,7	52,7	-,328	-1,794
13-Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmuştur.	3	3	106	2,7	2,7	94,6	-4,673	21,571
14-Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcuttur.	12	0	100	10,7	0,0	89,3	-2,575	4,714
15-İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır.	2	2	108	1,8	1,8	96,4	-5,852	34,831
16-İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı mevcuttur ve içerik olarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygundur.	13	6	93	11,6	5,4	83,0	-2,058	2,535
17-İç kontrolün değerlendirilmesi	40	4	68	35,7	3,6	60,7	-,523	-1,714
18-İç denetim birimi kurulmuş olması.	27	0	85	24,1	0,0	75,9	-1,227	-,503

Yukarıda yer alan Tablo 6'daki; üniversitelerin iç kontrol faaliyetlerine ilişkin Sayıştay raporlarındaki öncüllere ilişkin olarak frekans analizi sonuçları ve yorumları aşağıdaki gibidir.

Kurumun Organizasyon Yapısı ve Yetki Devirleri

Öncül 1'e ilişkin sonuçlar (%90,2 "Evet") Üniversitelerin büyük çoğunluğunun görev, yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı hale getirdiğini göstermektedir. Bu sonuçlar ayrıca üniversitelerde organizasyon yapısının güçlü bir şekilde yapılandırıldığını ve personelin bu yapı hakkında yeterince bilgi sahibi olduğunu ortaya koymaktadır.

Öncül 9 ve 10: Yetki devri süreçlerinin mevzuata uygun olduğunu gösteren yüksek oranı (%96,4) ile üniversitelerin büyük çoğunluğunda kurum içi yetkilendirme ve iş akış süreçlerinin düzenlendiği anlamına gelmektedir. Yine yüksek bir oranda (%88,4) iş akış süreçlerinin personele duyurulduğu görülmektedir.

Etik Davranış ve Personel Politikaları

Öncül 2'ye ilişkin sonuçlar, kamu görevlilerine yönelik etik davranış ilkeleri ile ilgili bilgilendirme çalışmalarının üniversitelerin %76,8 oranında yeterli olduğunu göstermektedir. Bu oran, etik kuralların üniversitelerin çoğunda yaygın olarak benimsendiğini göstermekle birlikte bu konuda gelişime açık bazı alanların olabileceğine işaret etmektedir.

Öncül 3 için ise insan kaynakları politikalarının belirginliği hakkında %77,7 oranında ortaya çıkan olumlu sonuç, genel olarak politikanın anlaşıldığını gösterse de bazı konularda belirsizlik veya eksiklik algısı olabileceğini ortaya koymaktadır.

Planlama ve Programlama Süreçleri

Öncül 5 ve 6: Üniversiteler için "Planlama" ve "Programlama" alanlarında çok yüksek oranlarda (%97,3 ve %98,2) olumlu sonuç gözlemlenmektedir. Bu sonuçlar, üniversitelerin büyük çoğunluğunun planlama ve programlama süreçlerini detaylı olarak oluşturduğunu ve çalışanların bu süreçlere hâkim olduğunu göstermektedir.

Risk Yönetimi ve Değerlendirmesi

Öncül 7 ve 8: Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi konusunda %50,9 ve %46,4 oranında olumlu sonuç çıkması, risk yönetimi süreçlerinin uygulanmasına rağmen bazı eksikliklerin olduğunu göstermektedir. Risklerin değerlendirilmesi konusunda %35,7 olumsuz sonuç çıkması, özellikle bu süreçte önemli iyileştirme gereksinimlerinin bulunduğu işaret etmektedir.

Öncül 12: Risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri konusunda %36,6 oranında olumsuz sonuç çıkması, risklerin kontrol altına alınmasıyla ilgili ciddi eksiklikler olduğunu göstermektedir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Süreçleri

Öncül 13 ve 14 için sonuçlar üniversitelerin büyük çoğunluğunda iç kontrol sisteminin mevzuata uygun olarak kurulduğunu (%94,6) ve ön mali kontrol yönergesinin mevcut olduğunu (%89,3) göstermektedir. Bu yüksek oranlar, üniversitelerde ön mali kontrole önem verildiğini ortaya koymaktadır.

Öncül 17 için sonuçlar, üniversitelerin çoğunluğunda (%60,7) iç kontrolün değerlendirilmesi konusunda yeterli çalışmanın yapıldığını ve iç kontrol sürecinin aktif olarak değerlendirildiğini gösterse de %35,7 oranındaki olumsuz sonuçlar bu alanda gelişime ihtiyaç duyulduğunu işaret etmektedir.

İç Denetim Birimi

Öncül 18 için sonuçlar, üniversitelerin çoğunluğunda (%75,9) iç denetim biriminin kurulmuş olduğunu göstermekle birlikte azımsanmayacak oranda (%24,1) üniversitenin henüz iç denetim birimini kurmamış olması üniversitelerdeki üst yöneticilerin iç denetimin önemini kavrayamadıkları sonucunu göstermektedir.

Genel Değerlendirme ve Sonuçlar

Tablo 6 iç kontrol hakkında üniversitelerin genel çoğunluğunun birçok alanda yeterli prosedürlere sahip olduğunu göstermektedir. Özellikle planlama, programlama ve ön mali kontrol süreçlerinde yüksek olumlu sonuçlar gözlemlenmektedir. Ancak risk yönetimi ve iç kontrolün değerlendirilmesi süreçleri; iyileştirme ve geliştirme açısından ön plana çıkmaktadır. Özellikle "Hassas Görevlerin belirlenmesi", "Risklerin Değerlendirilmesi" ve "Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi" konularında eksiklikler olduğu gözlemlenmektedir.

Yukarıda yer alan Tablo 6'da görüldüğü üzere Sayıştay raporlarındaki iç kontrol bulguları ile belirlenen değişkenler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi için elde edilen veriler normallik testine (SkewnessKurtosis Testi) tabi tutulmuş ve verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Normal dağılım göstermemesi nedeniyle verilerin analizi için parametrik olmayan testler uygulanmıştır. Grup sayısına göre iki örneklem grubu için Mann-Whitney U Testi, ikiden fazla örneklem grubunun verilerini karşılaştırmak amacıyla Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

Tablo 7. İç Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık	Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	2,229	,328	Yok	Ö10	,195	,907	Yok
Ö2	1,812	,404	Yok	Ö11	4,778	,092	Yok
Ö3	3,035	,219	Yok	Ö12	1,590	,452	Yok
Ö4	,593	,743	Yok	Ö13	,738	,691	Yok
Ö5	,795	,672	Yok	Ö14	1,012	,603	Yok
Ö6	,809	,667	Yok	Ö15	2,860	,239	Yok
Ö7	2,404	,301	Yok	Ö16	,982	,612	Yok
Ö8	1,988	,370	Yok	Ö17	,118	,943	Yok
Ö9	,078	,962	Yok	Ö18	0,000	1,000	Yok

Tablo 7’de görüldüğü üzere Sayıştay raporunda yer alan iç kontrolün değerlendirilmesi bölümünde bulunan bulgular ile iç denetçi sayıları arasında p (anlamlılık) değerinin 0,05’in üstünde çıkması nedeniyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 8. Üniversitelerin Yaşlarına İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık	Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	1,368	,505	Yok	Ö10	2,212	,331	Yok
Ö2	,358	,836	Yok	Ö11	3,987	,136	Yok
Ö3	,381	,827	Yok	Ö12	,828	,661	Yok
Ö4	2,196	,334	Yok	Ö13	,628	,731	Yok
Ö5	1,022	,600	Yok	Ö14	,842	,656	Yok
Ö6	1,086	,581	Yok	Ö15	,004	,998	Yok
Ö7	,414	,813	Yok	Ö16	,367	,832	Yok
Ö8	1,668	,434	Yok	Ö17	,325	,850	Yok
Ö9	1,005	,605	Yok	Ö18	19,970	,000	Var

Tablo 8’de görüldüğü üzere üniversitelerin yaşlarına ilişkin olarak Ö18’e dair p (anlamlılık) değerinin 0,05’in altında çıkması nedeniyle aralarında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu kapsamda ilişkiye dair detaylı tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 9. Üniversitelerin Yaşının İç Denetim Birimi Kurulmasına Etkisi

Öncül 18 İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması	N	Ortalama Sıralama
15 ve altı	28	40,00
16-34	57	59,19
35 ve üstü	27	67,93

Tablo 9’da görüldüğü üzere üniversitelerde yaş grupları ilerledikçe ortalama sıralama değerlerinin arttığı görülmektedir. Bu bulgu, yaşın Öncül 18’e dair analiz üzerinde etkili olabileceğine işaret etmektedir. Özellikle, 35 yaş ve üstü gruptaki üniversitelerin Öncül 18 ile ilgili daha yüksek bir ortalama sıralama değeri bulunması, bu yaş grubunun öncülü daha olumlu veya yüksek seviyede değerlendirdiği şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 10. Mali Hizmetler Uzmanlığı Meslek Mensubu Sayısına İlişkin Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Öncül Numarası	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	1442,500	2388,500	-,476	,634	Yok
Ö2	1404,500	3819,500	-,643	,520	Yok
Ö3	1404,000	2350,000	-,655	,512	Yok
Ö4	1428,500	2374,500	-,381	,703	Yok
Ö5	1475,500	3890,500	-,171	,864	Yok
Ö6	1414,500	2360,500	-1,800	,072	Yok
Ö7	1395,500	2341,500	-,575	,565	Yok
Ö8	1435,500	2381,500	-,312	,755	Yok

Öncül Numarası	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö9	1371,500	2317,500	-1,207	,228	Yok
Ö10	1402,000	2348,000	-1,517	,129	Yok
Ö11	1475,500	3890,500	-,171	,864	Yok
Ö12	1453,500	2399,500	-,200	,841	Yok
Ö13	1466,500	3881,500	-,261	,794	Yok
Ö14	1349,500	2295,500	-1,496	,135	Yok
Ö15	1454,500	3869,500	-,540	,589	Yok
Ö16	1448,500	2394,500	-,321	,748	Yok
Ö17	1457,500	3872,500	-,182	,856	Yok
Ö18	959,000	3374,000	-4,235	,000	Var

Tablo 10'da görüldüğü üzere üniversitelerdeki mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısına ilişkin olarak Öncül 18'e dair p (anlamlılık) değerinin 0,05'in altında çıkması nedeniyle aralarında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu kapsamda ilişkiye dair tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 11. Üniversitelerdeki MHUMM Sayısının İç Denetim Birimi Kurulmasına Etkisi

Öncül 18 İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması	N	Ortalama Sıralama
3 ve altı	69	48,90
4 ve üstü	43	68,70

Tablo 11'de görüldüğü üzere bu sonuçlar, MHUMM sayısının yüksek olduğu kurumlarda İç Denetim Birimi kurulmuş olma ihtimalinin daha yüksek olduğunu göstermektedir. Yani, 4 ve daha fazla MHUMM bulunan üniversitelerde İç Denetim Birimi'nin kurulması ile ilgili ortalama sıralama değeri, 3 ve daha az MHUMM olanlara kıyasla anlamlı ölçüde yüksektir. Bu durum, MHUMM'lerin iç denetim biriminin önemini kavramış oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 12. Sayıştay Bulgu Durumuna İlişkin Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Öncül Numarası	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	595,000	5645,000	-,091	,927	Yok
Ö2	529,000	607,000	-,908	,364	Yok
Ö3	584,000	662,000	-,207	,836	Yok
Ö4	578,000	5628,000	-,240	,811	Yok
Ö5	582,000	5632,000	-,605	,545	Yok
Ö6	588,000	5638,000	-,492	,623	Yok
Ö7	515,500	593,500	-,868	,385	Yok
Ö8	522,000	600,000	-,796	,426	Yok
Ö9	577,000	5627,000	-,390	,697	Yok
Ö10	576,000	5626,000	-,702	,482	Yok
Ö11	561,500	639,500	-1,295	,195	Yok
Ö12	475,000	553,000	-1,312	,190	Yok
Ö13	581,500	659,500	-,446	,656	Yok
Ö14	528,000	5578,000	-1,264	,206	Yok
Ö15	576,000	5626,000	-,702	,483	Yok
Ö16	545,000	5595,000	-,793	,428	Yok
Ö17	568,000	5618,000	-,352	,725	Yok
Ö18	538,000	616,000	-,787	,431	Yok

Tablo 12'de görüldüğü üzere Sayıştay raporunda yer alan iç kontrolün değerlendirilmesi bölümünde bulunan bulgular ile muhasebe ve raporlamaya ilişkin bulgu durumu arasında p (anlamlılık) değerinin 0,05'in üstünde çıkması nedeniyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 13. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlamaya İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. Değeri	Farklılık	Öncül Numarası	Ki Kare Değeri	Sig. (p) Değeri	Farklılık
Ö1	3,616	,164	Yok	Ö10	,958	,619	Yok
Ö2	,896	,639	Yok	Ö11	,509	,775	Yok
Ö3	,789	,674	Yok	Ö12	3,381	,184	Yok
Ö4	7,352	,025	Var	Ö13	3,359	,186	Yok
Ö5	,319	,852	Yok	Ö14	,802	,670	Yok
Ö6	2,246	,325	Yok	Ö15	1,321	,517	Yok
Ö7	5,699	,058	Yok	Ö16	,911	,634	Yok
Ö8	8,783	,012	Var	Ö17	7,890	,019	Var
Ö9	3,862	,145	Yok	Ö18	34,022	,000	Var

Tablo 13'te görüldüğü üzere p (anlamlılık) değerinin 0,05'in altında çıkması nedeniyle Ö4 (p=0.025), Ö8 (p=0.012), Ö17 (p=0.019), ve Ö18 (p=0.000) olmak üzere toplam dört öncül arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Bu farklılıklara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Tablo 14. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile Hassas Görevler İlişkisi

Ö4 Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.	N	Ortalama Sıralama
Yok	57	49,75
Eksik	2	48,25
Var	53	64,08

Tablo 14'te görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile hassas görevlere ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yapıldığı üniversitelerde hassas görevlere ilişkin faaliyetlerin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

Tablo 15. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile Risklerin Değerlendirilmesi İlişkisi

Ö8 Risklerin Değerlendirilmesi	N	Ortalama Sıralama
Yok	57	48,82
Eksik	2	86,50
Var	53	63,63

Tablo 15'te görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile risklerin değerlendirilmesine ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yapıldığı üniversitelerde risklerin değerlendirilmesine ilişkin faaliyetlerin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

Tablo 16. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile İç Kontrolün Değerlendirilmesi İlişkisi

Ö17 İç Kontrolün Değerlendirilmesi	N	Ortalama Sıralama
Yok	57	49,52
Eksik	2	49,50
Var	53	64,27

Tablo 16'da görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yapıldığı üniversitelerde iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin faaliyetlerin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

Tablo 17. İç Kontrole Dair Denetim ve Raporlama ile İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması İlişkisi

Ö18 İç Denetim Birimi Kurulmuş Olması	N	Ortalama Sıralama
Yok	85	43,47
Var	53	70,00

Tablo 17'de görüldüğü üzere iç denetçiler tarafından iç kontrolün denetimi ve bu denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin faaliyetler ile iç denetim birimi kurulmuş olmasına ilişkin işlemler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Bu sonuçlara göre iç denetim biriminin kurulmuş olduğu üniversitelerde iç kontrole dair denetim ve raporlama faaliyetlerinin yerine getirilme oranı daha yüksektir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarının iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, Sayıştay denetim raporları ışığında COSO iç kontrol modeli çerçevesinde değerlendirmeyi amaçlamıştır. Araştırma kapsamında, iç denetçi sayısı, iç denetçilerin iç kontrole ilişkin denetim ve raporlama durumu, mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı, üniversitenin yaşı ve muhasebe ile raporlamaya ilişkin bulgu durumu gibi değişkenlerin iç kontrol eksiklikleri üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Çalışmanın bulguları, iç denetçi sayısı ile muhasebe ve raporlamaya ilişkin değişkenler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olmadığını göstermiştir. Ancak, üniversitelerin yaşı ve mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısı ile iç denetim biriminin kurulmasına ilişkin bulgular arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Özellikle, daha eski üniversitelerde ve daha fazla mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu bulunan kurumlarda iç denetim birimlerinin daha yaygın olduğu görülmüştür. Ayrıca mali hizmetler uzmanlığı meslek mensuplarının sayısının daha çok olduğu üniversitelerde iç denetim biriminin daha fazla kurulmuş olduğu görülmektedir. Bu durum, iç denetimin önemine dair söz konusu meslek mensuplarında bir farkındalık oluştuğu ve bu doğrultuda üst amirlerine bilgi aktarımında buldukları şekilde değerlendirilebilir.

Ayrıca, iç kontrol denetimi ve raporlaması ile hassas görevler, risklerin değerlendirilmesi, iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim birimi kurulmuş olması bulguları arasında da istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Sonuçlar Can ve Çetin (2016), Ağmaz (2017) ve Altunay (2020)'in çalışmalarıyla paralellik göstermekle birlikte literatürde yer alan sonuçlarla da benzerlik göstermektedir. Bu durumun temel sebeplerinden birisinin üniversitelerde iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin üst yönetici tarafından desteklenmediği (Uzun ve Usta, 2021) yorumuna sebep olmaktadır. Nitekim analiz kapsamındaki 112 üniversiteden henüz iç denetçisi bulunmayan üniversite sayısının 28 (%25) olması, yürütülen faaliyetlerde yaşanan aksaklıkların temel nedenlerinden birisi olarak değerlendirilmektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 2023 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda ise 120 devlet üniversitesinden 25'inde (%20,83) henüz iç denetçi bulunmadığı görülmektedir. Aradaki farkın Sayıştay denetimi sonucu raporlarının yayımlanma süreci içerisinde gerçekleşen atamalardan kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu bulgular, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini artırmak için iç denetim faaliyetlerinin önemini (Akbulut ve Akyol, 2023) vurgulamaktadır. Bu durumun yanı sıra hassas görevler ile risklerin belirlenmesi ve raporlanması açısından yaşanan aksaklıklar, konunun güncel bir konu olması ve karmaşık süreçleri içerisinde barındırması nedeniyle üniversitelerde konu ile ilgili nitelikli insan kaynağı eksikliği olma ihtimalini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, bu çalışma, yükseköğretim kurumlarının iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması için COSO iç kontrol modelinin beş bileşeninin güçlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. İç kontrol süreçlerinin iyileştirilmesi, kurumların hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlayarak, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına katkıda bulunabilir. Bu bağlamda, iç denetim faaliyetlerinin artırılması ve mali hizmetler uzmanlığı meslek mensubu sayısının artırılması, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmada önemli adımlar olabilir.

Yukarıda yer alan önerilerin yanı sıra; üniversitelerde iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmak amacıyla iç denetim kapasitesinin güçlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, iç denetçi sayısının artırılması ve iç denetim birimlerinin daha kapsamlı faaliyet gösterebileceği şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Ayrıca, mali hizmetler uzmanlarının sayısının artırılması ve bu uzmanların iç kontrol süreçleri konusunda sürekli eğitime tabi tutulması, sistemlerin etkinliğini artırabilir. Risk yönetimi ve değerlendirme süreçlerinin daha sistematik bir şekilde yürütülmesi, iç kontrol mekanizmalarının genel etkinliğini doğrudan etkileyen önemli bir unsurdur. Bunun yanı sıra, tüm personelin iç kontrol süreçlerine aktif katılımını teşvik etmek amacıyla farkındalık artırıcı eğitim ve bilgilendirme faaliyetleri düzenlenmelidir. Son olarak, iç kontrol süreçlerinin verimliliğini artırmak için teknolojik altyapı güçlendirilmeli, bilgi sistemleri ve yazılımlar etkin bir şekilde kullanılmalıdır.

Gelecek araştırmalar için ise, iç kontrol sistemi etkinliğinin araştırmada kullanılan yöntem ile farklı kamu kurumlarında incelenmesinin, alana katkı sağlayacak önemli bir konu olduğu değerlendirilmektedir. Bu tür çalışmalar, yükseköğretim kurumlarına odaklanan bu araştırmanın bulgularını genişleterek, genel kamu yönetimi için daha kapsamlı çıkarımlar yapılmasına olanak tanıyabilir. Ayrıca, iç kontrol sistemlerinin uzun vadeli etkilerini analiz eden çalışmalar, bu süreçlerin sürdürülebilirliği ve etkinliği hakkında daha derinlemesine bilgi sağlayacaktır. Türkiye'deki iç kontrol sistemlerinin uluslararası standartlarla karşılaştırılması ise küresel düzeydeki uygulamalarla uyumu değerlendirerek, iyileştirme fırsatlarına ışık tutabilir. Bunun yanı sıra, kamu sektörü iç kontrol sistemlerinin özel sektör uygulamalarıyla

karşılaştırılması, her iki sektörden elde edilecek en iyi uygulamaların belirlenmesi ve kamu sektörüne yönelik uygulanabilir stratejilerin geliştirilmesine katkı sağlayabilir.

Bu öneriler, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmak ve gelecekteki araştırmalar için yeni alanlar açmak amacıyla sunulmuştur. İç kontrol süreçlerinin sürekli iyileştirilmesinin, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

Acar, D., & Akçakanat, Ö. (2012). Devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin algı düzeyleri ile mevcut uygulamalarının karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (28), 1-17.

Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin dış denetim bulgularına göre analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(4), 74-92.

Akbulut, N., & Akyol, Ç. (2023). Kamu mali yönetimi ve kontrol yapısında kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin durumu. *Denetim Dergisi*, (28), 137-152.

Akyel, R. (2010a). Türkiye'de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 83-97.

Akyel, R. (2010b). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-21.

Altunay, M. A. (2020) *Kamu üniversitelerinin iç kontrol ve iç denetim sorunları: Sayıştay denetim raporları üzerine bir inceleme*. Ed. Alagöz A. & Koçyiğit S. Ç. Denetimde seçme konular 6 iç denetim iç kontrol sektörel uygulamalar. Ankara: Gazi Kitabevi.

Balyemez, A. S. (2016). Türkiye'de özel sektör ve kamu idareleri iç kontrol sistemlerinin mevzuat yükümlülükleri açısından karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(8), 1-70.

Bozkurt, M. (2010). İyi mali yönetimin gerçekleştirilmesinde iç kontrol ve denetimi. *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, 1(1), 131-138.

Can, E. N., & Çetin, C. (2016). Devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik bir araştırma. *Journal of Entrepreneurship & Development/Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11(2), 108-140.

Ceyhan, İ., & Apan, M. (2014). COSO iç kontrol modelinin yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi: Bir hastane uygulaması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(10), 179-198.

Chen, H., Yang, D., Zhang, J. H., & Zhou, H. (2020). Internal controls, risk management, and cash holdings. *Journal of Corporate Finance*, (64), 1-20.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). *Internal control-Integrated framework. Framework and appendices*. AICPA.

Çalışkan, Y., & Çiftçi, Y. (2017). 5018 sayılı kanun kapsamında kamu kurumlarında iç kontrol sistemi: Maliye Bakanlığı uygulamasının incelenmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(3), 105-125.

Ergin, H., Selimoğlu, S. K., & Tolkun, A. (2016). KİT'lerde kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin rolü: Bir araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (49), 1-28.

Güner, M. F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü. *Maliye Dergisi*, '157), 183-195.

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). (2004). *Guidelines for internal control standards for the public sector*.

Işık, A., & Akdoğan, N. (2024). Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemi ve etkinliği. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 23(71), 251-274.

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

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013). Kamu iç denetim rehberi. Erişim adresi: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf (Erişim Tarihi, 15 Eylül 2024).

- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 31.12.2005/26040.
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 26.12.2007/26738.
- Karaman, H. C., & Tosuner, M. (2020). Stratejik planlama, iç kontrol ve kalite yönetiminde risk yönetimi süreçleri. *Denetışim Dergisi*, (21), 98-113.
- Kaya, B. (2013). Kamu İdarelerinde iç kontrol sistemi oluşturma faaliyetlerinde iç denetçilerin üstlenebilecekleri rol ve sorumluluklar. *Denetışim Dergisi*, (11), 20-31.
- Keskin, D. A. (2009). Kamu ve özel sektör yönetiminde iç kontrol sistemi ve değerlendirilmesi. *Denetışim Dergisi*, (3), 14-21.
- Kurnaz, Ü. E. (2020). Sağlık sektöründe iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri açısından incelenmesi: Bir hastane uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(157), 163-185.
- Kuyumcu, O. (2021). Bağımsız denetimde verinin önemi: kurumlar arası veri iletişim modeli önerisi. *Türkiye Mesleki ve Sosyal Bilimler Dergisi* (5), 79-89.
- Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği (2013). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 246.02.2013/ 28551.
- Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). Associations among the five components within COSO internal control-integrated framework as the underpinning of quality corporate governance. *Australian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28-54.
- Sayıştay (2023). *Kamu İdareleri Denetim Raporları*. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/7-ozel-butceli-idareler--a> (Erişim Tarihi, 20 Temmuz 2024).
- Sevim, Ş., Öncü, B., & Bozdoğan, T. (2023). Kamu sektöründe iç kontrol sisteminden kaynaklanan hata ve hile analizi: Büyükşehir belediyelerinde bir inceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(68), 23-42.
- Sun, Q. (2021). Research on the internal control system of administrative institutions. *Journal of Sociology and Ethnology*, 3(5), 174-178.
- Taner, A. (2023). Türk kamu yönetiminde kurumsal risk yönetimi: güçlükler ve fırsatlar. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 9(2-1), 112-130.
- Topçu, M. K. (2013). Kamuda iç kontrol sisteminin COSO Modeli bağlamında taşrada uygulanabilirliği: İhalelerde uygulanmasına yönelik iki vaka analizi. *Sayıştay Dergisi*, (91), 5-31.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: İç kontrol. *Journal of Management and Economics Research*, 9(16), 99-127.
- Uyar, S. (2009). *İç kontrol ve iç denetim: 5018 sayılı kanun açısından değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetışim Dergisi*, (3), 59-65.
- Uzun, A., & Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: Sorunlar ve çözüm önerileri. *Denetışim Dergisi*, (23), 27-40.
- YÖKATLAS (2024). *Yükseköğretim kurumları atlası, üniversitelerimiz*. Erişim adresi: <https://yokatlas.yok.gov.tr/universite.php> (Erişim Tarihi, 20 Ekim 2024).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 03.12.2010/27790.



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: 16, Sayı: 32, 148-159, 2025

Araştırma Makalesi

DENETİM KOMİTESİ ÖZELLİKLERİNİN KİLİT DENETİM KONULARINA ETKİSİ: BIST 100'DE BİR UYGULAMA

*(THE EFFECT OF AUDIT COMMITTEE CHARACTERISTICS ON KEY AUDIT ISSUES:
AN APPLICATION IN BIST 100)*

Eda KÖSE¹, İsmail BEKÇİ²

ÖZ

Son yıllarda dünya genelinde yaşanan kurumsal usulsüzlükler ve firma çöktüşleri, denetim mesleğine olan güveni olumsuz yönde etkilemiştir. Bu bağlamda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 701'i düzenlemiştir. BDS 701, denetim raporlarının yapısı ve içeriğinde önemli değişiklikler öngörerek, denetçilerin denetim sırasında belirlenen kilit denetim konuları hakkında açıklama yapmalarını zorunlu hale getirmiştir. Çalışma, denetim komitesi özelliklerinin kilit denetim açıklamaları üzerindeki etkisini incelemeyi hedeflemektedir. Bu doğrultuda, BIST 100'de işlem gören ve denetçi raporlarında kilit denetim açıklamaları bildirilmiş olan 43 işletmenin verileri 2018-2023 yılları arasında toplanmış ve panel veri analizi ile incelenmiştir. Analizler sonucunda, denetim komitesi özelliklerinin kilit denetim açıklamaları üzerinde pozitif bir etki yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışma, Türkiye'deki denetim komitesi yapılarının kilit denetim açıklamaları üzerindeki etkisini anlamaya yönelik önemli bir katkı sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim Komitesi, Kilit Denetim Açıklamaları, Panel Veri Analizi.

JEL Kodları: M42, M41, M0.

ABSTRACT

The corporate irregularities and firm collapses around the world in recent years have negatively affected confidence in the auditing profession. In this context, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) issued Independent Standards on Auditing (ISA) 701. IAS 701 envisages significant changes in the structure and content of audit reports and requires auditors to disclose key audit matters identified during the audit. The study aims to examine the impact of audit committee characteristics on key audit disclosures. To this end, the data of 43 BIST 100 listed companies with key audit disclosures in their auditor's reports were collected between 2018 and 2023 and analyzed using panel data analysis. The analysis reveals that audit committee characteristics have a positive effect on key audit disclosures. This study makes an important contribution to understanding the impact of audit committee structures on key audit disclosures in Turkey.

Keywords: Audit Committee, Key Audit Disclosures, Panel Data Analysis.

JEL Classification: M42, M41, M0.

¹ Doç Dr. Eda KÖSE, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, edakose@nevsehir.edu.tr, 0000-0002-9537-3672

² Prof. Dr. İsmail BEKÇİ, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ismailbekci@sdu.edu.tr, 0000-0002-9861-737X

1. GİRİŞ

Denetim komitesi, denetim sürecini ve finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili konuları denetlemekten ve doğrudan dış denetçilerle yapılan işlemlerden sorumlu olduklarından dolayı komite özellikleri kilit denetim konuları üzerinde etkiye sahip olabilmektedir. Daha önce yapılan çalışmalarda, denetim komitelerinin (cinsiyet, finansal uzmanlık ve bağımsız üye vb.) kilit denetim konuları ile ilişkili olduğu (Velte, 2018; Velte, 2020) tespit edilmiştir. Bununla birlikte bağımsız denetçi olarak KPMG, Ernst and Young, PricewaterhouseCoopers ve Deloitte denetim işletmeleri (Big4), denetçilerin mesleki yeterliliği ve cinsiyetin kilit denetim konuları ilişkili olduğunu (Shao, 2020); nihai denetim raporu Big4 olarak tanımlanan büyük denetim işletmeleri tarafından hazırlandığında ve işletme finansal olarak sıkıntılı olduğunda kilit denetim konularının miktarının arttığı (Ferreira & Morais, 2020) yönünde çıkarımlar sunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin Big4 denetim işletmelerini kullanmaları çok yaygın olmamakla birlikte bazı işletmeler tarafından tercih edildiği de görülmektedir. Bununla birlikte, Big4'e bağlı denetçilerin, davalar yoluyla zarar görebilecek imajlarını ve itibarlarını korumak ve denetim kalitesini sürdürmek için daha iyi deneyim ve uzmanlık dahil olmak üzere çeşitli nedenlerle daha fazla Kilit Denetim Konuları (KDK) açıklaması beklenmektedir (Rahaman vd., 2022).

KDK, yönetimden sorumlu olanlara iletilen konulardan seçilir. Bu konular; önemli riskler olarak tanımlanan alanlar, önemli yönetim muhakemesi ve olağandışı işlemler gibi denetçilerin denetim sırasında karşılaştıkları önemli konulardır. Kısaca BDS 701'e göre denetçi, denetim esnasında önemli gördüğü konuları raporlamalıdır. Ancak KDK, denetim raporunda bu konularda görüş ifade etmek ya da gerektiğinde nitelikli veya olumsuz bir denetim görüşünün yerine geçmek için tasarlanmamıştır (BDS 701).

KDK aracılığıyla işletme, bilgi kullanıcılarına ek bilgiler sunmaktadır. Bu ek bilgiler; bilgi kullanıcılarının finansal tabloları (We vd., 2017) ve önemli risk taşıyan alanları (Booakay & Quick, 2016) daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda KDK, finansal tablolardaki bilgi boşlukları ve bilgi asimetrisini azaltarak denetim raporlarının bilgilendirici değerini arttırmaktadır (Booakay & Quick, 2016). Bununla birlikte KDK, bilgi kullanıcılarına tüm önemli konuların denetim ilkelerine göre ele alındığına ve uygun şekilde ifşa edildiğine dair güvence verebilir (Gutierrez vd., 2018).

KDK, denetim raporlamasının içeriğini ve şeffaflığını arttırmaktır (Minutti-Meza, 2021). Coram & Wang (2020), KDK konularına ilişkin açıklamaların raporlanmasının son zamanlarda denetim raporunda yapılan en önemli değişikliklerden biri olduğunu savunmaktadır. Li vd. (2019), KDK kapsamında denetçilerin denetim şeffaflığını arttırmak için finansal tablolardaki önemli riskleri açıkladıklarını ifade etmişlerdir. Peecher vd. (2013) göre KDK konularına ilişkin açıklamaların raporlanmasının, denetçilerin hesap verme ve mesleki şüpheciliğini de artırması öngörülmektedir. Ancak KPMG (2015), KDK gerekliliğinin denetçiler üzerinde ek baskı oluşturarak denetim kalitesi üzerinde olumsuz etki yaratacağını açıklamıştır. Aksine Terzi & Kıymetli Şen (2023) tarafından yapılan çalışmada, kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Diğer taraftan Christensen vd. (2014), KDK'nın yatırım kararları ve denetim kalitesi üzerinde önemli ve olumlu etkisi olduğunu saptamışlardır.

Kilit denetim konusuyla ilgili olarak literatürde finansal bilgilerle ilişkili olduğuna dair çalışmalar da bulunmaktadır. Örneğin Pinto & Morais (2019), Fransa, Hollanda ve İngiltere'de kilit denetim konularının işletme büyüklüğü, iş karmaşıklık düzeyi, dava riskleri, envanter, sektör ve işletme kârlılığı ile ilişkili olduğunu saptamışlardır. Mah'd vd. (2022) göre, borç oranı yüksek olan işletmelerin denetçilerinin KDK sayısının daha fazla olduğunu; Gold & Heilmann'a (2019) göre, toplam aktifleri fazla olan işletmelerin denetçilerinin, şeffaflık sağlamak amacıyla KDK açıklamalarında daha titiz oldukları saptanmıştır.

Literatürde, KDK'yi etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla çeşitli değişkenler kullanılarak gerçekleştirilen ampirik çalışmalar neticesinde kesin ve tutarlı bulgulara ulaşılamamıştır. Özellikle denetim komitesi özellikleri (örneğin, denetim komitesi üye sayısı, denetim toplantı sıklığı, denetim kalitesi ve denetim ücreti gibi) ile kilit denetim raporlaması üzerindeki etkiler arasındaki ilişkiye odaklanan çalışmalar, araştırmacılar tarafından ilgi görmeye devam etmektedir.

Bu doğrultuda çalışmada, denetim komitesi özellikleri (denetim komitesi üye sayısı, denetim komitesi toplantı sayısı) ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi belirlemek amaçlanmaktadır. Bununla birlikte Ferreira & Morais (2020) büyük denetim işletmeleri tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporlarında KDK sayısının arttığını ifade etmiştir. Big4 denetim işletmeleri ile KDK arasındaki ilişki, vekalet teorisi, kurumsal yönetim teorisi ve denetim kalitesi ile ilgilidir. Vekalet teorisine göre, Big4 denetim firmaları, yönetimden gelen baskılara direnirler ve bu durum KDK'ları doğru ve kapsamlı raporlama olasılığını artırır (Özcan, 2021). Kurumsal yönetim teorisi, işletmelerin iyi yönetim uygulamalarına

sahip olduklarında kaynakları ve uzmanlıkları nedeniyle Big4 denetçilerle çalışmaya yatkın olduklarını açıklamaktadır (Elmarzouky vd., 2023). Big4 denetçileri tarafından denetlenen işletmeler, karmaşık finansal işlemleri ele alma konusunda denetçilerin uzmanlıkları nedeniyle daha yüksek kalitede raporlama yapmakta, bu durum da KDK sayısı ile denetçi uzmanlığının ilişkili olduğunu göstermektedir (Özcan, 2024). Bu çalışmada, Big4 denetim işletmeleri tarafından denetim yapılmasının KDK açıklama miktarını etkileyip etkilemediği test edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada, kontrol değişkeni olarak finansal bilgiler (firma kârlılığı, kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü) ile KDK arasındaki ilişkiyi açıklamak amacıyla analiz yapılmıştır.

2. BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARI

Literatürde yer alan çalışmalar, denetim raporlarının faydasını denetçi görüşlerine göre incelemektedir. Ancak uygulamada bu durumdan farklı olarak çoğu işletme, standart olumlu denetim görüşlerini almaktadır (Church vd., 2008). Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IASSB) denetçi raporlarında kişiselleştirilmiş konuların eksikliğine ilişkin endişelere yanıt vermek amacıyla geleneksel denetleme raporunu yeniden düzenlemiştir (IAASB, 2015). Önemli bilgilerin açıklanmasına ilişkin talepleri karşılamak amacıyla IAASB, 2015 yılında BDS 701 standardını yayınlanmış 15.12.2016 tarihinden sonra hesap dönemleri için geçerli kılmıştır. Bu standarda göre, halka açık işletmelerin denetçisine, denetim raporunda kilit denetim konularını açıklama zorunluluğu getirilmiştir (Sierra-García vd., 2019).

KDK raporlamanın benimsenmesi küresel bir olgu haline gelmiş ve birçok ülkede halka açık işletmelerin bağımsız denetim raporlarında KDK açıklamalarını zorunlu kılınmıştır. Bu tür denetime özgü raporlamanın dünya çapında benimsenmesinin temel nedeni ise bu ilkelere dayalı denetim raporu kullanımının, yatırımcılara daha bilinçli kararlar alma fırsatı sağlayarak küresel sermaye piyasası katılımcılarına fayda sağlamaktır. KDK'nın temel amacı, "bilgi açığını" azaltmak ve bilgi kullanıcılarının denetim görüşlerinin ardındaki nedenleri ve gerekçeleri daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktır (Be'dard vd., 2019).

BDS 701'de KDK "denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem taşıyan konudur". KDK, denetim süreci hakkında daha fazla şeffaflık sunarak denetim raporunun iletişimsel değerini artırmayı amaçlamaktadır (IAASB, 2015). Denetçiler, sadece önemli riskleri ve bunların neden önemli olduğunu değil aynı zamanda riskin daha yüksek olduğunu değerlendirmesi sebebiyle daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde edebilmek için kanıtın miktarını artırabilir veya daha ilgili ya da güvenilir kanıt elde edebilir (BDS 701, A12). Bu önemli risk alanları denetçinin mesleki muhakemesinin gerekli olduğu alanları da içermektedir (BDS 701, p. 9). Ayrıca KDK açıklamalarında, teknik denetim terimlerinin kullanımını sınırlandırması denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan kullanıcıların, denetçinin belirli konuları açıklama temel nedenini anlamalarına yardımcı olmaktadır (BDS 701, p. A30).

BDS 701'e göre denetçiler mesleki yargılarına dayanarak üst yönetime iletilen konular arasından, denetim sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler ve aşağıdaki faktörleri göz önünden buludurur (BDS 701, md. 9);

- "BDS 315³ uyarınca "önemli yanlışlık" riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar (Bkz.: A19-A22 paragrafları).
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları (Bkz.: A23-A24 paragrafları).
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri (Bkz.: A25-A26 paragrafları)."

KDK'lar, denetimin yürütülmesinde en önemli konuları yansıttıkları için denetçinin üst düzey işletme yönetimi ya da yönetim kurulu üyeleri ile gündeme getirdiği veya getirmesi gereken konulardır. KDK'lar, yönetim ya da denetçi tarafından değerlendirilmesi gereken karmaşık konuları (Hegazy & Kamereldawla, 2021), finansal tabloları etkileyen önemli olayları veya işlemleri, kritik muhasebe tahminlerini içeren alanları (Lau, 2021) ve uzmanlara danışılması gereken veya denetçinin alışılmadık derecede zorlayıcı olduğunu düşündüğü konuları (Nguyen & Kend, 2021) kapsamaktadır.

KDK raporlaması, BDS 701'de özetlenen yapılandırılmış üç aşamalı süreçtir. İlk adım olarak denetçi, finansal raporlamayı etkileyebilecek tüm ilgili sorunları tanımlamalı ve bunların dikkate alınmasını sağlamalıdır. İkinci aşamada, denetçinin bu belirlenen sorunlardan hangilerinin dikkat gerektirdiği ya da önemli kabul edildiğini belirlemesini içerir.

³ BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Bunu yapabilmek için de BDS 701 p.45'de belirtilen kriterlere göre yapılması gerekmektedir. Bu kriterler, standartta açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte belirlenen konularla ilişkili olarak önem, iş karmaşıklığı ve riskle ilgilidir. Bunları kullanarak denetçi, denetim raporunun şeffaflığını arttırmayı, kullanıcıların denetim sürecinin kritik yönleri ve ilgili finansal raporlama riskleri hakkında değerli bilgiler edinmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Li vd., 2019). KDK belirleme sürecinin son aşamasında ise denetçi, önceden belirlenmiş önemli hususlar arasından seçim yapar. Bu seçim, denetim için ek kaynak ve hizmet tahsisi gerektirebilecek muhasebe standardının karmaşıklığı gibi faktörlerden etkilenebilir (BDS 701, p. A29). Denetçilerin, KDK'ların göreceli olarak öneminin belirlenmesinde dikkate aldıkları hususlar aşağıdaki gibidir (BDS 701, p. A29):

- KDK'nın amacına göre, kullanıcıların finansal tabloları bütün olarak anlamaları açısından önemi,
- Hesap verebilirlik politikasının temelinde yatan nitelik, karmaşıklık ya da yönetimin seçiminde öznellik,
- Konuya ilişkin düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlış beyanların niteliği ve önemliliği,
- Konuyu ele almak için gereken denetim çabasının niteliği ve kapsamı,
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında ya da ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde edilmesinde zorlukların niteliği,
- Konuyla ilgili kontrol eksiklerinin önemi.

Denetçinin KDK'da sundukları önemli konuların azaltılması, yıllık rapor okuyucuları için aşırı bilgi yüklenmesini önleyecektir (BDS 701, p. 9, 10). KDK'lar modern denetimde hayati bir araç olarak görev yaparak şeffaflığı ve yöneticiler arasında iletişim kurulmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda denetçi, denetim konusunda mesleki muhakemesini yansıtır ve finansal tabloların bütünlüğüne dair net resim sunar.

3. LİTERATÜR TARAMASI

KDK raporlaması ve bunun etkileri üzerine giderek artan çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Literatürde öncelikle KDK raporlarında denetçi açıklamaları (Reid vd., 2019), yatırımcı ve piyasa tepkileri (Gutierrez vd., 2018); yönetsel raporlama davranışı (Gold vd., 2020); denetçi yargısı (Asbahr & Ruhne, 2019) ve denetçilerin yasal sorumluluğu (Kachelmeier vd., 2020) üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bununla birlikte Gold vd. (2020) çalışmalarında KDK'ların finansal raporlama kalitesini artırmada faydalı olduğunu ve Elliott vd. (2020), denetçiler tarafından sunulan KDK'nın yatırımcılara finansal raporlama hakkında güvenilir bilgi iletmek için kullanılabilirliğini tespit etmişlerdir. Benzer şekilde Porumb vd. (2021), KDK açıklamalarının kredi sözleşmeleri için bilgiler içerdiğini saptamışlardır; Pinto & Morais (2019), denetim raporlarında KDK sayısı ile denetim ücretleri arasında pozitif ilişki olduğunu, Reid vd. (2019), KDK sayısının denetim ücretleri artışları üzerinde etkisinin olmadığını ancak finansal raporlama kalitesinde artış olduğunu bulmuşlardır. Bir diğer açıdan Bepari (2023), denetim komitelerinde kadın üyelerin görev yapması durumunda denetçilerin daha fazla bilgi edinmesi ve işletmeye özgü daha fazla açıklama yapması nedeniyle denetçilerin daha kolay raporlama yapma eğiliminde olduğunu bulmuştur. Bu araştırma akışını günümüzde daha çok geliştiren Muñoz-Izquierdo vd. (2023), araştırmalarında KDK'nın finansal tablo kullanıcılarına işletmenin iflas riskini değerlendirmesine ve öngörmesine yardımcı olduğunu saptamıştır. Liao vd. (2023), çalışmalarında KDK'ların Çin'deki işletmelerin hisse senedi değerinin düşme riskini etkileyip etkilemediğini incelemişlerdir. Elde edilen sonuçlara göre, KDK ile hisse senedinin değerinin düşmesi arasında anlamlı ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Hussin vd. (2023), çalışmada denetim işletmelerinin özelliklerinin (Big4, denetçi ücretleri, denetim işletmesinin görev süresi ve denetim komitesinde kadın üye sayısı) KDK üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Bulgular, KDK ile denetim komitesinde kadın üye bulunması arasında pozitif ilişki olduğu, bununla birlikte Big4 denetim işletmesi tarafından denetlenen ve denetim ücretleri yüksek olan işletmelerin daha fazla KDK sayısı açıklama eğiliminde oldukları sonucu elde etmişlerdir. Hosseiniakani vd. (2024), KDK ilişkin açıklamalar ile yönetimin önemli muhasebe politikaları ve tahminleri arasında ilişki araştırmışlardır. Bununla birlikte denetim komitelerinin bu ilişkiyi nasıl etkilediği incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, denetçi ve yönetim açıklamaları arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiş olup, bu ilişkinin denetim komitesine sahip işletmelerde daha güçlü olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, KDK açıklamalarından sonra finansal bilgi kalitesinde artış gözlemlenmiş ve bu artışın, yönetim kurulunda ayrı bir denetim komitesine sahip firmalarda daha belirgin olduğu saptanmıştır.

⁴ "p" standartta paragrafın kısaltılmış halidir.

KDK raporlamaları ile uluslararası alanda yapılan çalışmalar yaygınlaşırken Türkiye’de kilit denetim konuları ile ilgili çalışmalar artmaktadır. Karapınar & Dölen (2020), çalışmalarında BIST’te işlem gören işletmelerin KDK raporlamalarını sektör, denetim firması ve denetim görüş türüne göre karşılaştırma yaparak Big4 denetim şirketleri ile diğer denetim şirketlerinin KDK sayıları arasında anlamlı farklılık olduğunu saptamışlardır. Arzova & Şahin (2020), BIST 30-50-100’de finansal hizmetler sektöründe yer alan işletmelerin denetim raporlarına içerik analizi yaparak KDK ile ilişkisine odaklanmışlardır. Analiz sonucunda bağımsız denetim raporlarının sayfa sayısı ile KDK arasında ilişki olduğu saptanmıştır. Polat Çeltikçi & Atay (2021) tarafından bağımsız denetçilere uygulanan anket sonuçlarına göre, KDK uygulamalarının denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Özcan (2021), BIST imalat sektöründe işlem gören işletmelerin KDK etkileyen faktörleri incelemiştir. Bunun sonucunda, Big4 denetim işletmeleri tarafından denetlenen işletmelerin daha fazla KDK sayısı açıkladığını ve işletme karmaşıklığı ile KDK sayısı arasında istatistiksel olarak anlamlı olmayan bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir. Özbay (2022), içerik analizi yaparak pandemi döneminde muhasebe tahminlerinin KDK raporlamasında payının arttığını saptamıştır. Terzi & Kıymetli Şen (2023), denetim kalitesi ile KDK arasında anlamlı ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Literatürde Türkiye'deki işletmeler özelinde, denetim komitesi özelliklerinin (denetim komitesi üye sayısı ve denetim komitesi toplantı sıklığı) KDK üzerindeki etkisini incelemeye yönelik sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Özcan (2024) çalışmasında, bağımsız denetim firmasının rotasyonu, KDK ve finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, KDK sayısı ve aktif karlılığın finansal raporlama kalitesini olumlu yönde etkilediği saptanmıştır. Türkiye’de yer alan çalışmalarda genel olarak içerik analizi yapılmıştır. Uluslararası literatürde ise denetim komitesi özelliklerinin KDK raporlamaları üzerindeki etkisini inceleyen çalışmaların sayısı da sınırlıdır. Dolayısıyla bu çalışmada, denetim komitesi özellikleri (denetim komitesi üye sayısı, denetim komitesi toplantı sayısı) ile KDK açıklamaları üzerindeki etkisine odaklanılmaktadır.

4. METODOLOJİ

Çalışmanın amacı doğrultusunda belirlenen değişkenler kullanılarak panel veri analizi yapılmıştır. Bu bölümde değişkenlerin belirlenmesi, hipotez ve modelin oluşturulmasına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmada, denetim komitesi özellikleri ile KDK arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmak amacıyla Türkiye’de faaliyet gösteren ve BIST100’de yer alan bir örneklem grubuna odaklanılmaktadır. Yapılan analizlerin tutarlılığı açısından bankalar, sigorta firmaları ve diğer finansal kuruluşlar örnekleme dahil edilmemiştir. Bu firmaların dahil edilmeme nedeni Mehran vd. (2011), “bankaların karışık bir şekilde çalışması ve ticari işlemlerin aniden değişme eğiliminde olması nedeniyle onların resmi düzenlemeleri uygulamalarını daha zor hale getirmesidir” şeklinde açıklamışlardır. Bu amaçla BIST100’de yer alan ve verilerine tam olarak ulaşılabilen 43 adet işletme verisi ile örnekleme ait veri seri oluşturulmuştur. Çalışmada, belirlenen değişkenler için finansal tabloların yanı sıra finansal olmayan verilere de ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde BDS 701 uygulanacağından dolayı çalışma, 2018-2023 yıllarını kapsamaktadır. Veri setinin oluşturulması için Thomas Eikon veri tabanından ve firmalara ait web sayfalarında yayınlanan faaliyet ve bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir.

4.2. Çalışmanın Yöntemi ve Hipotezleri

Çalışmada, denetim komitesi özellikleri KDK açıklamaları üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla literatürde ekonometrik analizlerde kullanılmakta olan panel veri analiz yöntemi kullanılmıştır. Ekonometrik analizlerde, üç çeşit veri kullanılabilir. Bu veriler; zaman serisi, yatay kesit ve panel veri olarak ayrılmaktadır. Zaman serisi; modelde kullanılan değişkenleri gün, ay, yıl gibi zaman içerisindeki değişimleri kapsamaktadır. Yatay kesit veri; zamanın belirli bir noktasında çeşitli birimlerden oluşan verilerden oluşmaktadır. Panel veri ise; bireyler, ülkeler, işletmeler gibi birimlere ait gözlemlerin belirli dönemde bir araya getirilmesidir. Panel veriler kullanılarak ekonomik ilişkilerin tahmin edilmesinde kullanılan yöntem “panel veri analizi” olarak tanımlanmaktadır (Yerdelen Tatoğlu, 2021).

Vekalet teorisi, yönetim ve hissedarlar arasında bilgi asimetrisini azaltmak için etkili kurumsal yönetim mekanizmalarının önemini vurgulamaktadır (Jensen & Meckling, 1976). Kurumsal yönetim, işletmelerin hedeflerine ulaşmalarına ve uzun vadede başarı elde etme olasılığını artırmalarına yardımcı olur (Abu & Jaffar, 2020). Kurumsal yönetim mekanizmalarının önemli bir bileşeni denetim komitesinin oluşturulmasıdır. Denetim komitesinin, finansal raporlama kalitesini artırma ve

yönetim kuruluna bilgi sağlama konusunda kritik rolü bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler ile yönetim kurulu doğrudan iletişim kurarak bağımsız bir arabulucu rolü üstlenmektedir. Bepari'ye (2023) göre, bağımsız denetçiler denetim raporlarında KDK açıklamalarından sorumlu olsalar bile KDK'ları denetim komitesi ile görüşmeleri gerekmektedir. Bundan dolayı denetim komitesi özelliklerinin KDK açıklamaları üzerinde etkiye sahip olması beklenmektedir.

Velte (2020), KDK açıklamaları üzerinde yaptığı çalışma denetim komitesi özelliklerini dahil eden ve KDK belirleyicilerini tartışan ilk çalışmadır. Velte (2020) gibi denetim komitesi özelliklerinin KDK üzerinde pozitif etkisi olduğu varsayılmaktadır. Bu doğrultuda, denetim komitesi özelliklerinin KDK üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğunu belirlemek amacıyla oluşturulan çalışmanın hipotezleri şu şekildedir.

H_0 : Denetim komitesi özellikleri KDK açıklamaları üzerinde etkiye sahip değildir.

H_1 : Denetim komitesi özellikleri KDK açıklamaları üzerinde etkiye sahiptir.

4.3. Çalışmanın Modeli ve Değişkenleri

Literatürde yaygın olarak kullanılan değişkenler çalışmaya dâhil edilmiştir. Bu kapsamda çalışmada bağımlı değişken olarak işletmelerin BDS 701'e ilişkin olarak KDK değişkeni modelde kullanılmaktadır. KDK, işletmenin denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konularının sayısıdır. Denetim komitesi özellikleri göstergesi olarak denetim komitesi üye sayısı (DK) ve denetim komitesinin bir yıl içindeki toplantı sayısı (DKTS) oluşturulmuştur. Ayrıca denetçi türü olarak dört büyük denetçi (Big4) olup olmadığına göre kukla değişkeni çalışma modelinde yer almaktadır. İşletme kârlılığı (ROE), işletme büyüklüğü (TVO) ve finansal kaldıraç (FKO) oranları da modelde bulunmaktadır. Çalışmada kullanılan değişkenler Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. Kullanılan Değişkenlere Ait Tanımlamalar

Değişkenler	Sembol	Değişken Tanımlamaları
Kilit denetim konuları	KDK	t yılında açıklanan KDK sayısı
Denetim komitesi üye sayısı	DK	Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin toplam üyelere oranı
Denetim komitesi toplantı sayısı	DKTS	Denetim komitesinin 1 yıl içinde yaptığı toplantı sayısının logaritmik değeri
Dört büyük denetim firması	Big4	Kukla değişken (1: Dört büyük denetim işletmesi; 0: diğer denetim işletmesi)
Firma kârlılığı	ROE	Özkaynak kârlılık oranı
Toplam varlıkların oranı	TVO	Toplam varlıkların logaritmik değeri
Finansal kaldıraç oranı	FKO	Toplam borçların toplam varlıklara oranı

Çalışma amacı doğrultusunda belirlenen değişkenlerin kullanıldığı model şu şekilde gösterilmektedir.

$$KDK_{i,t} = \beta_1 DK_{i,t} + \beta_2 DKTS_{i,t} + \beta_3 Big4_{i,t} + \beta_4 ROE_{i,t} + \beta_5 TVO_{i,t} + \beta_6 FKO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

Burada i firmaları (i= 1,..., 43) ve t zaman dilimini (t= 2018,...,2023) göstermektedir.

4.4. Çalışmanın Temel Varsayım Testleri

Çalışmada kullanılan değişkenlere ait temel tanımlayıcı istatistikler ise aşağıdaki Tablo 2 ile verilmektedir.

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Ortalama	Std. Sapma	Min.	Maks.
KDK	3,577519	2,481801	0	9
DK	2,171875	0,4868365	1	5
DKTS	1,077755	0,3446862	0,30103	2,322219
Big4	0,734375	0,4425306	0	1
ROE	33,12826	529,7587	-12,04235	85,09322
TVO	10,88942	0,7043751	8,525343	12,02123
FKO	120,5417	19,86181	0,0934687	38,61965

Tablo 2'ye göre, en düşük ortalamaya sahip değişken ROE iken, en yüksek ortalamaya sahip değişken ise finansal kaldıraç oranıdır. Standart sapması en düşük ve en yüksek değişkenler ise sırasıyla denetim komitesi toplantı sayısı ve finansal kaldıraç oranıdır. En yüksek ve en düşük maksimum değere sahip değişkenler sırasıyla özsermaye kârlılığı oranı ve Big4'tür.

Çalışma modelinde yer alan değişkenlere ilişkin korelasyon sonuçları aşağıdaki Tablo 3'te görüldüğü gibidir.

Tablo 3. Korelasyon Sonuçları

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7
1 KDK	1,000						
2 DK	0,0745	1,000					
3 DKTS	-0,0546	-0,0841	1,000				
4 Big4	0,1279	0,1406	0,1258	1,000			
5 ROE	0,8554	0,2955	0,1720	0,2782	1,000		
6 FKO	0,2386	0,2783	0,3631	0,2480	0,2937	1,000	
7 TVO	0,1707	0,4579	-0,1130	0,0972	-0,2042	-0,2629	1,000

Çalışma modelinde yer alan değişkenlere Pearson korelasyon analizi uygulanmıştır. Tablo 3'de görüldüğü üzere, KDK ile ROE arasında güçlü pozitif bir ilişki (0,8554) bulunması, finansal olarak daha başarılı işletmelerin daha fazla KDK açıklaması yaptığını göstermektedir. Big4 denetim firmaları ile çalışmak hem KDK açıklamalarını hem de denetim komitesi etkinliğini olumlu yönde etkilemektedir.

Çalışmanın analizi yapılmadan önce model için bazı varsayım testlerinin yapılması beklenmektedir. Bu amaç doğrultusunda öncelik "*çoklu doğrusal bağlantı*" sorunu olup olmadığını test etmek amacıyla varyans (Variance Inflation Factor VIF) sorunu test edilmiştir. Açıköz vd. (2015), VIF değeri 4'den yüksek ise bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı sorunu olacağı ifade edilmiştir. Modelde, bağımsız değişkenler arasında DKTS değişkeni dışında diğer değişkenlerin VIF değerleri 4'ün üstünde olduğundan değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı sorunu olduğu söylenebilir. Çalışmada, otokorelasyon sorunu olup olmadığını belirlemek amacıyla Baltagi-Wu LBI ve Durbin-Watson testi yapılmıştır. Bu teste göre değer 2'den düşük ise modelde otokorelasyon sorunun olduğu söylenebilir. Bu test istatistikleri sonunda Baltagi-Wu LBI değeri 1,453336 olarak bulunmuş olup sonuçlar 2'den düşük olduğundan dolayı kurulan modelde otokorelasyon sorununun var olduğu görülmektedir. Ayrıca yatay kesit bağımlılığının belirlemek amacıyla yapılan Breusch-Godfrey LM testi sonucunda 89,98123 (0,0000) modelde yatay kesit bağımlılığının bulunduğu tespit edilmiştir.

4.5. Çalışmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde çalışma amacı doğrultusunda uygulanan panel veri analizine ilişkin bulgulara yer verilmektedir. Driscoll & Kraay (1998), hata teriminde değişen varyans, otokorelasyon ve yatay kesit bağımlılığı olduğu varsayımlarının geçerli olduğu durumlarda da parametrelerin tutarlı tahmin edilebileceğini iddia etmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2021).

Çalışma modeline dair problemlerin giderilmesi amacıyla Driscoll-Kraay dirençli tahmincisi ile tahminleme yapılmıştır. Driscoll-Kraay dirençli tahmincisi ile yapılan analiz bulguları aşağıdaki Tablo 4 ile gösterilmektedir.

Tablo 4. Panel Veri Analiz Sonuçları

Bağımlı Değişken: KDK				
Zaman Kesit: 2018-2023				
Yöntem: Driscoll-Kraay Standart Hata				
Bağımsız Değişkenler	Katsayı	Driscoll-Kraay Standart Hata	t-İstatistik Değeri	Olasılık Değeri
DK	0,4015736**	0,0676505	5,94	0,002*
DKTS	1,064154	0,4309738	2,47	0,057**
Big4	-0,445828	0,1144983	-3,89	0,011*

ROE	0,000407	0,0001396	0,29	0,782
TVO	1,658037	0,322309	5,14	0,004*
FKO	0,0000952	0,0000394	2,42	0,06***
Cons	-14,88594	3,360451	-4,43	0,007
Not: “*”, “**” ve “***” işaretleri sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde istatistiksel anlamlılığı göstermektedir.				

Yukarıdaki Tablo 4 bulgularına göre, denetim komitesi özellikleri değişkenlerinin KDK sayılarını etkilediğine ilişkin anlamlı sonuçlar elde edilmektedir. Buna göre, denetim komitesi üye sayısı KDK sayısını istatistiksel olarak %1 anlamlılık düzeyinde pozitif olarak etkilemektedir. Bu durum, denetim komitesi büyüklüğünün KDK sayılarında önemli bir belirleyici olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte denetim komitesi toplantı sayısı KDK sayıları üzerinde %5 anlamlılık düzeyinde pozitif etkili olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla denetim komitesi özelliklerinin, KDK sayıları üzerinde etkiye sahip olduğunu ifade eden H_1 hipotezi kabul edilmektedir. Ayrıca değişkenlerden denetçi türü olarak ifade edilen Big4 değişkeninin de KDK sayıları üzerinde istatistiksel açıdan %1 anlamlılık düzeyinde ve negatif bir etkisi tespit edilmiştir. Bu sonuca göre, büyük denetim işletmeler KDK sayılarının açıklamasında önemli bir role sahip olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte finansal göstergelerden TVO ve FKO oranları, KDK sayıları üzerinde %1 anlamlılık düzeyinde etkisi olduğu saptanırken ROE değişkeninin ise anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Elde edilen bulgular, KDK sayılarının açıklaması niteliğini artırmada denetim komitesinin rolü ve finansal faktörlerin önemini vurgulamaktadır.

5. SONUÇ

Yatırımcılar için denetçi raporunun bilgi değerini ve karar alma yararlılığını arttırmak için BDS 701 standardı IAASB tarafından yayınlanmıştır. Yayınlanan BDS 701 standardı kilit denetim konularının açıklanmasıdır. KDK'lar denetçilerin, denetim sırasında karşılaştıkları en önemli konular hakkında bilgi sağlamak amacıyla yayınlanmıştır. KDK'larının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte araştırmacılar tarafından KDK'larına etki eden faktörleri belirlemek amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu doğrultuda yapılan bu çalışmada, denetim komitesi özellikleri ile KDK sayısı arasındaki ilişkiye odaklanılmaktadır.

Çalışma, denetim komitesi özelliklerinin KDK açıklamaları üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla BIST100 endeksinde yer alan verilerine eksiksiz olarak ulaşılabilen işletmelere yönelinmektedir. Bu amaçla, BIST100 endeksinde yer alan 43 adet işletmenin 2018-2023 yıllarına ilişkin veri seti kullanılarak panel veri analizi gerçekleştirilmiştir. Bu analiz sonucuna göre, oluşturulan “ H_1 : Denetim komitesi özellikleri KDK açıklamaları üzerinde etkiye sahiptir” hipotezi kabul edilmiştir.

Çalışma bulgularına göre, işletmelerde denetim komitesi üye sayısının KDK açıklamaları üzerinde etkisi olduğu saptanmıştır. Bu sonuç, denetim komitesi üye sayısının denetim üzerinde daha iyi kontrole sahip olduğu yönündeki Appuhamir & Tashakor (2017) ve Rahaman & Karim (2023) bulgularıyla uyumludur. Denetim komitelerinde daha fazla üyenin olması daha kapsamlı tartışmalara, ek inceleme ve raporlama gerektirebilir. Dolayısıyla bu durum, kilit denetim konularının belirlenmesinde etkili olabilir.

Çalışmadan elde edilen sonuca göre denetim komitesi toplantı sayısının KDK açıklamaları üzerinde etken olduğunu belirten Zhang & Shailer (2022) ve Al Lawati & Hussainey (2022) sonuçları ile tutarlıdır. Elde edilen bu sonuca göre, denetim komiteleri daha sık toplantı yaptıklarından finansal sorunları belirleme ve raporlama yeteneğini artırabilir. Bu durumda, daha fazla KDK'nın ifşa edilmesine yol açacaktır.

Çalışma bulguları, Big4 ile KDK açıklamaları arasında anlamlı ilişki olduğunu gösteren diğer çalışma bulgularını da desteklemektedir (Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020; Suttipun, 2021). Ancak Big4 ile KDK açıklamaları arasında anlamlı etki olmadığına dair yapılan çalışma sonuçları ile çelişmektedir (Sierra- Garcia vd., 2019; Velte, 2020).

Çalışmada, işletme kârlılığının göstergesi olan ROE'nin KDK açıklamaları üzerinde anlamlı etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Bu sonuç, işletmenin kârlılığı ile KDK açıklamaları arasında anlamlı ilişki olmadığı bulguları ile uyumluluk göstermektedir (Mamcarczyk vd., 2020). Ancak, Al Lawati & Hussainey (2022) çalışma sonuçları ile uyumluluk göstermemektedir.

TVO ve FKO oranları da KDK açıklamaları üzerinde istatistiki olarak anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır. Bu durum, finansal kaldıraç oranının KDK açıklamaları üzerinde etkisi olduğunu gösteren Mwintome vd., (2023) tarafından yaptıkları çalışma bulguları ile benzer sonuç göstermektedir. Elde edilen bulgular, işletme büyüklüğünün KDK açıklamaları üzerinde anlamlı etkisi olduğunu gösteren çalışma bulgularını da desteklemektedir (Velte, 2018; Rahaman vd., 2023). Ancak Boonyanet & Promsen (2018), Mamcarczyk vd., (2020) çalışma bulgularıyla çelişmektedir.

Çalışma, kilit denetim açıklamaları ve denetim komitesi hakkında literatüre katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte çalışma sonuçları, kilit denetim konularına etki eden diğer faktörlere ilişkin açıklamalara yönelik olarak da katkı sağlayacaktır. Gelecek çalışmalarda, farklı finansal ve finansal olmayan faktörler eklenerek kilit denetim açıklamaları üzerindeki etkisi araştırılarak literatüre katkı sağlanabilir.

Kaynakça

- Abu, N. A., & Jaffar, R. (2020). Audit committee effectiveness and key audit matters. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 14. <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2020-14-06>
- Açıkgöz, E., Uygurtürk, H., & Korkmaz, T. (2015). Analysis of factor affecting growth of pension mutual funds in Turkey. *International Journal of Economics and Financial*, 5(2), 427-433.
- Al Lawati, H., & Hussainey, K. (2022). The determinants and impact of key audit matters disclosure in the auditor's report. *International Journal of Financial Studies*, 10(107), 1-18. <https://doi.org/10.3390/ijfs10040107>
- Appuhamir, & Tashakor, S. (2017). The impact of audit committee characteristics on CSR disclosure: An analysis of Australian firms. *Australian Accounting Review*, 27(4), 400-420. <https://doi.org/10.1111/auar.12170>
- Arzova, S.B., & Şahin, B.Ş. (2020). ISA 701 (BDS 701) kilit denetim konuları: BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 endekslerinde yer alan finans kurumlarına yönelik analiz. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 60, 75-94.
- Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180. <https://doi.org/10.1111/ijau.12154>
- Bepari, M.K. (2023). Audit committee characteristics and key audit matters (kams) disclosures. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 34(1), 152-172. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22587>
- Be'Dard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: evidence from the justifications of assessments in France. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 23-45. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52339>
- Boolaky, P.K., & Quick, R. (2016). Bank directors' perceptions of expanded auditor's reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), 158-174. <https://doi.org/10.1111/ijau.12063>
- Boonyanet, W., & Promsen, W. (2018). Key audit matters: Just little information value to investors in emerging markets. *Chulalongkorn Business Review*, 41(159), 153-183.
- Christensen, B.E., Glover, S.M., & Wolfe, C.J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 71-93.
- Church, B.K., Davis, S.M., & Mccracken, S.A. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.69>
- Coram, P.J., & Wang, L. (2020). The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. *International Journal of Auditing*, 25(2), 270-282, <https://doi.org/10.1111/ijau.12203>
- Elliott, W.B., Fanning, K., & Peecher, M.E. (2020). Do investors value higher financial reporting quality, and can expanded audit reports unlock this value?. *The Accounting Review*, 95(2), 141-165. <https://doi.org/10.2308/accr-52508>
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2023). The key audit matters and the audit cost: does governance matter?. *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(1), 195-217. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2022-0178>

- Ferreira, C., & Morais, A.I. (2020). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade e Finanças*, 31(83), 262–274. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909040>
- Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (kams): A review of the academic literature. *Maandblad voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5–14. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909040>
- Gold A., Heilmann M., Pott C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior?. *International Journal Audit*, 24(2), 232–244. <https://doi.org/10.1111/ijau.12190>
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K.W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587.
- Hegazy, M.A.A., & Kamareldawla, N.M. (2021). Key audit matters: Did IAASB unravel the knots of confusion in audit reports decisions?. *Managerial Auditing Journal*, 36(8), 1025-1052. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2464>
- Hosseiniaani, M., Overland, C., & Samani, N. (2024). Do key audit matters matter? Correspondence between auditor and management disclosures and the role of audit committees. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 55. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100617>
- Hussin, N., Md Salleh, M. F., Ahmad, A., & Rahmat, M. M. (2023). The association between audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 322-333. <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2022-0317>
- Jensen, M. C., & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 11, 5–50.
- Kachelmeier, S.J., Rimkus, D., Schmidt, J.J., & Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2186–2212. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12583>
- Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Lau, C.K. (2021). Measurement uncertainty and management bias in accounting estimates: the perspective of key audit matters reported by Chinese firms.' *Auditors. Asian Review of Accounting*, 29(1), 79-95, <https://doi.org/10.1108/ARA-07-2020-0109>
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110–132. <https://doi.org/10.1108/PAR-02-2018-0011>
- Liao, L., Sharma, D., Yang, Y., & Zhao, R. (2023). Adoption and content of key audit matters and stock price crash risk. *International Review of Financial Analysis*, 88, 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2023.102706>
- Mah'd, Osama A., Mardini, & Ghassan, H. (2022). Matters may matter: The disclosure of key audit matters in The Middle East. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2111787. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2111787>
- Mamcarczyk, M., Popławski, Ł., & Zieniuk, P. (2020). Key audit matters in the auditor's reports on the example of European mining companies. *Acta Montanistica Slovaca*, 25(4), 453-465. <https://doi.org/10.46544/AMS.v25i4.02>
- Mehran, H., Morrison, A., & Shapiro, J. (2011). Corporate governance and banks: What have we learned from the financial crisis?. FRB of New York Staff Report No. 502, 1-44.
- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research*, 51(5), 548-581. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1932264>
- Muñoz-Izquierdo, N., Pincus, M., & Wellmeyer, P. (2023). Are key audit matter disclosures useful in assessing the financial distress level of a client firm?. *The British Accounting Review*, 56(2), 101200. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101200>
- Mwintone, G., Agana, J.A., & Zamore, S. (2023). Audit partner attributes and key audit matters readability. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(3), 623-649. <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2023-0009>

- Nguyen, L.A., & Kend, M. (2021). The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 437-462. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2019-2445>
- Özbay, D. (2022). COVID-19 pandemi döneminde artan belirsizlik ortamı ve kilit denetim konuları açıklamaları üzerindeki etkisi: BIST 100 şirketleri incelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63.
- Özcan, A. (2021). What factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *International Journal of Management Economics and Business*, 17(1), 149-161. <http://dx.doi.org/10.17130/ijmeb.796444>
- Özcan, İ. (2024). The association between independent audit firm rotation, key audit matters and financial reporting quality: BIST 30 analysis. *Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 10(6), 785-795. <https://doi.org/10.5281/zenodo.14249908>
- Peecher, M.E., Solomon, I., & Trotman, K.T. (2013). An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting Organizations and Society*, 38(8), 596-620. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.07.002>
- Pinto I., & Morais, A.I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: evidence from Europe?. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30, 145–162. <https://doi.org/10.1111/jifm.12095>
- Polat Çeltikçi, N., & Atay, M.S. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 60, 547-570. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.883040>
- Porumb V.A., Zengin-Karaibrahimoglu, Y., Lobo, G.J., Hooghiemstra, R., & De Waard, D. (2021). Expanded auditor's report disclosures and loan contracting. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 3214–3253. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12697>
- Rahaman, M., & Karim R. (2023). How do board features and auditor characteristics shape key audit matters disclosures? Evidence from emerging economies. *China Journal of Accounting Research*, 16, 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2023.100331>
- Reid L.C., Carcello, J.V., Li, C., Neal, T.L., & Francis, J.R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501–1539. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12486>
- Shao, X. (2020). Research on disclosure status and influencing factors of key audit matters. *Modern Economy*, 11(03), 701. <https://doi.org/10.4236/me.2020.113052>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.004>
- Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (Kams) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869-882. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0210>
- Terzi, S., & Kıymetli Şen, İ. (2023). Kilit denetim konuları raporlamasının denetim kalitesine etkisi: Türkiye'ye ilişkin bulgular. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 68, 59-74. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1098821>
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 748–755. <https://doi.org/10.1002/csr.1491>
- Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185–200. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2018-0163>
- Wei, Y., Fargher, N., & Carson, E. (2017). Benefits and costs of the enhanced auditor's report: early evidence from Australia. Working Paper.

Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563-584. <https://doi.org/10.1108/PAR-01-2020-0004>

Yerdelen Tatoğlu, F. (2021). *Panel veri ekonometrisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Zhang, P.F., & Shailer, G. (2022). The impact of audit committee expertise on external auditors' disclosures of key audit matters. *International Journal of Auditing*, 26(2), 151-170. <https://doi.org/10.1111/ijau.12256>

İnternet Kaynakları

BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 16 Mayıs 2024).

BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf> (Erişim Tarihi: 16 Mayıs 2024).

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2015). “At A Glance: New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments” <https://www.iaasb.org/publications/glance-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related-conforming-amendments-2> (Erişim Tarihi: 4 Haziran 2024).

KPMG (2015). “Transparency Report 2014” <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/transparency-report-2015.pdf>. (Erişim Tarihi: 4 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: 16, Sayı: 32, 160-172, 2025

Araştırma Makalesi

KİLİT DENETİM KONULARININ DENETİM ROTASYONU VE DENETİM GECİKMESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ (REVIEW OF KEY AUDIT ISSUES IN TERMS OF AUDIT ROTATION AND AUDIT DELAY)

Yusuf KURT¹

ÖZ

Araştırmada 2017-2022 yılları arasında Borsa İstanbul (BIST)'e kote olan işletmelerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konu sayıları ile denetim rotasyonu ve denetim gecikmesi arasındaki ilişki ele alınmıştır. Çalışmada denetim rotasyonu; denetim firmalarının rotasyonu ve sorumlu denetçinin rotasyonu olmak üzere iki açıdan incelenmiştir. Denetim gecikmesinin belirlenmesinde mali yıl sonu kapanışı ile denetim raporunun sorumlu denetçiler tarafından imzalanmasına kadar geçen süre dikkate alınmıştır. Değişkenler arasındaki ilişki panel veri analizi yöntemi ile test edilmiştir. Çalışma iki model üzerinden gerçekleştirilmiştir. Birinci modelde kilit denetim konu sayıları ile denetim firması rotasyonu incelenirken, ikinci modelde ise kilit denetim konu sayıları ile sorumlu denetçi rotasyonu ele alınmıştır. Modellerden elde edilen sonuçlara göre kilit denetim konu sayıları ile denetim firma rotasyonu, sorumlu denetçi rotasyonu ve denetim gecikmesi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Çalışmanın gerek ele aldığı konu gerekse ulaştığı sonuçlar açısından özgün olduğu ve literatüre önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetçi Rotasyonu, Denetim Gecikmesi, Kilit Denetim Konuları, BDS 701

Jel Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M42

ABSTRACT

This research tested the relationship between the number of key audit matters in the audit reports of companies listed on Borsa İstanbul (BIST) between 2017 and 2022, and audit rotation and audit delay. In this study, audit rotation is examined from two aspects, namely the rotation of audit firms and the rotation of the responsible auditor. In determining the audit delay, the period between the closing of the financial year and the signature of the audit report by the responsible auditors has been taken into account. The relationship between the variables was tested with the panel data analysis method. The study was carried out on two models. In the first model, the number of key audit matters and the rotation of the audit firm were examined, while in the second model, the number of key audit matters and the rotation of the responsible auditor were examined. According to the results obtained from the models, no significant relationship was found between the number of key audit matters and audit firm rotation, responsible auditor rotation, and audit delay. It is thought that the study is original and can make significant contributions to the literature in terms of both the subject it deals with and the results it reaches.

Keywords: Auditor Rotation, Audit Delay, Key Audit Issues, IAS 701

JEL Classification Codes: M40, M41, M42

¹ Doç. Dr., Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Özalp Meslek Yüksekokulu, ORCID:0000-0002-1071-4205, yusufkurt@yyu.edu.tr

1. GİRİŞ

Finansal tablolar işletmelerin finansal durumları hakkında işletme içindeki ve işletme dışındaki taraflara bilgi sunmaktadır. Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen finansal tablolar kamuya önemli katkılar sağlamakta ve yatırımcıların işletme hakkında doğru ve bilinçli finansal kararlar almasına da olanak tanımaktadır. Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören işletmeler denetime tabi olup, oluşturulan denetim raporları kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Denetim raporlarında bağımsız denetçiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olup olmadığı hususunda bir görüş bildirilmektedir.

Denetim sürecinde bağımsız dış denetçi, mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini belirlemek amacıyla şirketin mali kayıtlarını, işlemlerini ve iç kontrol sistemini değerlendirmektedir. Denetim süreci; kanıt toplama, testler yapma ve mali tablolarda sunulan bilgileri doğrulamayı içermektedir. Denetim sürecinde denetçilerin işletme yönetimiyle uzun süreli bir ilişki kurması, tarafsızlık ve bağımsızlıklarını olumsuz etkileyebilir. Denetçi rotasyonu, bu riskleri azaltarak denetim süreçlerinin daha güvenilir ve objektif bir şekilde yürütülmesini sağlamayı hedefler. Bu sayede, bağımsız denetim sürecinin sonunda bildirilen denetim görüşlerinin güvenilirliği artırılmaktadır. Denetçi rotasyonu, farklı denetçilerin kilit denetim konularını değerlendirmesi ve analiz etmesine ayrı bir pencere açmaktadır. Başka bir ifade ile denetçi rotasyonu ile denetim sürecine farklı bakış açıları getirilerek yenilikçilik ve objektiflik sağlanabilmektedir.

Denetimde rotasyon iki şekilde gerçekleştirilmektedir. İlki denetim firmalarının rotasyonu, ikincisi ise sorumlu denetçilerin rotasyonudur. Denetim firması rotasyonunun zorunlu olup olmadığı ise yaklaşık 50 yıldır tartışılan bir konudur. Denetim rotasyonu konusunda da iki zıt görüşün literatüre hakim olduğu görülmektedir. Zorunlu denetim firması rotasyonunu savunan taraflar, işletmeye yeni gelen denetçilerle bağımsızlığın artacağını iddia ederken, buna karşılık muhalif taraflar ise yeni gelen denetçilerin, müşterinin özel durumuna ilişkin sektör uzmanlığından ve ayrıntılı bilgidен yoksun olabileceğini ve bunun da ilk sözleşmeler için daha yüksek ücretlere neden olacağı ve yeni bir sözleşmenin ilk yıllarında daha fazla sorunlu denetim vakasına yol açabileceğini savunmaktadırlar. (Kwon, Lim ve Simnett, 2014, s.168).

Kilit denetim konuları (KDK), finansal tabloların denetiminde, denetçinin özel dikkat göstermesini gerektiren önemli konulardır. Bu konular bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine göre denetimde en önemli olan ve denetçi raporunda bildirilen konulardır. KDK'lar denetim raporunda ayrı bir bölümde açıklanır ve varsa, ilgili finansal tablo hesaplarına ve açıklanan konuya ilişkin açıklamalara yer verilir. KDK'lar Türkiye'de ilk kez "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlığı ile 9 Mart 2017'de Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili literatür incelendiğinde KDK'lara bağlı olarak bağımsız denetçilerin bildirdikleri denetim görüşünün farklılaşım farklılaşmadığına ilişkin yapılan çalışmalar (Akdoğan ve Kılıç, 2021; Karapınar ve Dölen,2020) mevcuttur. Ulusal literatürde kilit denetim konuları ile sorumlu denetçi rotasyonları arasındaki ilişkiyi inceleyen az sayıda çalışma bulunmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmanın hem finansal tablo kullanıcıları ve düzenleyici otoritelere, hem de bağımsız denetçilere faydalar sağlaması beklenmektedir. Çalışma denetim sürecinin etkinliğinin artırılması konusunda özellikle düzenleyici otoritelere ve bağımsız denetçilere bir bakış açısı sunmayı amaçlamaktadır.

Çalışmada öncelikle "Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" konusu açıklanacak, daha sonrasında ise sırasıyla denetim rotasyonu, denetim raporu gecikmesi, literatür taraması ve araştırma hipotezleri, araştırma modeli ve ampirik bulgular ile sonuç bölümlerine yer verilecektir.

2. ISA/BDS 701 BAĞLAMINDA KİLİT DENETİM KONULARI

Denetim raporu formatının genişletilmesi hususunda yıllardır ilgili kurumlar tarafından çağrılar yapılmaktadır. Geleneksel denetim raporu formatı, denetlenen işletme bilgilerinden ziyade, denetim hakkında daha fazla bilgi sunduğu için eleştirilmektedir. Bu konu üzerine finansal tablo kullanıcıların istekleri ile denetim raporunun sağladığı bilgiler arasındaki farkın azaltılması talebine yanıt olarak, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) gibi düzenleyici otoriteler, denetim raporu formatına önemli değişiklikler getirmeyi teklif etmişlerdir (Abdullatif ve Al-Rahahleh, 2020, s.268).

İşletmelerin kurumsal şeffaflıklarını arttırabilmeleri için, denetim raporlarında KDK'lara yer vermesi gerekmektedir. Böyle bir gereklilik denetim raporları kullanıcılarının iletişimsel değerini arttırmak gibi amaçlarla ortaya çıkmıştır. Ayrıca işletmelerin gizli bilgilerinin KDK'lar olarak raporlanmasından kaçınmak ve hangi kilit denetim konularının açıklanacağına ilişkin kararlar alırken denetçilerin mesleki özerkliğinin korunması da önemlidir (Mihret, Kansal, Muttakin ve Rana, 2022, s.108).

IAASB tarafından 2016 yılında kabul edilen yeni denetim raporu formatı, gerekli denetim çalışmasının niteliği açısından denetçiye yeni sorumluluklar yüklememekle birlikte, denetim raporları hakkında ek açıklamalar içermektedir. Açıklamalara bakıldığında en dikkate değer hususlardan biri, kilit denetim konuları ile ilgilidir. IAASB bu özel açıklamanın içeriğini serbest bırakmış, denetim raporunu işletmeye daha özel hale getirmeyi amaçlamıştır. Daha sonra Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 701 yayımlanarak denetçilerin üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konular arasından en yüksek öneme sahip olan ve denetim açısından en yüksek riskleri oluşturan kilit denetim konuları denetçilerin mesleki muhakemelerine göre seçilerek, denetim raporu formatının genişletilmesi amaçlanmıştır. (IAASB, 2015). ISA 701'in amacı, mali tablo kullanıcılarına uygun bilgiler sağlamak için denetim döneminde ortaya çıkan işletmeye özgü kritik konuları vurgulamaktır. Dolayısıyla her işletmedeki, KDK'ların kapsamı ve doğası işletmeler arasında farklılık gösterebilmektedir (Wuttichindanon ve Issarawornrawanich, 2020, s.566).

ISA 701'in bir çevirisi niteliğinde olan "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı" Türkiye'de Ocak 2017'den itibaren borsaya kote olan işletmelerin, Ocak 2018'den itibaren ise denetime tabi diğer şirketlerin kilit denetim konularına denetim raporlarında yer vermelerini gerektiren bir standarttır. BDS 701'de KDK'larla ilişkin denetçinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. BDS 701 Madde 2'de kilit denetim konularının denetçiler tarafından bildirilmesi denetçinin mesleki bilgi ve tecrübelerine dayanılarak oluşturulmakta ve uygulanan denetimlerde daha fazla şeffaflığın sağlanarak finansal tablo kullanıcılarına faydalı olmayı amaçlamaktadır.

Denetçinin belirlemiş olduğu her bir kilit denetim konusu, denetim raporunun ayrı bir bölümünde "Kilit Denetim Konuları" başlığının altında açıklanması gerekmektedir. Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi gereken durumlarda, kilit denetim konuları başlığına denetim raporunda yer vermemelidir. BDS 701 Madde 14'te kilit denetim konularının denetçi raporlarında bildirilmemesi gereken durumlar açıklanmıştır. Buna göre ilgili mevzuat, kilit denetim konusunun kamuoyuna açıklanmasına izin vermeyebilir veya konunun kamuya açıklanması halinde kamu yararının ve ortaya çıkacak olumsuz sonuçların bir değerlendirilmesi yapılarak denetçi tarafından konunun kamuya açıklanması uygun görülmebilmektedir.

BDS 701, ISA 701 ile tam uyumlu bir şekilde yayımlanmış olmakla birlikte, ayrı ayrı incelendiğinde kapsam ve yürürlük tarihi bakımından farklılıklar görülmektedir. Kapsam yönünden BDS 701 ve ISA 701 değerlendirildiğinde, finansal tabloların denetiminde ve denetçi raporunda borsada işlem gören şirketlerin denetim raporlarında kilit denetim konularına yer veren ISA 701'in, diğer denetimlerde de uygulandığı anlaşılmaktadır. BDS 701 ise, borsada işlem gören şirketlerin yanı sıra 6102 sayılı TTK kapsamında denetime tabi tüm işletmelerde geçerli olacak şekilde düzenlenmiştir ve bu yönüyle ISA 701'den ayrılmaktadır. ISA 701, bu şartın yalnızca ilgili mevzuatın zorunlu kıldığı durumlarda uygulanacağını belirtirken, BDS 701 kilit denetim konularının denetçi raporunda açıkça bildirilmesini sadece mevzuat gerekliliklerine dayandırmayarak her durumda zorunlu hale getirmektedir (Sarıkaya, 2020, s.13).

3. DENETİM ROTASYONU VE DENETİM RAPORU GECİKMESİ

Denetim rotasyonu, denetim firması rotasyonu ve sorumlu denetçi rotasyonu olarak iki başlıkta incelenebilir. Denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesinde farklı ülkelerde denetçi rotasyonu uygulanmaktadır. Zorunlu rotasyon uygulaması, borsaya kote her şirkete belirli bir süre sonra denetim firmasını veya en azından denetim ortağını değiştirme zorunluluğu getirmektedir (Arel, Brody ve Pany, 2005, s.36). Denetçi rotasyonu iki nedenden dolayı gerekli görülmekte hatta bazı ülkelerde kanunen zorunlu tutulmaktadır. Bunlardan ilki denetçi bağımsızlığının sürdürülmesi, ikincisi ise denetim testinde yaratıcılığın teşvik edilerek denetim kalitesinin artırılmasıdır (Mostafa ve Hussien, 2013, s.117). Denetim kalitesini belirleyen unsurlar, bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere ilişkin faktörler olarak da yine iki grupta ele alınabilir. Bağımsız denetim firmaları açısından bu unsurlar; firmanın ölçeği, çalışanların nitelikleri ve yayımlanan şeffaflık raporları şeklinde özetlenebilir. Bağımsız denetçiler açısından ise uzmanlık bilgisi, deneyimi, bağımsızlık düzeyi, tarafsızlık ilkesi ve dürüstlük denetim kalitesini etkileyen temel faktörlerdir (Kurt, 2022, s.301).

Uluslararası alanda, zorunlu denetçi rotasyonu maliyetlerinin amaçlanan faydalardan daha ağır basıp basmadığı konusundaki tartışma devam etmektedir. Bu doğrultuda ABD eski Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu başkanının, "Tedavinin hastalıktan daha kötü olabileceği" şeklindeki ifadesi, denetçi rotasyonu konusunda endişeyi ortaya koymaktadır (Harber vd., 2024, s.66). Literatürde zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasını savunan ve eleştirenler olmak üzere iki zıt görüş bulunmaktadır. Denetçi rotasyonunun savunucuları, öncelikle rotasyonun, denetçi bağımsızlığındaki azalmaya ve uzun denetçi-müşteri ilişkilerinden kaynaklanan finansal raporlamanın kalitesindeki ilgili düşüselere çözüm getirebileceğini ifade etmektedirler (Gavious, 2007, s.461). Denetçi ve müşteri işletme özelindeki uzun süreli bir ilişki denetçinin objektifliğini kaybetmesine neden olabilir. Bu durum ise, yapılan denetimlerin kalitesini düşürmekte ve bu da düşük kazanç kalitesiyle sonuçlanmaktadır. Savunucular ayrıca, denetçi rotasyonunun firmanın mali tablolarına "yeni bir

bakış açısı" sunacağını ve bunun da denetçinin yanlış beyanları tespit edebilme ve/veya şüpheli muhasebe uygulamalarına itiraz etme olasılığını artırabileceğini iddia etmektedirler (Siregar, Amarullah, Wibowo ve Anggraita, 2012, s.56).

Denetçi rotasyonuna karşı çıkanlar (genellikle muhasebeciler) ise zorunlu denetçi rotasyonunun denetim başlangıç maliyetlerini ve denetim başarısızlık riskini artıracığını iddia etmektedirler. Denetim sözleşmesini imzalayan ve işletmenin denetimini ilk defa yapacak olan denetçiler sözleşmenin ilk yıllarında yönetimin tahmin ve beyanları doğrultusunda denetim faaliyetlerini yürütürler. Zamanla müşterinin iş süreçleri hakkında bilgi düzeyi artan söz konusu denetçiler, daha etkili bir denetim yapabilmektedirler (Crabtree, 2004, s.64). Lu ve Sivaramakrishnan (2009), yeni denetçilerin denetim hakkında zayıf bilgiye sahip olacağını belirtmekte, bu durumun ise denetim sürecinin etkinliğini engelleyeceği ve toplum için bir kayıpla sonuçlanabileceğini savunmaktadır. Denetim firması, genellikle zorunlu denetçi rotasyonuna karşı bir tutum sergilemektedir. Çünkü yeni denetçilerin seçilmesi ve bu denetçilerin denetim firmasının operasyonlarına, prosedürlerine, sistemlerine ve sektörüne aşina hale getirilmesi zaman alıcı ve maliyetli bir süreç olarak görülmektedir (Lu ve Sivaramakrishnan, 2009, s.72).

Mali yıl sonundan denetim raporu tarihine kadar geçen gün sayısı olarak ifade edilen "denetim raporu gecikmesi" veya "aşırı denetim gecikmesi", yatırımcılara zamanında bilgi sağlamaması nedeniyle finansal raporlamanın kalitesini tehlikeye atmaktadır. Yönetim tarafından hazırlanan finansal bilgilerin doğru ve gerçeğe uygun görünümüne ilişkin denetçi görüşünün gecikmeli olarak açıklanması, bilgi asimetrisini şiddetlendirir ve yatırım kararlarındaki belirsizliği artırır. Bu durum yatırımcıların sermaye piyasasına olan güvenini olumsuz etkileyebilmektedir. Knechel ve Payne (2001), beklenmedik bir raporlama gecikmesinin daha düşük kaliteli bilgilerle ilişkilendirilebileceğini öne sürmektedir (Mohamad, 2010, s.57).

Denetim raporlarının yayımlanmasının gecikmesi, karar alıcılar açısından son derece büyük önem taşımaktadır. Çünkü bir bilginin önemli olup olmadığı, o bilginin karar alıcıya zamanında ulaşmasıyla doğrudan ilişkilidir. Yöneticiler, sahipler veya potansiyel yatırımcılar, denetim raporlarından elde ettikleri bilgiler doğrultusunda kararlarını şekillendireceklerdir. Bu bağlamda, denetim raporunun gecikme süresi uzadıkça, finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkeler olarak kabul edilen "zamanında sunum" ve "önemlilik" kavramları ihmal edilmiş olacaktır. Ayrıca, denetim raporlarının hızlı bir şekilde yayımlanması finansal piyasalarda yatırımcılar tarafından normal karşılanırken, yayımlama süresinin uzaması ise finansal piyasalar tarafından olumsuz bir durum olarak algılanabilir. Bu durum, hem ilgili işletmeyi hem de yatırımcıları gecikme süresinden dolayı olumsuz etkileyebilmektedir (Gümrah ve Tanç,2022, s.79).

Finansal tabloların kamuoyuyla zamanında paylaşılması, finansal tablolardaki bilgilerin ilgi düzeyini korumak için esastır. Finansal tabloların sunulmasındaki kasıtsız gecikmeler nedeniyle finansal tablolarda sunulan bilgiler, mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme yeteneğini kaybedecektir. Yatırımcılar için, mali tabloların zamanında teslimi, yatırıma karar verme sürecindeki belirsizliği ve asimetrik bilginin yatırımcılar arasında yayılmasını azaltacaktır. Mali tabloların zamanında teslimi, borsada sızıntı, söylenti ve içeriden öğrenenlerin ticareti olaylarının azaltılmasına yardımcı olabilmektedir (Abdillah, Mardijuwono ve Habiburrochman, 2019, s.130).

4. LİTERATÜR TARAMASI VE ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİ

Velte ve Issa (2019) paydaşların reaksiyonları açısından denetim raporları üzerinde kilit denetim konusunun etkisini araştırmışlardır. Yapısal literatür taraması kullanılarak elde edilen sonuçlara göre literatürde kilit denetim konuları üzerinde daha çok ampirik araştırmalar yapıldığı görülmüştür.

İşletmelerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konuları ile denetim rotasyonu ve denetim gecikmesi alanlarında yapılan başlıca ulusal ve uluslararası ampirik çalışmalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Literatür Özeti

Yazar(lar)	Kapsam	Dönem	Yöntem	Değişkenler	Sonuç
Lin ve Yen (2022)	Taiwan işletmeleri	2016-2018	Regresyon analizi	KDK türleri, denetçi rotasyonu, denetçi tecrübesi, finansal raporlama kalitesi, toplam varlıklar, kaldıraç, işletme büyüklüğü	Denetçi rotasyonundan sonra KDK'larda herhangi bir değişiklik olmadığında, denetçi rotasyonunun finansal raporlama kalitesiyle önemli ölçüde ilişkili olmadığı belirlenmiştir.
Suttipun (2020)	Tayland işletmeleri	2016-2018	Regresyon analizi	KDK raporlama seviyesi, işletme büyüklüğü ve karmaşıklık, işletme yaşı	KDK raporlama seviyesi üzerinde işletme büyüklüğü ve karmaşıklığın pozitif etkisi varken, karlılığın negatif bir etkisi olduğu gözlemlenmiştir.

Kilit Denetim Konularının Denetim Rotasyonu ve Denetim Gecikmesi Açısından İncelenmesi

Yusuf KURT

Rahaman, Hossain ve Bhuiyan (2022)	Bangladeş işletmeleri	2018-2020	Nitel ve nicel veri analizleri	KDK açıklanma düzeyi, endüstri özellikleri, firma özellikleri ve denetçi özellikleri	KDK'ların sayısı ve türleri ile bunların açıklanma kapsamı açısından önemli farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir.
Mohamed ve Hussien	Mısır	Belirtilmemiş	Frekans analizi	Denetçilere, Denetim kalitesinin belirlenmesine ilişkin sorular sorulmuştur.	Denetim kalitesinin ve bağımsızlığının artması için denetçi rotasyonu yapılması gerektiği tespit edilmiştir.
Murphy, McLaughlin ve Elamer (2021)	İngiltere işletmeleri	2018-2021	Regresyon analizi	Bağımsız denetçi cinsiyeti, kilit denetim konularının sayısı ve genişliği, denetim ücreti, kaldırma, karlılık, işletme büyüklüğü	Erkek ve kadın denetim ortakları arasında önemli bir fark olmaksızın, pandemi döneminde denetim ücretlerinde artış ve kilit denetim konularının raporlanmasında daha fazla ayrıntı olduğu tespit edilmiştir.
Abdullatif vd. (2023)	Ürdün işletmeleri	2017-2019	Regresyon analizi	Denetim gecikmesi, KDK konuları, kaldırma, karlılık, işletme büyüklüğü	Ürdün denetim firmaları tarafından bildirilen KDK sayısı ile denetim gecikmesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki olmadığı ifade edilmiştir.
Hussin, Salleh, Ahmad ve Rahmat (2023)	Malezya İşletmeleri	2017-2019	Panel veri analizi	KDK, denetim ücretleri, yoğun sezon, denetim firması görev süresi ve denetim ortağı cinsiyeti	Kadın denetim ortaklarının KDK'nın genişliğini önemli ölçüde etkilediği, BIG 4 denetim firmaları tarafından denetlenen şirketlerin ve daha yüksek denetim ücretlerinin daha geniş KDK açıklamaları yaptığı gözlemlendi.
Chen ve Zhou (2023)	Çin İşletmeleri	2016-2020	Regresyon analizi	KDK sayısı, KDK sözcük sayısı, büyüklük, sektör,	Denetim firmasını değiştiren işletmelerde daha fazla KDK açıklandığı belirlendi.
Özcan (2021)	Türk İşletmeleri	2019	Regresyon analizi	KDK sayısı, denetim şirketi sınıfı, denetim görüşü, karmaşıklık, büyüklük, kaldırma	KDK sayısı ile denetim görüşü arasında ilişki olmadığı gözlemlendi.
Sakin ve Yıldırım (2022)	Türk İşletmeleri	2016-2017	T-testleri, ANOVA ve Kruskal Wallis yöntemleri	Denetim gecikmesi, KDK konuları, karlılık, denetçi cinsiyeti, işletme büyüklüğü	Karlılığın denetim raporu gecikmesi üzerinde negatif bir etkisi olduğu belirtilmiştir.
Arzova ve Şahin (2020)	Türk İşletmeleri	2017-2018	Regresyon analizi	KDK, denetçi görüşü, denetim firması, sayfa sayısı	Denetim firması ve denetçi görüşü ile KDK arasında anlamlı bir ilişki bulunamadığı tespit edilmiştir.
Vancı ve Çağırın (2021)	Türk İşletmeleri	2018-2019	Regresyon analizi	KDK, süreklilik riski, denetçi türü, denetçi rotasyonu, işletme büyüklüğü, finansal oranlar	Kilit denetim konusu sayısına denetçi türü, işletme büyüklüğü ve likidite açısından cari oranın etkisi olduğu belirlenmiştir.
Karapınar ve Dölen (2020)	Türk İşletmeleri	2018	Mann Whitney-U testi ve Kruskal-Wallis testleri	Denetçi görüşü, KDK sayısı, denetim firma büyüklüğü,	Kilit denetim konusu sayısının denetim firmalarının büyüklüğüne göre farklılaştığı belirlenmiştir.

Kilit denetim konularının yatırımcılar için faydalı olup olmadığı ve onlara önemli bilgi sağlayıp sağlamadığı konusunda yapılan çalışmalardan elde edilen bulguların birbirinden farklı olduğu gözlemlenmektedir. Şöyle ki kilit denetim konularındaki ayrıntıların daha fazla olması durumunda finansal tablolara olan güvenin arttığı tespit edilmiştir. Christensen, Glover ve Wolfe (2014) tarafından raporlanan bir kilit denetim konusunun varlığının, profesyonel olmayan yatırımcıların yatırım kararlarını etkilediği tespit edilmiştir. Rapley, Robertson ve Smith (2018) ise kilit denetim konularının profesyonel olmayan yatırımcıların finansal kararlar alma olasılığını düşürdüğünü belirtmektedirler (Abdullatif ve Al-Rahahleh, 2020, s.271).

Literatürde yer verilen çalışmalara ilişkin, işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer verdikleri KDK'ların daha çok finansal rasyolar, denetim ücretleri, denetim gecikmesi ve denetim görüşü gibi konularla ilişkisinin araştırıldığı görülmektedir. Fakat kilit denetim konuları üzerinde denetim firması ve sorumlu denetçi rotasyonlarının etkisinin birlikte araştırıldığı bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu amaçla literatürdeki boşluğu doldurmak üzere oluşturulan hipotezlere aşağıda yer verilmiştir.

4.1. Araştırma Hipotezleri

Kilit denetim konu sayıları ile denetim rotasyonu ve denetim gecikmesi arasındaki ilişkinin tespit edilmesi konusunda toplam altı hipotez oluşturulmuş ve ilgili hipotezler aşağıda sıralanmıştır.

H₁: Kilit denetim konu sayıları ile denetim firması rotasyonu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₂: Kilit denetim konu sayıları ile sorumlu denetçi rotasyonu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: Kilit denetim konu sayıları ile denetim gecikmesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

5. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Araştırmada Borsa İstanbul (BIST)'a kote olan işletmelerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konu sayıları ile denetim rotasyonu ve denetim gecikmesi arasındaki ilişki ele alınmıştır. Çalışmada denetim rotasyonu; denetim firmalarının rotasyonu ve sorumlu denetçinin rotasyonu olmak üzere iki açıdan incelenmiştir.

Bu çalışmada BIST 30 endeksinde işlem gören işletmelerin 2017-2022 yılları arasında yayımladıkları yıllık finansal tablolar, faaliyet raporları, entegre raporlar ve bağımsız denetim raporlarından faydalanılmıştır. İlgili veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ve şirketlerin internet sitelerinden temin edilmiştir. Kilit denetim konuları Türkiye’de denetim raporlarında ilk kez “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlığı ile 9 Mart 2017’de Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle çalışmanın başlangıç yılı 2017 olarak belirlenmiştir. Denetim gecikmesinin belirlenmesinde mali yıl sonu kapanışı ile denetim raporunun sorumlu denetçiler tarafından imzalanmasına kadar geçen süre dikkate alınmıştır.

İşletme denetimlerinde, denetim firmaları rotasyonu ve sorumlu denetçi rotasyonu söz konusu değilse “0”, denetim firmaları rotasyonu ve sorumlu denetçi rotasyonu var ise “1” olarak kategorize edilmiştir. Araştırmada firma yaşı, işletme büyüklüğü ve büyüme oranı olmak üzere toplam 3 adet kontrol değişkeni kullanılmıştır. Bu kontrol değişkenleri literatürde sık kullanılan değişkenler olduğundan (Suttipun, 2020; Murphy, McLaughlin ve Elamer, 2021; Abdullatif vd., 2023; An vd., 2023) tercih edilmiştir. Ayrıca kontrol değişkenleri açısından benzer değişkenlerin seçilmesi daha önce elde edilen bulgular ile çalışmadan ulaşılan sonuçların karşılaştırılması bakımından önem arz etmektedir.

Firma yaşı; firmanın kurulduğu tarihten itibaren 2023 yılına kadar geçen süre ile, işletme büyüklüğü; aktif toplamı ile, büyüme oranı ise cari yıl ve önceki yıl satış farkının önceki yıl satış tutarına bölünmesiyle hesaplanmıştır. Denetim raporu gecikmesi, firma yaşı ve işletme büyüklüklerinin hesaplanmasında değişkenlerin doğal logaritmaları dikkate alınmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkilerin belirlenmesinde panel veri analizi yöntemi kullanılmıştır.

Çalışmanın yalnızca BIST 30 endeksinde işlem gören işletmeler üzerinde gerçekleştirilmesi çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. BIST 30 endeksinin seçilmesinin ardında yatan temel neden, bu endeksteeki şirketlerin en yüksek işlem hacmine sahip olmasından dolayı, gerek faaliyet konularının çeşitliliği ve gerekse de işlem türlerinin karmaşıklığı nedeni ile diğer işletmelerle karşılaştırıldığında denetçiler tarafından daha fazla KDK raporlanmasının beklentisinden kaynaklanmaktadır.

6. ARAŞTIRMA MODELİ VE AMPİRİK BULGULAR

İşletmelerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konu sayıları ile denetim rotasyonu ve denetim gecikmesi arasındaki ilişkinin belirlenmesinde kullanılacak araştırma modelleri aşağıda belirtilmiştir.

$$KDKS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FR_{i,t} + \beta_2 DG_{i,t} + \beta_3 YAŞ_{i,t} + \beta_4 IB_{i,t} + \beta_5 BYM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{Model 1})$$

$$KDKS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 DR_{i,t} + \beta_2 DG_{i,t} + \beta_3 YAŞ_{i,t} + \beta_4 IB_{i,t} + \beta_5 BYM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{Model 2})$$

Çalışma, iki model üzerinden gerçekleştirilmiştir. Birinci modelde kilit denetim konu sayıları ile denetim firması rotasyonu ve denetim gecikmesi incelenirken, ikinci modelde ise kilit denetim konu sayıları ile sorumlu denetçi rotasyonu ve denetim gecikmesi ele alınmıştır. Modellerde bulunan KDKS bağımlı değişkeni bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları başlığı altında bulunan konu sayılarını, FR bağımsız değişkeni denetim firması rotasyonunu, DG bağımsız değişkeni denetim raporu gecikmesini, DR bağımsız değişkeni sorumlu denetçi rotasyonunu ifade etmektedir.

Modelde kontrol değişkenleri olarak yer alan YAŞ değişkeni işletme yaşını, IB değişkeni işletme büyüklüğünü ve BYM değişkeni ise büyüme hızını temsil etmektedir.

Araştırma modellerinde kullanılan değişkenlerin kısaltma ve hesaplanma şekilleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2: Değişkenlere İlişkin Bilgiler

Değişkenler	Tanım	Hesaplanma Yöntemi
Bağımlı Değişken		
KDKS	Kilit Denetim Konu Sayısı	Bağımsız denetim raporunda belirtilen kilit denetim konu sayıları
Bağımsız Değişkenler		
FR	Denetim Firması Rotasyonu	Denetim firması rotasyonu yoksa “0” varsa “1” olarak dikkate alınmıştır.
DG	Denetim Raporu Gecikmesi	Mali yıl sonu kapanışı ile denetim raporunun sorumlu denetçiler tarafından imzalanmasına kadar geçen sürenin doğal logaritması
DR	Sorumlu Denetçi Rotasyonu	Sorumlu denetçi rotasyonu yoksa “0” varsa “1” olarak dikkate alınmıştır.
Kontrol Değişkenleri		
YAŞ	İşletme Yaşı	Cari yıl (2023) ile işletme kuruluş tarihi farkının doğal logaritması
İB	İşletme Büyüklüğü	İşletmelerin aktif toplamının doğal logaritması
BYM	Büyüme Hızı	(Cari yıl satışlar-önceki yıl satışlar) / Cari yıl satışlar

Çalışmada bir bağımlı değişken, üç bağımsız değişken ve üç kontrol değişkeni bulunmaktadır.

Tablo 3: Tanımlayıcı Veri Özetleri

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
KDKS	2.3611	1.0767	0	6
FR	0.1166	0.3219	0	1
lnDG	1.7015	0.1297	1.3222	2.0791
DR	0.2500	0.4342	0	1
lnYAŞ	1.7575	0.1879	1.4149	2.2624
lnİB	7.5550	1.0030	4.8366	10.9810
BYM	0.1224	1.3080	-16.8317	0.7504
N	180	180	180	180

Tablo 3'e göre bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konu sayısının minimum değeri 0, maksimum değerinin ise 6 olduğu tespit edilmiştir. FR ve DR değişkenlerini ifade eden denetim firması rotasyonu ile sorumlu denetçi rotasyonunun minimum değerleri 0, maksimum değerlerinin 1, lnDG değişkeninin minimum değeri 1.322, maksimum değeri 2.079,

lnYAŞ değişkeninin minimum değeri 1.4149, maksimum değeri 2.2624, lnİB değişkeninin minimum değeri 4.8366, maksimum değeri 10.9810 ve BYM değişkeninin minimum değeri-16.8317, maksimum değeri 0.7504 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 4: Korelasyon Analiz Sonuçları

	KDKS	FR	DR	lnDG	lnYAŞ	lnİB	BYM
KDKS	1						
FR	-0.009	1					
DR	0.020	0.629	1				
lnDG	-0.269	0.225	0.139	1			
lnYAŞ	0.291	-0.132	-0.147	-0.356	1		
lnİB	-0.073	-0.091	-0.064	0.0805	-0.085	1	
BYM	-0.051	0.006	0.021	-0.034	0.106	0.007	1

Korelasyon analiz sonuçlarına göre değişkenler arasında en yüksek ilişki 0,629 ile FR ve DR değişkenlerine aittir. Denetim firma rotasyonu ile sorumlu denetçi rotasyonu arasında pozitif bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Pozitif olarak en zayıf ilişki ise 0.006 ile işletme büyümesi ile denetim firması rotasyonu arasında olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca lnDG ile lnYAŞ değişkeni arasında -0.356, lnDG ile BYM değişkeni arasında ise -0.034 ile negatif bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Tablodaki tüm değerler incelendiğinde değişkenler arasında maksimum ilişki derecesinin 0.629 olduğu görülmektedir. Buna göre tablodaki tüm değerler 0.90'dan küçük olması, değişkenler arasında yüksek korelasyon başka bir ifade ile çoklu bağlantı problemi olmadığını göstermektedir (Tabachnick ve Fidell, 2007).

Tablo 5: VIF Sonuçları

Değişkenler	Model 1	Model 2
FR	1.07	-
lnDG	1.20	1.16
DR	-	1.04
lnYAŞ	1.17	1.18
lnİB	1.03	1.02
BYM	1.01	1.01

Modellerde değişkenler arasında çoklu bağlantı olup olmadığına VIF sonuçlarına bakılarak da karar verilebilmektedir. Her iki modelde elde edilen sonuçların 10'dan büyük olmaması değişkenler arasında çoklu bağlantı problemi olmadığını teyit etmektedir.

Tablo 6: Modellere İlişkin Test Sonuçları

	Breusch Godfrey LM Test		Breusch-Pagan/ Cook Weisberg Test		F Testi		Breusch-Pagan LM Test	
	F Değeri	P Değeri	F Değeri	P Değeri	F Değeri	P Değeri	F Değeri	P Değeri
MODEL 1	45.053	0.000	45.053	0.000	5.23	0.000	77.17	0.000
MODEL 2	45.630	0.000	12.600	0.000	5.36	0.000	74.79	0.000

Modellere ilişkin test sonuçlarına bakıldığında; Breusch-Godfrey LM Testi sonucuna göre modelde otokorelasyon problemine, Breusch-Pagan/ Cook Weisberg Testi sonucuna göre ise modellerde değişken varyans problemine rastlanılmıştır. Modelde F testi sonucuna göre sabit etkili modelin kullanılması gerektiği, Breusch-Pagan LM Testi sonucuna göre ise en iyi tahmincinin rassal etkiler modelinin olduğu belirlenmiştir. Hangi tahmincinin seçileceğine karar verilmesinde Hausman testinden faydalanılmıştır (Torres-Reyna, 2007).

Elde edilen sonuçlar aşağıda sunulmuştur:

Tablo 7: Hausman Test Sonuçları

Model 1 Katsayılar			Model 2 Katsayılar				
(b)	(B)	b-B	(b)	(B)	b-B		
Sabit Etkiler	Rassal Etkiler	Fark	Sabit Etkiler	Rassal Etkiler	Fark		
FR	.2576	.2804	-.0228	DR	.0971	.1499	-.0527
lnDG	-.2674	-.9544	.6865	lnDG	-.1943	-.8737	.6795
lnYAŞ	2.8042	1.4160	1.3884	lnYAŞ	-.1943	-.8739	.6795
lnİB	-.6452	-.1485	-.4966	lnİB	-.6716	-.1564	-.5151
BYM	.1018	.0538	.0479	BYM	.0989	.0502	.0487
Chi ² (5) = 25.26	Prob>Chi2= 0.000		Chi ² (5) = 24.74	Prob>Chi2= 0.000			

Değişkenler üzerinde gerçekleştirilen Hausman test sonuçlarına göre her iki modelin de olasılık değerinin $p < 0,05$ olması; modellere ilişkin en iyi tahmin edicinin sabit etkiler tahmincisi olduğuna işaret etmektedir. Aşağıdaki tabloda otokorelasyon ve değişken varyans problemini dikkate alan Arellano (1987), Froot (1989) ve Rogers (1993) tahmincisi ile yapılan sabit etkiler tahminci sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 8: Sabit Etkiler Model Sonuçları

Model 1	Katsayılar	Std. Hata	t	p> t
FR	0.2576	0.3376	0.76	0.452
lnDG	-0.2679	0.8986	-0.30	0.768
lnYAŞ	2.8042	15.3532	0.18	0.856
lnİB	-0.6452	0.2795	-2.31	0.028**
BYM	.1018	.0077	13.13	0.000*
R ²	İçerisinde = 0.1032 Arasında = 0.0570 Genelinde = 0.0522			
Gözlem sayısı: 180	Grup Sayısı: 30		Olasılık (P): 0.000	
Model 2	Katsayılar	Std. Hata	t	p> t
DR	.097152	0.1996	0.49	0.630
lnDG	-0.1943	0.9485	-0.20	0.839
lnYAŞ	2.6627	15.8586	0.17	0.868
lnİB	-0.6716	0.2905	-2.31	0.028**
BYM	0.0989	0.0077	12.83	0.000*
R ²	İçerisinde = 0.0951 Arasında = 0.0549 Genelinde = 0.0492			
Gözlem sayısı: 180	Grup Sayısı: 30		Olasılık (P): 0.000	

Not: * ve ** değerleri sırasıyla %1 ve %5 anlamlılık düzeyini göstermektedir.

Model 1 ve Model 2 sonuçları birlikte değerlendirildiğinde; modellerin olasılık değerinin $p < 0,05$ olması kurulan modellerin anlamlı olduğunu göstermektedir. Model 1'de bağımsız değişken olan denetim firması rotasyonunu temsil eden FR değişkeninin olasılık değerinin $p > 0,05$ olması kilit denetim konu sayıları üzerinde denetim firması rotasyonu arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir. Bu sonuç işletmelerin denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarının değişmesinin, işletmelere ait özel olarak belirlenen kilit denetim konu sayıları üzerinde bir etkisi olmadığını

göstermektedir. Model 2’de bağımsız değişken olan sorumlu denetçi rotasyonunu temsil eden DR değişkeninin olasılık değerinin $p>0.05$ olması kilit denetim konu sayıları üzerinde sorumlu denetçi rotasyonu arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir. Bu doğrultuda H_1 ve H_2 hipotezleri desteklenememiştir. Elde edilen sonuç işletmelerde denetçi değişikliği yaşanması durumunun, denetçilerin belirleyeceği kilit denetim konuları ile arasında bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ricquebourg ve Maroun (2023) ile Brilakis ve Demirakos (2022) çalışmalarında denetim firması rotasyonunun kilit denetim konuları üzerinde bir etkisi olduğunu gözlemlerken, denetçi rotasyonun kilit denetim konuları üzerinde bir etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir. Denetçi rotasyonun kilit denetim konuları üzerindeki etkisi açısından çalışmadan elde edilen sonuç Ricquebourg ve Maroun (2023)’un çalışmalarını desteklerken, denetim firmasının rotasyonu açısından ise farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Verho (2021) çalışmasında kilit denetim konu sayılarının, denetçi rotasyonu ile farklılaştığını tespit etmiştir. Bu açıdan elde edilen sonuç Verho (2021) tarafından ulaşılan sonuçları desteklememektedir. Ulusal literatür incelendiğinde Varıcı ve Çağırın (2021) denetçi rotasyonu ile KDK arasında bir ilişki olmadığını belirlemişlerdir. Çalışma bu açıdan Varıcı ve Çağırın (2021) tarafından elde edilen sonuçları desteklemektedir.

Denetim gecikmesinin doğal logaritmasını ifade eden $\ln DG$ değişkeni ile işletme yaşı değişkenini temsil eden $\ln YAŞ$ değişkenlerinin olasılık değerlerinin $p>0.05$ olması “kilit denetim konu sayıları” ile “denetim raporunun gecikmesi” ve “işletme yaşı” arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir. Bu sonuç sorumlu denetçinin denetim raporunu imzalayana kadar geçen süreler ile işletme yaşının, kilit denetim konu sayıları üzerinde bir etkisi olmadığını göstermektedir. Başka bir ifade ile kilit denetim konu sayılarının azlığı veya çokluğu denetim raporunun tamamlanma süresi ve işletme yaşına göre istatistikî düzeyde anlamlı olarak değişmediğini ifade etmektedir. Denetim gecikmesi ve kilit denetim konuları açısından çalışmadan elde edilen sonuç Kawamoto, Dantas ve Antiqueira (2021) ile Abdullatif, Alzebdieh ve Ballour (2022) çalışmalarını desteklemektedir. Baloğlu ve Çakalı (2022) ile Sakin ve Yıldırım (2022) tarafından ulaşılan sonuçlarda ise kilit denetim konularının denetim raporlarına dahil edilmesinin denetim raporu gecikmesini etkilemediği tespit edilmiştir.

Her iki modelde de kontrol değişkenleri olarak bulunan işletme büyüklüğü ve büyüme hızını temsil eden $\ln İB$ ve BYM değişkenlerinin olasılık değerlerinin $p<0.05$ olduğu görülmektedir. Elde edilen bu sonuç işletme büyüklüğü ve büyüme hızının kilit denetim konu sayıları üzerinde anlamlı bir etkisi olduğunu göstermiştir. Kilit denetim konu sayıları ile işletme büyüklüğü değişkeni arasında negatif ve %5 düzeyinde bir ilişki olduğu, kilit denetim konu sayıları büyüme hızı değişkeni arasında ise pozitif ve %1 düzeyinde bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla işletme büyüklüğü arttıkça, belirlenen kilit denetim konu sayılarının azaldığı görülmektedir. Fakat işletmelerin büyüme hızı arttıkça işletmelere ilişkin bağımsız denetçiler tarafından belirlenen kilit denetim konu sayılarında bir artış olduğu belirlenmiştir. Başka bir ifade ile işletmelerin büyüme hızları azaldıkça, kilit denetim konu sayılarının da azaldığı tespit edilmiştir.

7. SONUÇ

Araştırmada, Borsa İstanbul (BIST)’a kote olan işletmelerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konu sayıları ile denetim rotasyonu ve denetim gecikmesi arasındaki ilişki ele alınmıştır. Bu kapsamda BIST 30 endeksinde işlem gören işletmelerin 2017-2022 yılları arasında yayımladıkları yıllık finansal tablolar, faaliyet raporları, entegre raporlar ve bağımsız denetim raporlarından faydalanılmıştır. Çalışmada denetim rotasyonu; denetim firmalarının rotasyonu ve sorumlu denetçinin rotasyonu olmak üzere iki açıdan incelenmiştir. Denetim gecikmesinin belirlenmesinde mali yıl sonu kapanışı ile denetim raporunun sorumlu denetçiler tarafından imzalanmasına kadar geçen süre dikkate alınmıştır.

Denetçi raporu; tüm denetim sürecinin nihai ürünü olmakla birlikte ekonomiler, piyasalar ve işletmeler üzerindeki mevcut küresel etkileri nedeniyle denetçi raporunun önemi artmaktadır. Özellikle denetim görüşünün uygun şekilde değerlendirilmesi ve KDK’ların raporlanması önem arz etmektedir. Her işletmenin dinamikleri ve finansal durumları birbirlerinden farklılaştığı gibi, KDK’ları da farklılaşabilmektedir. KDK’ların denetçi raporuna dahil edilmesiyle işletmede en kritik noktalar açığa vurularak şeffaflık artmaktadır. Ayrıca finansal tablo kullanıcıları denetçinin ilgi çektiği kritik alanlara odaklanarak finansal karar alma davranışlarında değişikliklere gidebilmektedir.

Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre;

- Bağımsız denetim firmalarının rotasyonunun, kilit denetim konu sayıları üzerinde bir etkisi olmadığı belirlenmiştir.
- Denetçi rotasyonu ile kilit denetim konuları ile arasında bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir.
- Sorumlu denetçinin denetim raporunu imzalayana kadar geçen süreler ile işletme yaşının, kilit denetim konu sayıları üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı gözlemlenmiştir. Başka bir ifade ile kilit denetim konu sayılarının azlığı veya çokluğu denetim raporunun tamamlanma süresi ve işletme yaşına göre anlamlı olarak farklılaşmadığı görülmektedir.

- Kontrol değişkenleri olan işletme büyüklüğü ve büyüme hızı değişkenlerinin kilit denetim konu sayıları üzerinde anlamlı bir etkisi olduğu belirlenmiştir.

Denetim firması veya denetçi rotasyonunun kilit denetim konu sayıları üzerindeki bir etkisi olmadığı sonucu yorumlandığında, işletmelerde rotasyon gerçekleştiğinde yeni denetçilerin, mevcut kilit denetim konularını devam ettirmelerinden veya KDK'lar açısından önemli değişiklikler yapmadıklarından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca elde edilen sonuçlardan hareketle, düzenleyiciler, denetçiler ve yatırımcılara yönelik çıkarımlar ve birtakım öneriler sunulabilir. Örneğin düzenleyiciler daha kapsamlı veri setleri ve farklı yöntemlerle analizler yapılmasını teşvik ederek bu mekanizmaların işlevselliğini yeniden değerlendirebilir. Denetçiler açısından rotasyon politikalarının kilit denetim konuları ile doğrudan bir ilişki kurulmadığı bulgusu, denetçiler için bu politikaların uygulanmasında daha esnek davranılabileceğini gösterebilir. Bu ise, özellikle denetim maliyetlerinde azalmaya katkı sunabilir. Bunun yanında denetçilerin kilit denetim konularını daha iyi değerlendirebilmesi için mesleki gelişim ve sektörel uzmanlık eğitimlerine önem verilebilir. Son olarak yatırımcıların kilit denetim konularına dayalı olarak aldıkları kararların rotasyon politikaları veya denetim gecikmesinden bağımsız olabileceğini göstermektedir. Bunun yanında yatırımcılar işletme yönetiminden kilit denetim konularıyla ilgili hangi risklerin önceliklendirildiği ve bu risklerin nasıl yönetildiği gibi bilgiler talep edebilir. KDK ile denetim gecikmesi arasında anlamlı bir sonuca ulaşılamamasında ise; deneyimli denetim ekiplerinin, daha karmaşık ve çok sayıda kilit denetim konusunu daha hızlı ve etkili bir şekilde sonuçlandırmasının bir etken olduğu değerlendirilmektedir.

Kaynakça

Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W. Ve Habiburrochman, H. (2019). The Effect Of Company Characteristics And Auditor Characteristics To Audit Report Lag. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 129-144.

Abdullatif, M. ve Al-Rahahleh, A. S. (2020). Applying A New Audit Regulation: Reporting Key Audit Matters İn Jordan. *International Journal of Auditing*, 24(2), 268-291.

Abdullatif, M., Alzebdieh, R. ve Ballour, S. (2023). The Effect Of Key Audit Matters On The Audit Report Lag: Evidence From Jordan. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JFRA-07-2022> (Erişim Tarihi:10.06.2023)

Akdoğan, N., ve Kılıç, G. (2021). Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2019 Yılındaki Denetim Görüşleri, Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağı ve Kilit Denetim Konularının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(64), 1-18.

An, R., Li, W., Wang, D., Wang, Y., ve Yu, L. (2023). Do Key Audit Matters Affect Operating Activities? Evidence from inventory management. *Abacus*, 59(1), 300-339.

Arel, B., Brody, R. G. ve Pany, K. (2005). Audit Firm Rotation And Audit Quality. *The CPA Journal*, 75(1), 116-144

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

Baloğlu, G., & Çakalı, K. R. (2022). AUDIT Report Timeliness: Evidence From Turkey. *Journal of Research in Business*, 7(2), 316-334.

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, 09/03/2017 tarihli, 30002 sayılı Resmi Gazete

Brilakis, C. ve Demirakos, E. (2022). Does Audit Firm Change Affect Key Audit Matters (KAM)?. Available at SSRN 4283710.

Chen, L., Xiao, T., ve Zhou, J. (2023). Do Auditor Changes Affect The Disclosure Of Critical Audit Matters? Evidence From China. *Economic Modelling*, 122(2023), 1-16

Crabtree, A. D. (2004). An Empirical Investigation Of The Effects Of Earnings Predictability And Auditor-Client Relationships On The Bond Credit Market (Doctoral dissertation, Virginia Polytechnic Institute and State University).

- Gavious, I. (2007). Alternative Perspectives To Deal With Auditors' Agency Problem. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(4), 451-467.
- Gümrah, A., ve Taç, A. (2022). Denetim Raporu Gecikmesini Etkileyen Faktörler: Türkiye'deki Finans Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma. *Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), 78-94.
- Harber, M., Duboisée de Ricquebourg, A. ve Maroun, W. (2024, January). Costs and Benefits Of Mandatory Audit Firm Rotation: Initial Engagement Experience Of Audit Committee Chairs And Engagement Partners. *Accounting Forum*, 48 (1), 63-89.
- Hussin, N., Salleh, M. F., Ahmad, A. Ve Rahmat, M. M. (2023). The Association Between Audit Firm Attributes and Key Audit Matters Readability. *Asian Journal of Accounting Research*.
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AJAR-10-2022-0317/full/html> (Erişim Tarihi:14.06.2023)
- IAASB (2015), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditor-s-3> (Erişim Tarihi: 13.12.2024)
- Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kawamoto, C. T., Dantas, J. A. ve Antiqueira, J. R. M. (2021). The Relationship Between The Introduction Of Key Audit Matters And The Audit Delay in Brazil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(49). 92-110
- Knechel, W. R. ve Payne, J. L. (2001). Research Notes. Additional Evidence On Audit Report Lag. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 137– 146.
- Kurt, Y. (2022). Denetim Kalitesi Üzerinde Borçlanma Maliyetleri, Kaldıraç Oranları ve İşletme Büyüklüğünün Etkisi *Uluslararası Ekonomi İşletme ve Politika Dergisi*, 6(2), 298-316.
- Kwon, S. Y., Lim, Y. ve Simnett, R. (2014). The Effect Of Mandatory Audit Firm Rotation On Audit Quality And Audit Fees: Empirical Evidence From The Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167-196.
- Lin, H. L. ve Yen, A. R. (2022). Auditor Rotation, Key Audit Matter Disclosures, And Financial Reporting Quality. *Advances in accounting*, 57, 1-14.
- Lu, T. ve Sivaramakrishnan, K. (2009). Mandatory Audit Firm Rotation: Fresh Look Vs Poor Knowledge. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28, 71–91.
- Mihret, D. G., Kansal, M., Muttakin, M. B. ve Rana, T. (2022). The Auditing Profession And The Key Audit Matter Reporting Requirement. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 19(1), 107-125.
- Mohamad Naimi, M. N., Rohami, S. ve Wan-Hussin, W. N. (2010). Corporate Governance And Audit Report Lag İn Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 6(2), 57-84
- Mostafa Mohamed, D. ve Hussien Habib, M. (2013). Auditor Independence, Audit Quality And The Mandatory Auditor Rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2), 116-144.
- Murphy, P., McLaughlin, C. ve Elamer, A. A. (2023). Audit Partner Gender And The COVID-19 Pandemic: The Impact On Audit Fees And Key Audit Matters. *Journal of Financial Reporting and Accounting* [https://doi.org/10, 1108](https://doi.org/10.1108).
- Özcan, A. (2021). What Factors Affect The Disclosure Of Key Audit Matters? Evidence From Manufacturing Firms. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 149-161.
- Rahaman, M. M., Hossain, M. M. ve Bhuiyan, M. B. U. (2022). Disclosure of key audit matters (KAMs) in Financial Reporting: Evidence From An Emerging Economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/2042-1168> (Erişim Tarihi:11.06.2023)

- Ricquebourg, A. D. ve Maroun, W. (2023). How Do Auditor Rotations Affect Key Audit Matters? Archival Evidence From South African Audits. *The British Accounting Review*, 55(2023), 1-18
- Sakin, T. ve Kuzu Yıldırım, S. (2022). The Effect Of Key Audit Matters On Audit Report Lag And Determinants Of The Audit Report Lag: Turkish evidence. *Hitit Journal of Social Sciences*, 15(2), 549-566.doi: 10.17218/hititsbd.1168160
- Sarikaya, F. (2020). Değişen Bağımsız Denetim Yaklaşımı, Kilit Denetim Konuları Ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), 1-98
- Siregar, S. V., Amarullah, F., Wibowo, A. ve Anggraita, V. (2012). Audit Tenure, Auditor Rotation, And Audit Quality: The Case Of Indonesia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 5(1), 55-74.
- Suttipun, M. (2020). Factors Influencing Key Audit Matters Reporting in Thailand. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 26-39.
- Tabachnick, B. G. ve Fidell. L. S. (2007). Using Multivariate Statistics (5th ed.). Needham Heights, MA Allyn & Bacon
- Torres-Reyna, O. (2007). Panel Data Analysis Fixed And Random Effects Using Stata, Data And Statistical Services, Princeton University.
- Varıcı, İ., ve Çağırın, F. K. (2021). Kilit Denetim Konularına Etki Eden Faktörler: BIST KOBİ Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 87-106.
- Velte, P. ve Issa, J. (2019). The Impact Of Key Audit Matter (KAM) disclosure İn Audit Reports On Stakeholders' Reactions: A Literature Review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.
- Verho, E. (2021). The Effect Of Audit Firm Rotation On Key Audit Matters: Evidence from European Union. (Master's Thesis), Hanken School Of Economics. 1-71
- Wuttichindanon, S. ve Issarawornrawanich, P. (2020). Determining Factors Of Key Audit Matter Disclosure İn Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563-584.



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: 16, Sayı: 32, 173-188, 2025

Teorik Makale

A GUIDANCE AND ASSURANCE-BASED INTERPRETATION OF THE INTERNAL AUDITING PROFESSION FROM A PROPHETIC PERSPECTIVE

(PEYGAMBERİ PERSPEKTİFTEN REHBERLİK VE GÜVENCE TEMELLİ İÇ DENETİM MESLEĞİNİN YORUMU)

Ahmet EFE¹

ABSTRACT

This study investigates the parallels between the macro-level guidance functions of prophets in Islam and the micro-level institutional responsibilities of internal auditors, grounded in a Qur'anic perspective. It posits that both roles share core functions, such as conveying messages to specific audiences, assessing and evaluating risks, and providing guidance for reasonable assurance. The central hypothesis is that the prophetic roles-encompassing the delivery of glad tidings, warnings, and serving as exemplary models for humanity-mirror the professional duties of internal auditors. By analyzing the prophetic functions of delivering divine messages and offering moral and ethical guidance, the study elucidates their relevance to the internal audit profession. It explores how internal auditors, tasked with assessing risk management processes, evaluating internal controls, and ensuring robust governance and risk management, can benefit from the prophetic model. The study underscores that understanding the alignment between the prophetic and auditing functions can yield profound insights into the internal audit profession. It advocates for internal auditors to deeply engage with the essence of prophethood (hakikat-ı nubuvvet) and diligently practice the Sunnah of the Prophet Muhammad (A.S.M). By doing so with an extra illumination and motivational innovation, auditors can enhance their practice with the highest standards of guidance, leadership, and ethical conduct, thus adding genuine value to their profession and organizations.

Keywords: Prophets, Internal auditing, Qur'anic perspective, Glad tidings and warnings, Role model.

Jell Codes: H83, M42, P16, Z12

ÖZ

Bu çalışma, İslam'daki peygamberlerin makro düzeydeki rehberlik fonksiyonları ile iç denetçilerin mikro düzeydeki kurumsal sorumlulukları arasındaki benzerlikleri, Kur'an perspektifinden yola çıkarak incelemektedir. Her iki rolün de belirli kitlelere mesaj iletme, riskleri değerlendirme ve makul güvence sağlama gibi temel işlevleri paylaştığını öne sürülmektedir. Hipotez, peygamberlik rollerinin-müjdeleme, uyarı yapma ve insanlık için örnek teşkil etme-iç denetim profesyonel görevlerini yansıttığı noktada kurgulanmıştır. Peygamberlik fonksiyonlarının ilahi mesajları iletme ve ahlaki ve etik rehberlik sağlama yönünden analiz edilmesi, bu rollerin iç denetim mesleğine rehberlik ilişkisini aydınlatmaktadır. Çalışma, iç denetçilerin risk yönetimi süreçlerini değerlendirme, iç kontrolleri analiz etme ve sağlam yönetişim ile risk yönetimini sağlama görevlerinde peygamberlik modelinden nasıl yararlanabileceklerini araştırmaktadır. Peygamberliğin sağladığı rehberlik ve önderliğin iç denetim işlevleri arasındaki uyumun anlaşılmasının iç denetim mesleğine derinlemesine içgörüler kazandırabileceğini vurgulamaktadır. İç denetçilerin peygamberliğin özüne (hakikat-ı nubuvvet) derinlemesine vakıf olmalarını ve Peygamber Muhammed'in (S.A.V) sünnetini titizlikle uygulamalarını teşvik etmektedir. Bu şekildeki ekstra aydınlanma ve yenilikçi motivasyonla, denetçilerin rehberlik, liderlik ve etik davranış standartlarını en yüksek düzeyde tutarak mesleklerine ve organizasyonlarına gerçek bir değer katabilecekleri savunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Peygamberler, İç denetim, Kur'an perspektifi, Müjdeleme ve uyarılar, Rol model

Jel Sınıflandırması: H83, M42, P16, Z12

¹ Doç.Dr., CISA, CRISC, PMP, Senior Regional Risk Management Officer, IFRC Europa, ORCID: 0000-0002-2691-7517, icciacag@gmail.com

1. INTRODUCTION

In Islamic belief, prophets were divinely chosen by Allah to guide humanity toward the right path and deliver His message. This paper seeks to explore the profound connection between the key functions of the prophets in Islam and the ideals of the internal auditing profession. The study raises a crucial question: *Why should internal auditors look beyond established professional standards and draw inspiration from the spiritual and ethical guidance of the prophets?* While the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing set important benchmarks for auditors, they lack the deeper moral and spiritual dimension that prophetic guidance offers. This paper argues that adopting a prophetic approach to internal auditing not only aligns with the technical requirements of the profession but also elevates it by fostering a higher sense of ethical responsibility, justice, and accountability—values that are essential in the pursuit of transparent and effective governance.

Drawing from the Quran, Hadiths, and the innovative commentary found in the *Risale-i Nur*, this study is the first of its kind to investigate the potential connections between prophetic functions and internal auditing from a Qur'anic perspective. The hadith, *"Indeed, the scholars are the heirs of the prophets. The prophets do not leave behind gold and silver coins; rather, they leave knowledge as their inheritance. Whoever takes this knowledge has taken a vast portion of fortune"* (Sahih Bukhari, Ilm 10; Abu Dawood, Ilm 1; Tirmidhi, Ilm 19; Ibn Maja, Muqaddima 17), serves as the methodological foundation of this inquiry. This hadith sheds light on the responsibility of internal auditors, who, much like scholars, are tasked with guiding organizations toward ethical and transparent practices.

Unlike previous studies in the literature, this paper introduces a new perspective by positioning internal auditors as modern-day inheritors of prophetic functions, blending technical expertise with a moral commitment to ethical governance. This genuine study offers a fresh perspective that has yet to be explored in academic discourse, opening up new possibilities for how internal auditors can elevate their role by aligning with both divine guidance and international standards.

1.1. Research Question

"How can the prophetic functions of guidance, assessment, and assurance in Islam, as conveyed in the Qur'an, inform and enhance the ethical and professional practices of internal auditors?" This question aims to explore the potential parallels between the roles of prophets and internal auditors, seeking insights into how the prophetic model can influence the internal audit profession from an ethical and functional standpoint.

1.2. Research Assumptions

We have defined 5 congruent and complementary assumptions valid for the research hypothesis:

1. Internal auditors, recognized as the most knowledgeable and insightful individuals within their organizations, hold a distinctive role akin to that of an "alim" (a scholar or guide), guiding their institutions with expertise and integrity.
2. The Quran highlights the essential role of prophets as bearers of good news and warnings, serving as exemplary role models for all humanity. This prophetic function extends beyond religious boundaries, offering a universal framework of leadership and ethical guidance that can be applied in various professional domains.
3. The teachings and Sunnah of the Prophet are not only valuable to Muslim auditors but offer fruitful insights to auditors of other faiths as well.

1.3. Research Hypothesis

The study hypothesizes that the functions of prophets in Islam, particularly their roles in providing guidance, assessing risks, and offering assurance as described in the Qur'an, can inform and enhance the ethical and professional practices of internal auditors with a spiritual perspective. By examining the similarities between the prophetic functions of guidance and the responsibilities of internal auditors, such as conveying critical messages, mitigating risks, and ensuring effective governance, the study suggests that the prophetic model can serve as an innovative and inspirational guide and illuminative motivation for internal auditors in their professional conduct and practice.

1.4. Limitations

Prophets, as described in the Qur'an, operate as divinely guided individuals who serve without seeking material compensation, as highlighted in Surah An'am (6:90): *"Those were the (prophets) who received Allah's guidance: Copy the guidance they received; Say: 'No reward for this do I ask of you: This is no less than a message for the nations.'"* In contrast, internal auditors are affiliated with their institutions, perform their duties within the constraints of organizational structures, and are remunerated for their work. This affiliation and monetary benefits introduce potential conflicts of interest and practical limitations that may hinder the direct application of the prophetic model.

2. PROPHETS AS BEARERS OF GLAD TIDINGS AND WARNINGS TO THE REAL RISKS

The role of Prophets as Bearers of Glad Tidings and Warnings is a cornerstone of celestial religions such as Judaism, Christianity, and Islam. These divine messengers were appointed to guide humanity, communicating God's will and offering direction throughout history (Smith, 1991). In Judaism, Prophets like Moses, Isaiah, and Jeremiah were essential in conveying divine messages to the Israelites. They provided hope and reassurance during times of adversity and warned against disobedience to God's commandments, highlighting the repercussions of sin (Freedman & Simon, 2000; Cohn-Sherbok, 1996). Christianity acknowledges the significant role of prophets in the Old Testament and their preparatory work for Jesus Christ, the ultimate messenger and Son of God. The New Testament describes Jesus' mission as fulfilling Old Testament prophecies and establishing a new covenant through his teachings, death, and resurrection (Brown, 1997). Jesus, as a bearer of glad tidings, preached love, forgiveness, and salvation, while also warning his followers to repent and live righteously (Stassen & Gushee, 2003).

In Islam, Prophets such as Adam, Noah, Abraham, Moses, Jesus, and Muhammad are recognized by the Quran as chosen individuals tasked with delivering God's messages and they cannot assume any of the names or attributes of God. They provided glad tidings of divine rewards for those who adhered to God's commandments and warned of the consequences of disbelief and disobedience (Sachedina, 1988; Quran 2:25; 4:57; 7:96; 10:13; Rippin, 2005).

The ayah "*And We have sent you (Muhammad SAW) not but as a mercy for the Alameen (mankind, jinns, and all that exists)*" (Al-Anbiya' 21:107) emphasizes the profound impact of compassion and ethical guidance. This verse can be seamlessly connected to the attributes and approach of internal auditors when viewed through the lens of prophetic guidance. Prophet Muhammad (peace be upon him) declared, "*I am the bearer of glad tidings and warnings*" (Sahih Bukhari, Hadith 801). His role, along with those of other prophets like Noah, illustrates the multifaceted nature of prophetic missions, encompassing both guidance and warning. The hadith "*I was only sent to perfect good character*" (Muwatta, Husnül Halk, 8; Ahmad ibn Hanbal, 2/381), emphasizes the importance of moral and ethical conduct as fundamental to the teachings of Islam.

The Quranic view reinforces this role: Surah Al-Baqarah (2:146) acknowledges Muhammad's task of guiding those lost in their spiritual journey. Similarly, Surah Al-An'am (6:124) highlights the prophets' chosen status and their role in delivering Allah's message, regardless of acceptance.

Thus, the role of Prophets as bearers of glad tidings and warnings is central to the teachings of Judaism, Christianity, and Islam. They provided hope, guidance, and admonition, fostering moral and ethical behavior to strengthen humanity's connection with the divine. (Momen, 2009).

2.1. Prophets As Role Models

Prophets in Judaism, Christianity, and Islam have served as exemplary figures guiding humanity towards righteousness. Their lives and teachings set moral standards that continue to influence their followers (Esposito, 2011).

In Judaism, prophets like Moses, Isaiah, and Jeremiah played crucial roles in guiding the Israelites and upholding divine principles (Peters, 2004). In Christianity, Jesus Christ's life and teachings represent the highest moral standards, emphasizing love, compassion, and forgiveness. In Islam, Prophet Muhammad is considered the ideal human model, with his character embodying the ultimate standard of ethical conduct (Quran 33:21; Brown, 2009).

2.2. Prophets As Intermediaries

In Judaism, Christianity, and Islam, prophets served as intermediaries between God and humanity, delivering divine revelations and guiding their communities towards righteousness. In Islam, prophets like Muhammad also act as intercessors, seeking Allah's forgiveness for their followers. As Muhammad stated, "*My intercession will be for the people who committed major sins among my ummah*" (Sahih Bukhari, Hadith 347). The Qur'an describes prophets as messengers sent by Allah to uphold justice and deliver clear guidance (Qur'an 57:25).

2.3. Prophets As Conveyors of Divine Revelation

In Islam, prophets like Adam, Noah, Abraham, Moses, Jesus, and Muhammad were chosen by Allah to deliver divine revelations and guide humanity. The Qur'an affirms this role, stating, "*Indeed, We have sent revelation to you (O Muhammad) as We sent revelation to Noah and the prophets after him*" (Qur'an 4:163). Prophets conveyed divine wisdom and directed people to worship Allah and follow His commands (Qur'an 21:107).

3. AN ASSESSMENT AND EVALUATION FOM RISALE-I NUR PERSPECTIVE

The Risale-i Nur Collection, authored by the esteemed Ottoman-Turkish scholar Bediuzzaman Said Nursi, is a compendium of Islamic theological works. We have found from his works plenty of sources for the qualities and attributes of the Prophet. Nursi's writings emphasize the indispensable role of the Prophet Muhammad (pbuh) in guiding humanity through both spiritual and worldly challenges (Nursi, *The Words*, 329). Nursi further elucidates that the path to attaining the highest purpose for humans—love and approval from Allah—lies in following the Prophet's (pbuh) way and emulating his sunnah (Nursi, *The Letters*, 186).

According to Nursi, the sharia brought by the Prophet (pbuh) maintained a balance within the natural laws and social order. This innate harmony between Islam and the natural world underscores Islam's role as an intrinsic and stabilizing force for humanity (Nursi, *İşaratul İcaz*, 271). Nursi highlights the Prophet's (pbuh) ability to answer humanity's most profound existential questions—"What are you? Where are you coming from? Where are you going?"—providing a comprehensible and satisfactory response that addresses the wonderment of the human intellect (Nursi, *The Letters*, 336).

The Risale-i Nur meticulously outlines the attributes of Prophet Muhammad (pbuh), presenting around 150 qualities that define his character and personality. These are some of the attributes of Prophet Muhammad mentioned by Risale-i Nur, which are all collected from Kuran and Hadiths and provide a detailed description of his personality and character. Here is a brief depiction of each of them:

1. A'dâsının Tasdikiyle En Mükemmeli (ASM) (Nursi, *The Letters*, p.216): The most perfect one, confirmed by even his adversaries.
2. Abd-i Mahsus (A.S.M) (Nursi, *The Words*, p.563): The chosen servant.
3. Âhîrzaman Nebisi (Nursi, *Barla*, p.L222): Being the prophet of the end times.
4. Âlem-i Bâkîdeki Hayat-ı Dâime (Nursi, *The Flashes*, p.633): Guiding the organization towards a sustainable future.
5. Âyine-i Samedanî (The mirror of the heavens) (Nursi, *The Lights*, p.317): The Prophet Muhammad reflected the qualities of the divine and was a shining example of righteousness and piety.
6. Benî-Âdem'in Medâr-ı Şerefi (Nursi, *The Letters*, p.220): The legendary source of the sons of Adam.
7. Bir Saadet-i Ebediyenin Muhbiri, Müjdecisi (Nursi, *The Letters*, p.199): The messenger and herald of good news for o the eternal life.
8. Bürhan-ı Bâhir (A.S.M) (Nursi, *The Letters*, p.197): Clear evidence, which can be reflected in an internal auditor's ability to provide objective and clear evidence to support their conclusions.
9. Bürhan-ı Hak (A.S.M) (Nursi, *The Letters*, p.199). The righteous proof. This is why auditors should base their findings and suggestions on sufficient, appropriate and relevant audit evidence and proofs.
10. Bürhan-ı Nâtkî (The Persuasive Proof of the Speaker) (Nursi, *The Letters*, p.197): The Prophet's ability to persuade people can be seen as a quality that internal auditors should possess to gain buy-in and effect change within an organization.
11. Bürhan-ı Nâtk-ı Sâdik ve Musaddak (Nursi, *The Letters*, p.192): The truthful and trustworthy miracle speaker and verifier.
12. Bütün Enbiya ve Evliyadan Mürekkebe Bir Halka-i Zikrin Serzâkiri (Nursi, *The Letters*, p.197). The Guide of a Circle of Remembrance Composed of All Prophets and Saints. That mean the internal auditors should not be lonely but be a part of circle in their organization.
13. Bütün Enbiyanın Vârisi (ASM) (Nursi, *The Letters*, p.335): The inheritor of all prophets.
14. Bütün Enbiyaya Reis (Nursi, *The Letters*, p.197): The leader to all prophets.
15. Bütün Evliyaya Seyyid (Nursi, *The Letters*, p.197): The guide to all saints.
16. Bütün İnsanlara Hatib (Nursi, *The Letters*, p.197): The preacher to all people.
17. Bütün Maksudların Medâr-ı Zuhûru (Nursi, *The Words*, p.580): Guiding the organization towards achieving its goals.
18. Bütün Resullerin Ekmeli (ASM) (Nursi, *The Letters*, p.316): The perfection of all prophets.
19. Bütün Tabakât-ı Kâinata Nâzır (Nursi, *The Words*, p.563): The observer of all levels of creation.

20. Bütün Tecelliyât-ı İlâhiyeye Mazhar (Nursi, The Words, p.563): The manifestation of all divine attributes.
21. Bütün Zîruhlarnın Nuru (Nursi, Emirdağ-1, p.176): The light of all souls, representing the Prophet's guidance for all of humanity.
22. Dâmen-i Muallâ (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.27): The highest of all.
23. Dellâl-ı A'zam (Nursi, The Lights, p.317): The greatest guide, representing the Prophet's role as the greatest of all guides.
24. Dellâl-ı Vahdaniyet ve Saadet (Nursi, The Letters, p.192): The guide who led people towards the oneness of Allah and eternal happiness.
25. Din ve Şeriat-ı İslâmiyenin Sahibi (ASM) (Nursi, The Letters, p.435): The owner of the Islamic religion and Sharia.
26. Efdal-ül Halk (The best of creation) (Nursi, The Letters, p.N186): The Prophet Muhammad was the pinnacle of human excellence, with virtues and qualities that surpassed all others.
27. Ekmel-ül Halk (Nursi, The Letters, p.N48): Being the pinnacle of creation.
28. En Nuranî Bir Semere-i Şecere-i Hilkat (Nursi, The Letters, p.199): The most luminous fruit of the tree of creation.
29. En Yüksek Hasletleri Taşıyan Bir Şahsiyet (Nursi, The Flashes, p.632): Demonstrating the highest standards of behavior and ethics.
30. Eşref-i Mahlûkat (The most honorable of all creatures) (Nursi, Barla, p.L29): The Prophet Muhammad was the most honorable of all creatures, with a dignity and grace that inspired awe in all who knew him.
31. Fahr-i Âlem (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.118): The guide and leader of the entire world.
32. Fahr-i Cihan (The light of the world) (Nursi, Barla, p.L26): The Prophet Muhammad brought light to a world that was filled with darkness and ignorance.
33. Fahr-ı Kâinat (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.202): The honor of the universe.
34. Fahri Nebiyy-i Efhâmımız (Nursi, Barla, p.L296): Being our beloved and respected prophet of our understandings.
35. Ferd-i Ferîd (Nursi, The Letters, p.N31): Being a unique and exceptional individual.
36. Ferd-i Mümtaz (Nursi, The Words, p.71): The unique individual, representing the Prophet's unparalleled position as the most beloved and honored of all creation.
37. Ferîd-i Kevn ü Zaman (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.202): The unique personality of the time and creation.
38. Furkan-ı A'zam'ın İsm-i A'zamı (Nursi, The Lights, p.328): Being a role model of integrity and honesty.
39. Habîb-i A'zam (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.503): The greatest beloved. That mean the internal auditors should be amongst the loved ones not the hated in their organization.
40. Habîb-i Ekrem (The most beloved) (Nursi, The Words, p.620): The Prophet Muhammad was the most beloved of all beings, with a kindness and compassion that touched the hearts of all who knew him.
41. Habib-i Rabb-ül Âlemîn (Nursi, The Letters, p.304): The beloved of the Lord of all the worlds.
42. Habib-i Rahmanî (The beloved of the Merciful) (Nursi, The Lights, p.317): The Prophet Muhammad was deeply loved by God and had a special relationship with Him.
43. Habib-i Yezdan (The beloved of God) (Nursi, Barla, p.L26): The Prophet Muhammad had a special place in the heart of God and was deeply loved by Him.
44. Habîbullah (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.220): Beloved of God, which can be reflected in an internal auditor's commitment to ethical principles and upholding the values of the organization they serve.
45. Hakikatın En Parlak Sirâcı (Nursi, The Letters, p.193): The brightest guiding light of the truth.
46. Hakk'ın En Münevver Bûrhanı (Nursi, The Letters, p.193): The most illuminated and bright proof of the truth.

47. Hatîb-i Kudî (Nursi, The Letters, p.N23): The holy preacher, representing the Prophet's role as a source of divine guidance and inspiration.
48. Hayatın Hayatı (Nursi, Emirdağ-1, p.176): The life of life, representing the Prophet's importance as the source of guidance and wisdom for all humanity meaning that his life brought the real life to humanity.
49. Hikmet-i Âlemin Şârihi (The Legislator of the World's Wisdom) (Nursi, The Letters, p.193): As the Prophet was the legislator of the world's wisdom, internal auditors must also possess wisdom and expertise in their field to provide objective and independent assessments.
50. Hoca-i Kâinat (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.118): The teacher of the universe who imparted knowledge and wisdom to his followers.
51. İki Cihan Serveri (Nursi, Kastamonu, p.L53): Being a leader of both worlds.
52. İki Cihanın En Parlak Bir Güneşi (Nursi, The Words, p.459): The brightest sun of both worlds.
53. İki Cihanın Sultanı (ASM) (Nursi, The Letters, p.435): The king of both worlds.
54. İmam-ül Evliya Ve'l-Ülema (Nursi, The Letters, p.N53) Being a leader and guide for the wise and righteous.
55. İmam-ül Müttakîn (The leader of the righteous) (Nursi, The Letters, p.N201): The Prophet Muhammad led by example and was a model of righteousness for others to follow.
56. İslâmiyetin Menbâi (Nursi, The Words, p.448): The source of Islam and peace.
57. İsm-i A'zam'ın Tecellî-i A'zamının Mazharı (Nursi, Emirdağ-1, p.176): The manifestation of the greatest name (of God), representing the Prophet's connection to the divine.
58. İsm-i Ferd'in Cilve-i A'zamının Bir Âyinesi (Nursi, The Lights, p.328): Displaying a remarkable character and personality.
59. Kâinat Ağacının En Münevver ve Mükemmel Meyvesi (Nursi, The Letters, p.193): The most illuminated and perfect fruit of the tree of creation.
60. Kâinatın Çekirdek-i Aslîsi (Nursi, Emirdağ-1, p.176): The original seed of the universe, representing the Prophet's importance as the first and greatest of all creation.
61. Kâinatın Hayatı (Nursi, Emirdağ-1, p.176): The life of the universe, representing the Prophet's role as a guide for all of creation.
62. Kâinatın İllet-i Gâiyesi (The Purpose of the Universe) (Nursi, The Letters, p.193): Just as the Prophet understood the purpose of the universe, internal auditors must understand the organization's purpose to align their efforts with the organization's goals and objectives.
63. Kemalât-ı İnsaniyeyi Câmi (Nursi, The Words, p.563): The comprehensive perfection of humanity.
64. Kitab-ı Kebîrin Âyet-i Kübrâsı (The Greatest Sign of the Great Book) (Nursi, The Letters, p.197): The Prophet's ability to interpret the great book's signs can be seen as an attribute that internal auditors should possess in interpreting data and providing insights.
65. Künûz-u Esmâ-i İlâhiyenin Keşşafı, Göstericisi (Nursi, The Letters, p.199): Discovery and demonstrator of all treasures of the names of God.
66. Kur'an'ın Mübelliği (Nursi, The Lights, p.84): The proclaimer of the Quran, representing the Prophet's role as the one who conveyed God's message to humanity.
67. Lütf-u Rahmetinin Bir Parlak Misali (Nursi, The Flashes, p.633): Being a model of kindness and mercy.
68. Ma'bûd-u Bilhakk'ın En Hâlis Abdi (Nursi, The Letters, p.194): The most sincere slave of God.
69. Maden-i Kemalât (Nursi, The Letters, p.192): The mine of virtues and perfections.
70. Mâden-i Şefkat (Nursi, The Lights, p.382): Showing compassion and empathy towards stakeholders.
71. Mahbûb-u Kulûb (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): The love of hearts.

72. Mahlûkat İçinde En Mümtaz Şahsiyet (Nursi, The Letters, p.304): The most distinguished personality among all creatures.
73. Mahlukatın En Müntehab ve En Müstesnası (Nursi, The Flashes, p.6): Being a unique and exceptional leader.
74. Marziyat-ı İlâhiyenin Mübelliği (Nursi, The Words, p.563): The conveyer of divine intentions.
75. Masnuat İçinde En Mükemmel Ferd (Nursi, The Letters, p.304): The most perfect of all created beings.
76. Meb'us-u Âlem (The envoy to all nations) (Nursi, Barla, p.L40): The Prophet Muhammad was sent as a messenger to all nations, and his message of love and compassion has resonated with people of all cultures and backgrounds.
77. Mehâsin-i San'at-ı Rabbaniyenin Vassafı (The Connoisseur of Divine Artistic Perfections) (Nursi, The Letters, p.193): The Prophet's ability to appreciate divine artistic perfections can be seen as a trait that internal auditors should possess, i.e., an eye for detail to identify opportunities for improvement.
78. Mehbit-i Vahy-i İlâhî (Nursi, The Letters, p.N53): Being an advocate for divine revelation.
79. Melek, Cinn ve Beşerin Seyyidi (Nursi, The Letters, p.193): The master of angels, jinns, and humans.
80. Mevcudatın Akılca En Parlağı (Nursi, The Letters, p.216): The brightest in intellect of all creatures.
81. Mevcudatın En Büyük Kumandanı (ASM) (Nursi, The Letters, p.216): The greatest commander of all creatures.
82. Mevcudatın En Meşhuru (ASM) (Nursi, The Letters, p.216): The most famous of all creatures.
83. Mevcudatın En Namdar Hâkimi (ASM) (Nursi, The Letters, p.216): The most renowned ruler of all creatures.
84. Mevcudatın Sözcü En Yükseği (ASM) (Nursi, The Letters, p.216): The highest in word of all creatures.
85. Mevcudattaki Kemalâtın En Mükemmel Enmûzeci (The Perfect Exemplar of All Existence's Perfections) (Nursi, The Letters, p.193): The Prophet's exemplary nature is a standard that internal auditors should strive to emulate in their work.
86. Misâl-i Muhabbet (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): An example of devotion and passion.
87. Mu'cizat-ı Bâhire Sahibi (Nursi, The Letters, p.192): The possessor of extraordinary and visible miracles.
88. Muallim-i Ahlâk-ı Âliye (Nursi, The Letters, p.192): The teacher of high moral values and ethics.
89. Muallim-i Ekber (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.219): The biggest teacher and tutor.
90. Muallim-i Ekmel (Nursi, The Lights, p.317): The perfect teacher, representing the Prophet's role as a teacher of divine wisdom and guidance.
91. Muallim-i Ukûl (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): Teacher of intellects, which can be reflected in an internal auditor's ability to educate employees on how to improve their decision-making processes.
92. Muammâ-yı Hilkatin Keşşafı (The Unveiler of the Mystery of Creation) (Nursi, The Letters, p.193): The Prophet's ability to unveil the mystery of creation can be likened to an internal auditor's role in uncovering potential risks and issues within an organization.
93. Müezzîn-i A'zam (A.S.M) (Nursi, The Words, p.739): Serving as a communicator between different stakeholders.
94. Muhabbet-i Rabbâniyenin Misali (Nursi, The Letters, p.193): The personification of divine love.
95. Muhammed-ül Emin (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.135): The trustworthy and reliable person who never broke his promises.
96. Muhatab-ı Hâss (Nursi, The Letters, p.N31): Addressing specific stakeholder needs.
97. Muhibir-i Sadık (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.57) : The truthful messenger who conveyed the message of Allah without any alteration.
98. Muktedâ-yı Küll (Nursi, The Lights, p.131): The perfect example for all creation, representing the Prophet's importance as a guide for all of humanity.

99. Mürebbi-i Nüfus (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): The instructor of souls.
100. Mürşid-i Hârika (Nursi, The Letters, p.N25): Guiding stakeholders towards transformative change.
101. Mürşid-i İmanî (Nursi, The Letters, p.N24): Guiding stakeholders towards a faithful and moral life.
102. Mürşid-i Kâmil (Nursi, The Letters, p.N24): The perfect guide, representing the Prophet's role as the ideal model for human behavior.
103. Mürşid-i Mutlak (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.311): The ultimate guide.
104. Mürşid-i Umumî (Nursi, The Letters, p.N23): The universal guide, representing the Prophet's role as a guide for all of humanity.
105. Nebiyy-i Akdes (Nursi, The Flashes, p.670): Serving as a sacred messenger.
106. Nebiyy-i Ümmî (Nursi, Muhakemat, p.8): The unlettered prophet, representing the Prophet's humility and simplicity.
107. Nebiyy-i Zîşan (Nursi, The Letters, p.N86): Being a revered and respected messenger.
108. Nurânî Bürhan-ı Tevhid (Nursi, The Letters, p.198): The luminous proof of the Unity.
109. Peygamber-i Zîşan (ASM) (Nursi, The Letters, p.467): The most noble prophet.
110. Rahmetenli'l-Âlemîn (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.311): The mercy for all the worlds.
111. Rahmet-i Bînihâyenin Kâşifi ve İlâncısı (Nursi, The Letters, p.199)
112. Rahmet-i İlâhiyenin Timsali (Nursi, The Letters, p.193): The embodiment of divine mercy.
113. Rehber-i Ekber (Nursi, The Lights, p.317): The greatest guide, representing the Prophet's unique position as the greatest and most perfect of all guides.
114. Rehber-i Ekmel (Nursi, The Lights, p.131): The perfect guide, representing the Prophet's role as the guide for all of humanity.
115. Reis-i Âlem (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.169): The chief and head of the world who led by example.
116. Reis-i Muhterem (The honorable leader) (Nursi, The Letters, p.N42): The Prophet Muhammad was a respected and admired leader who inspired others to follow his example.
117. Resul-i Müctebâ Aleyhi Ekmel-üt Tâhâ (Nursi, Barla, p.L46) Being the most perfect messenger.
118. Resul-i Rabb-il Âlemîn (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.162): The messenger of the Lord of the Worlds who brought the divine message to humanity.
119. Resul-i Rahman (The messenger of the Merciful) (Nursi, The Letters, p.N216): The Prophet Muhammad was chosen by God to deliver His message to humanity and guide them to the right path.
120. Resul-i Zîşan (Nursi, The Letters, p.N88): Being a renowned divine envoy.
121. Risâlet Güneşi (A.S.M) (Nursi, The Words, p.512): The sun of prophethood.
122. Saadet-i Ebediye Müjdecisi (Nursi, The Letters, p.192): The bearer of glad tidings of eternal happiness.
123. Şâh-ı Levlâk (Nursi, Barla, p.L209) Being the king of kings.
124. Sahib-i Mi'rac (A.S.M) (Nursi, The Words, p.512): The owner of the ascent.
125. Şahid-i Sâdık (Nursi, The Letters, p.N53): Being a truthful witness.
126. Saltanat-ı İlâhiyenin Dellâlı (The Guide to the Divine Sultanate) (Nursi, The Letters, p.193): Just as the Prophet guided people to the divine sultanate, internal auditors guide organizations to comply with ethical principles, professional standards, and best practices.
127. Saltanat-ı Rubûbiyetin Dellâlı (Nursi, The Words, p.563): Acting as a guide and intermediary between the management and stakeholders.

128. Saltanat-ı Rububiyetin Mehasininin Dellâlı, Seyircisi (Nursi, The Words, p.563): The broker and spectator of the beauties of management of the kingdom.
129. Saltanat-ı Rububiyetin Mehasininin Dellâlı, Seyircisi (Nursi, The Letters, p.199): Witness to the sovereignty of the Lord, which can be reflected in an internal auditor's ability to act as a witness and intermediary to ensure that an organization is following the appropriate governance and control processes.
130. Sebeb-i Hilkat-ı Eflâk (Nursi, The Letters, p.304): The reason for the creation of the universe.
131. Şefîu'l Müznibîn (Nursi, Barla, p.L219): The intercessor for sinners, representing the Prophet's role as a mediator between humanity and God.
132. Şefkat ve Muhabbetinin Bir Belîğ Lisânı (Nursi, The Flashes, p.633): Communicating love and compassion effectively.
133. Semâ-i Risâletin Şemsi (Nursi, Barla, p.L148): The sun of prophethood, representing the Prophet's role as the source of guidance and enlightenment for all of humanity.
134. Semâ-yı Risâletin Kamer-i Münîri (Nursi, The Letters, p.210)
135. Şems-i Hidayet (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): The sun of guidance, which can be seen in an internal auditor's ability to provide guidance and direction to an organization on how to improve its operations.
136. Şeref-i Nev-i İnsan (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.202): The honor of the human kind.
137. Server-i Kâinat (Nursi, Muhakemat, p.7): The master of the universe, representing the Prophet's authority and leadership over all creation.
138. Seyyid-i Kâinat (The leader of all creation) (Nursi, Barla, p.L29): The Prophet Muhammad was a leader not only for humanity but for all of creation, and his teachings have had a profound impact on the world.
139. Seyyid-ül Âlemîn (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.135): The leader and master of all creation.
140. Seyyid-ül Beşer (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.169): The master and leader of all humans.
141. Seyyid-ül Enam (The master of all prophets) (Nursi, The Letters, p.N186): The Prophet Muhammad was the greatest of all prophets and was sent as a mercy to all of humanity.
142. Seyyid-ül Kevneyn (Nursi, Barla, p.L35): Being a leader of both worlds.
143. Seyyid-ül Mürselîn (Nursi, Barla, p.L152): The leader of all prophets, representing the Prophet's unique position as the final and greatest of all prophets.
144. Sıdk Ve Hayır ve Hakkın Dellâlı ve Nümunesi (Nursi, The Words, p.490): The exemplar of truth, goodness, and justice.
145. Sultan-ı Ervah (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): Sultan of souls, which can be seen in an internal auditor's ability to act as a guardian of an organization's reputation and culture.
146. Sultan-ı Ezel ve Ebed'in En Büyük Yâveri (ASM) (Nursi, The Letters, p.91): The greatest companion of the Lord of eternity.
147. Sultan-ı Ezel ve Ebed'in Mübelliği ve Elçisi (The Messenger and Announcer of the Eternal Sultan) (Nursi, The Letters, p.194): The Prophet's role as a messenger and announcer of the eternal sultan is analogous to an internal auditor's role in communicating their findings and recommendations to stakeholders.
148. Sultan-ı Levlâk (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.160): The king of kings who ruled over the hearts of people.
149. Sultân-ül Evliya (The king of the saints) (Nursi, The Words, p.620): The Prophet Muhammad was a spiritual leader who inspired others to become saints themselves.
150. Tercüman-ı Kelâm-ı Ezelî (Nursi, The Letters, p.193): The translator of the eternal words of Allah.
151. Tercüman-ı Zîşan (Nursi, The Flashes, p.581): Being an effective communicator.
152. Tılsım-ı Kâinatın Keşşafı (The discoverer of the mystery of the universe) (Nursi, The Lights, p.317): The Prophet Muhammad had a deep understanding of the world around him and was able to see the interconnectedness of all things.

153. Tılsım-ı Kâinatın Miftahı (The Key to the Universe's Mystery) (Nursi, The Letters, p.193): Just as the Prophet had a deep understanding of the universe and its workings, internal auditors must have a comprehensive understanding of the organization's operations to provide value and improve its effectiveness.
154. Timsâl-i Rahmet (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): The reflection of mercy.
155. Umum Ehl-i Cennet'in Reisi (Nursi, The Words, p.572): Setting an example of righteousness and morality.
156. Umum Melâikenin Makbulü (Nursi, The Words, p.572): Being respected and revered by all stakeholders.
157. Umum Mü'minlerin İmamı (Nursi, The Words, p.572): Serving as a leader and guide for all stakeholders.
158. Üstad-ı A'zam (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.219): Great teacher, which can be seen in an internal auditor's ability to teach and provide guidance to employees on best practices and ethical standards.
159. Üstad-ı Küll (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.307): The master and teacher of all creation.
160. Üstad-ı Mutlak (Nursi, The Lights, p.131): The absolute teacher, representing the Prophet's role as the perfect model of human behavior.
161. Üstad-ül Beşer (Nursi, İşaratul İcaz, p.106): Being a teacher and guide for humanity.
162. Vesîle-i Saadet (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.199): The conveyer of welfare.
163. Vesile-i Saadet-i Dâreyin (Nursi, The Letters, p.304): The means for the happiness of both worlds.
164. Zât-ı Ekrem (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.90): The noble and dignified personality who commanded immense respect from his followers.
165. Zât-ı Kudsî (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.110): The holy and pure person who was protected from all sins.
166. Zât-ı Muallâ (Nursi, The Letters, p.N23): The sublime being, representing the Prophet's exalted status and importance.
167. Zât-ı Mübarek (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.96): The blessed and sacred person who was beloved to Allah.
168. Zât-ı Nuranî (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.98): The luminous and radiant person whose presence lit up the world.

4. ALIGNMENT WITH THE IIA ATTRIBUTE AND PERFORMANCE STANDARDS

When it comes to the application of IIA standards, the attributes of the Prophet can serve as a reference for audit work to provide extra spiritual motivation and illumination. To align these qualities with the attributes and performance standards of internal auditors, we can draw some parallels to The Institute of Internal Auditors' (IIA) Global Internal Audit Standards (2024).

1. Integrity (Standard 1.1 - Honesty and Professional Courage)

- Muhammed-ül Emin (A.S.M): The trustworthy and reliable person who never broke his promises.
 - Internal auditors should ensure that their work is trustworthy and reliable, adhering to the highest ethical standards. This involves consistently delivering accurate and honest assessments and keeping promises made to stakeholders regarding audit processes and timelines.
- Şahid-i Sâdık (Nursi, The Letters, p.N53): Being a truthful witness.
 - Internal auditors should act as truthful witnesses by providing accurate and unbiased reports. They must present findings based on factual evidence without any distortion or personal bias.
- Muhbir-i Sadık (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.57): The truthful messenger who conveyed the message of Allah without any alteration.
 - Internal auditors should convey their findings and recommendations without alteration. They should report both positive and negative findings honestly, ensuring transparency and clarity in their communications.

2. Independence and Objectivity (Standard 7.1 - Organizational Independence)

- A'dâsının Tasdikiyle En Mükemmeli (The Most Perfect One, Confirmed by Even His Adversaries): Reflects the Prophet's unwavering objectivity and impartiality.
 - Internal auditors should maintain independence and objectivity in their assessments. They should ensure that their evaluations are unbiased and respected, even by those who might initially disagree with their findings.
- Marziyat-ı İlâhiyenin Mübelliği (Nursi, The Words, p.563): The conveyer of divine intentions.
 - Internal auditors should convey their assessments with a sense of higher purpose and ethical responsibility. They should be guided by principles of fairness and justice, ensuring their work serves the best interests of the organization.
- Rehber-i Ekber (Nursi, The Lights, p.317): The greatest guide.
 - Internal auditors should act as guides within the organization, providing insights and recommendations that help improve governance, risk management, and control processes.
- Mürşid-i Mutlak (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.311): The ultimate guide.
 - Internal auditors should strive to be ultimate guides by offering expert advice and guidance based on thorough understanding and analysis.
- Bütün Tabakât-ı Kâinata Nâzır (The Observer of All Levels of Creation): Emphasizes a comprehensive understanding of the organization.
 - Internal auditors should have a comprehensive understanding of the organization's operations, risks, and controls, enabling them to provide well-rounded and insightful assessments.

3. Individual Objectivity (Standard 2.1 - Individual Objectivity)

- Habîbullah (Beloved of God): Represents the need for impartiality and avoidance of conflicts of interest.
 - Internal auditors should maintain impartiality and avoid conflicts of interest in their work. They should ensure that their judgments are not influenced by personal interests or relationships, thereby upholding the integrity of the audit process.

4. Disclosing Impairments to Objectivity (Standard 2.3 - Disclosing Impairments to Objectivity)

- Furkan-ı A'zam'ın İsm-i A'zamı (Being a Role Model of Integrity and Honesty): Highlights the importance of disclosing any impairment to independence or objectivity.
 - Internal auditors should disclose any impairments to their independence or objectivity. This transparency ensures that stakeholders are aware of potential biases and can take them into account when considering audit findings and recommendations.

5. Proficiency and Due Professional Care (Standard 3.1 - Competency)

- Abd-i Mahsus (The Chosen Servant): Demonstrates the Prophet's competence and dedicated service.
 - Internal auditors should demonstrate high levels of competence and dedication in their work. This involves continuous learning, staying updated with industry standards, and applying their knowledge diligently.
- Tercüman-ı Zîşan (Nursi, The Flashes, p.581): Being an effective communicator.
 - Internal auditors should be effective communicators, clearly conveying their findings, recommendations, and the rationale behind their assessments.
- Fahri Nebiyy-i Efhâmımız (Being Our Beloved and Respected Prophet of Our Understandings): Reflects the importance of earning and maintaining respect and credibility through conduct and work.
 - Internal auditors should earn and maintain respect and credibility through their professional conduct and the quality of their work.
- Mehbit-i Vahy-i İlâhî (Nursi, The Letters, p.N53): Being an advocate for divine revelation.
 - Internal auditors should act as advocates for truth and ethical behavior, promoting transparency and accountability within the organization.

6. Professional Judgment (Standard 4.3 - Professional Skepticism)

- Hikmet-i Âlemin Şârihi (The Legislator of the World's Wisdom): Represents the need for exercising sound professional judgment and expertise in evaluations.

- Internal auditors should exercise sound professional judgment and skepticism in their evaluations. They should critically assess information, question assumptions, and ensure that their conclusions are well-founded.

7. Continuing Professional Development (Standard 3.2 - Continuing Professional Development)

- Muallim-i Ahlâk-ı Âliye (The Teacher of High Moral Values and Ethics): Represents the need for ongoing professional development and upholding high ethical standards.
 - Internal auditors should commit to ongoing professional development, continuously enhancing their skills and knowledge. They should also uphold high ethical standards in all aspects of their work.

8. Quality Assurance and Improvement Program (Standard 8.3 - Quality)

- Habîbullah (Beloved of God): Reflects adherence to ethical principles and commitment to organizational values.
 - Internal auditors should adhere to ethical principles and demonstrate a commitment to organizational values, ensuring that their work reflects the highest standards of quality.
- Mevcudattaki Kemalâtın En Mükemmel Enmûzeci (The Perfect Exemplar of All Existence's Perfections): Highlights the pursuit of excellence and serving as a role model in audit performance.
 - Internal auditors should pursue excellence in their work, striving to be role models in audit performance and continuously seeking ways to improve their practices.
- Muallim-i Ekber (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.219): The biggest teacher and tutor.
 - Internal auditors should act as teachers and mentors within their organization, sharing their knowledge and helping others improve their skills and understanding.
- Üstad-ı A'zam (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.219): Great teacher.
 - Internal auditors should be seen as great teachers, providing valuable insights and guidance to enhance the organization's overall governance, risk management, and control processes.
- Muallim-i Ekmel (Nursi, The Lights, p.317): The perfect teacher.
 - Internal auditors should strive to be perfect teachers, exemplifying the highest standards of knowledge, professionalism, and ethical behavior.
- Üstad-ı Küll (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.307): The master and teacher of all creation.
 - Internal auditors should aim to be masters in their field, continually developing their expertise and contributing to the growth and development of their profession.
- Âyine-i Samedanî (The Mirror of the Heavens): Indicates the Prophet's reflection of excellence.
 - Internal auditors should reflect excellence in their work, maintaining the highest quality standards and continuously improving their practices to better serve their organization.

9. Managing the Internal Audit Activity (Standard 9.1 - Understanding Governance, Risk Management, and Control Processes)

- Reis-i Âlem (A.S.M) (Nursi, The Letters, p.169): The chief and head of the world who led by example.
 - Internal auditors should lead by example, demonstrating strong leadership and a deep understanding of governance, risk management, and control processes.
- Seyyid-ül Mürselîn (Nursi, Barla, p.L152): The leader of all prophets.
 - Internal auditors should be recognized as leaders in their field, guiding their organization in implementing effective audit practices and fostering a culture of accountability and transparency.
- Mahlûkat İçinde En Mümtaz Şahsiyet (Nursi, The Letters, p.304): The most distinguished personality among all creatures.
 - Internal auditors should strive to be distinguished professionals, earning respect and recognition through their expertise, ethical conduct, and dedication to their role.

10. Alignment with Organizational Objectives (Standard 9.4 - Internal Audit Plan)

- Bütün Maksadların Medâr-ı Zuhûru (Guiding the Organization Towards Achieving Its Goals): Highlights the alignment of audit efforts with organizational objectives.

- Internal auditors should ensure that their audit plans and activities are aligned with the organization's objectives.

11. Integrity (Standard 11 - Nature of Work)

- Âhirzaman Nebisi (The Prophet of the End Times)
 - Emphasize the importance of relevance and timeliness in audit work. Internal auditors should stay informed about the latest developments in governance, risk management, and control processes to ensure their work addresses current and emerging risks.
- Mevcudattaki Kemâlâtın En Mükemmel Enmûzeci (The Perfect Exemplar of All Existence's Perfections)
 - Strive to be an exemplary model of integrity and ethical behavior. Demonstrate excellence in professional conduct and decision-making.
- Rehber-i Ekmel (The Perfect Guide)
 - Internal auditors should guide their colleagues and organizations with clarity and precision. They should provide comprehensive and practical recommendations that lead to effective governance and control, just as the Prophet guided with wisdom and completeness.

12. Governance (Standard 9.1 - Understanding Governance, Risk Management, and Control Processes)

- Fahr-i Âlem (The Guide and Leader of the Entire World)
 - Assess and improve governance processes by emulating the Prophet's leadership qualities. Demonstrate strong leadership in promoting good governance practices and providing clear guidance on risk management and control processes. Ensure that the governance framework aligns with organizational goals and values.

13. Risk Management (Standard 9.1 - Understanding Governance, Risk Management, and Control Processes)

- Âlem-i Bâkîdeki Hayat-ı Dâime (Guiding the Organization Towards a Sustainable Future)
 - Approach risk management with a long-term perspective, similar to the Prophet's focus on sustainability. Help organizations identify and manage risks in a way that ensures long-term success and resilience. Advocate for risk management practices that support enduring stability and growth.

14. Engagement Planning (Standard 13.3 - Engagement Objectives and Scope)

- Bûrhan-ı Nâtik-ı Sâdik ve Musaddak (The Truthful and Trustworthy Miracle Speaker and Verifier)
 - Plan audit engagements with thoroughness and accuracy. Ensure that objectives are clearly defined and that the scope of work is comprehensive and aligned with organizational needs.
- Mu'cizat-ı Bâhire Sahibi (The Possessor of Extraordinary and Visible Miracles)
 - Incorporate innovative and effective techniques in audit planning. Strive for extraordinary results through the application of advanced methodologies and tools, mirroring the Prophet's remarkable achievements.
- Tılsım-ı Kâinatın Keşşafı (The Discoverer of the Mystery of the Universe)
 - Develop a deep understanding of the organization's operations and interconnectedness.
- Tılsım-ı Kâinatın Miftahı (The Key to the Universe's Mystery)
 - Ensure that audit plans cover all critical areas of the organization. Utilize a holistic approach to understand the full scope of operations, tacit knowledge, gaps and potential risks, ensuring thorough and effective audit engagements.

15. Performing the Engagement (Standard 14.1 - Gathering Information for Analyses and Evaluation)

- Mevcudatın Akılca En Parlağı (The Brightest in Intellect of All Creatures)

- Approach information gathering with intellectual rigor and critical thinking. Ensure that analysis and evaluation are conducted with the highest level of cognitive excellence, reflecting the Prophet's exceptional intellect reflected withing the Kuran and its genuine interpretations.
- Misâl-i Muhabbet (An Example of Love, Devotion and Passion)
 - Exhibit love, dedication and passion in gathering and analyzing information not to hurt or annoy anyone in the organization.
- Muhatab-ı Hâss (Addressing Specific Stakeholder Needs)
 - Tailor 1&1 engagement to address the specific needs and concerns of stakeholders. Ensure that information gathering is focused on relevant issues and provides value to those involved.
- Alemlere Rahmet (Mercy to all reals)
 - Just as the Prophet Muhammad (SAW) was sent as a mercy to all, internal auditors should approach their roles with empathy and understanding. By fostering a supportive environment, they can facilitate open communication and trust, enabling organizations to address challenges collaboratively without any bias and misunderstanding.

16. Documenting Information (Standard 14.6 - Engagement Documentation)

- Bûrhan-ı Bâhir (Clear Evidence)
 - Maintain clear, comprehensive, and objective documentation of audit findings. Ensure that all evidence sufficient, appropriate and relevant are well-documented and supports the conclusions and recommendations made. This clarity should reflect the auditor's commitment to clear communication of organizational truths.

17. Communicating Results (Standard 11.3 - Communicating Results)

- Müezzîn-i Ezelînin Muazzam Münâdisi (The Great Announcer of the Eternal Caller)
 - Communicate audit results clearly and effectively. Ensure that findings and recomelndations are presented in a way that is easily understood by all relevant parties, reflecting the Prophet's skill in effective communication tailored to provide full awareness of duties and responsibilities.
- Tercümanı Zîşan (Being Tailored and Suitable to the Circumstances)
 - Adapt communication to suit the specific context and audience. Ensure that the manner in which results are communicated is appropriate for the stakeholders and the situation.
- Bûrhan-ı Nâtik-ı Sâdik ve Musaddak (Absolute Truth and Certainty in Speech)
 - Ensure that all communications are accurate and convey the full truth. Maintain integrity and clarity in reporting, ensuring that all statements and findings are precise and supported by evidence.

18. Monitoring Progress (Standard 12.4 - Monitoring Progress)

- Rehber-i Ekber (The Greatest Guide)
 - Provide ongoing guidance and oversight to ensure that audit recommendations are implemented effectively. Monitor progress diligently and offer support as needed, reflecting the Prophet's role as a guiding force.
- Nebî-i Zîşân (The Respected and Honored Prophet)
 - Maintain respect and honor in the process of monitoring progress. Ensure that interactions with stakeholders are conducted with professionalism and regard for their concerns and needs.

19. Management's Acceptance of Risks (Standard 14.8 - Management's Acceptance of Risks)

- Muhbir-i Sadık (The Truthful Messenger)

- Communicate risks to management with honesty and transparency. Ensure that all potential risks are presented clearly and accurately, and that management understands the implications of accepting or mitigating those risks.

5. CONCLUSION

In Islamic tradition, prophets play a deeply multifaceted role, delivering both glad tidings and warnings, establishing ethical frameworks, and transmitting divine revelations that lead humanity toward salvation. The Qur'an highlights the importance of emulating the virtues and teachings of these divinely chosen messengers, whose guidance illuminates the path of faith and submission to Allah. Prophets, in their roles of conveying timeless truths, assessing risks, and ensuring the salvation of humankind and jinn, mirror the essential duties of internal auditors. Like prophets who provide guidance and assurance to humanity, internal auditors are entrusted with protecting the organization's objectives, values, and goals. Moreover, this study reveals a striking parallel: both prophets and internal auditors act as intermediaries, providing guidance, fostering accountability, and promoting transparency. Integrating the characteristics of Prophet Muhammad (peace be upon him), as depicted in the *Risale-i Nur Collection*, into the principles and practices of internal auditing offers a profound perspective on the essential values and competencies required in the profession. The application of these attributes in audit practices creates a two-winged structure, where organizational objectives are balanced with a deeper spiritual motivation. In light of the study's findings, several recommendations can be proposed for internal auditors:

1. **Embrace Prophetic Roles as Inspirational Internal Auditors:** Amid growing concerns about the effectiveness and reputation of internal audit, particularly within government institutions, auditors should look to the prophetic model as a source of inspiration and guidance.
2. **Explore Qur'anic Teachings:** Internal auditors should delve into Qur'anic teachings on the heirs of prophecy, uncovering how these divine messages can enrich their professional responsibilities and leadership. This exploration particularly from *Risale-i Nur Collection* reminds auditors that their work transcends worldly matters, contributing to broader, even eternal, goals.
3. **Embodied Practice of the Sunnah:** Auditors should aim to embody the Sunnah of Prophet Muhammad (peace be upon him) in their conduct, integrating contemporary interpretations from *Risale-i Nur* into innovative approaches for their profession.

In conclusion, these recommendations align with the prophetic roles of conveying divine guidance, steering internal auditors toward the *Sirat al-Mustaqim* (the Straight Path). Auditors must first guide their own "*nafs*" (self) toward ethical conduct through the Sunnah before effectively guiding audit clients.

References

- Abu Dawood, S. (n.d.). *Sunan Abu Dawood* (Hadith 1). In S. M. A. Abu Dawood (Ed.), *The Book of Knowledge* (Ilm). Dar al-Ma'rifah.
- Ahmad ibn Hanbal. (n.d.). *Musnad* (Vol. 2, Hadith 381). In F. Al-Maqdisi (Ed.), *Musnad Ahmad ibn Hanbal* (pp. 345-346). Dar al-Risalah.
- Ali, A. Y. (1991). *The Holy Quran: Text, translation, and commentary*. Amana Corporation.
- Al-Muwatta. (n.d.). *Husnū'l Halk* (Hadith 8). In M. I. A. A. Al-Muwatta (Ed.), *Al-Muwatta of Imam Malik* (pp. 115-116). Dar al-Kutub al-Ilmiyyah.
- Al-Tirmidhi, M. I. (n.d.). *Jami` at-Tirmidhi* (Vol. 1, Hadith 19). In M. I. Al-Tirmidhi (Ed.), *The Book of Knowledge* (Ilm). Dar al-Taqwa.
- Brown, D. (2009). *A new introduction to Islam*. Wiley-Blackwell.
- Brown, R. E. (1997). *An Introduction to the New Testament*. Doubleday.
- Cohn-Sherbok, D. (1996). *The Hebrew Bible*. Cassell.
- Esposito, J. L. (2011). *What everyone needs to know about Islam*. Oxford University Press.
- Freedman, D. N., & Simon, D. L. (2000). *The Anchor Bible Dictionary*. Doubleday.

- Ibn Majah, M. (n.d.). *Sunan Ibn Majah* (Hadith 17). In M. I. Ibn Majah (Ed.), *Introduction* (Muqaddima). Dar al-Kutub al-Ilmiyyah.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2024). *Global internal audit standards*. Retrieved from <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/free-documents/complete-global-internal-audit-standards/>
- Momen, M. (2009). *Understanding religion: A thematic approach*. Oxford: Oneworld Publications.
- Nursi, B. S. (1960) *Barla Lahikası*, Sözlere Publications, Istanbul
- Nursi, B. S. (1960) *Işarat-ul Icaz*, Sözlere Publications, Istanbul
- Nursi, B. S. (1960) *Kastamonu Lahikası*, Sözlere Publications, Istanbul
- Nursi, B. S. (1960) *The Letters*, Sözlere Publications, Istanbul
- Nursi, B. S. (1960) *The Lights*, Sözlere Publications, Istanbul
- Nursi, B. S. (1960) *The Words*, Sözlere Publications, Istanbul
- Quran. (n.d.). <https://quran.com/>
- Peters, F. E. (2004). *The monotheists: Jews, Christians, and Muslims in conflict and competition*. Princeton University Press.
- Rippin, A. (2005). *Muslims: Their Religious Beliefs and Practices*. Routledge.
- Sachedina, A. A. (1988). *The Just Ruler in Shi'ite Islam: The Comprehensive Authority of the Jurist in Imamite Jurisprudence*. Oxford University Press.
- Sahih Bukhari. (n.d.). *USC-MSA Compendium of Muslim Texts*. Retrieved March 27, 2023,
- Smith, H. (1991). *The World's Religions: Our Great Wisdom Traditions*. HarperOne.
- Stassen, G. H., & Gushee, D. P. (2003). *Kingdom Ethics: Following Jesus in Contemporary Context*. InterVarsity Press.



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

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

ISSN 1308-8335

Yıl: 16, Sayı: 32, 189-203, 2025

Araştırma Makalesi

UYAP'IN HOLİSTİK GÜVENLİK DENETİMİ (HOLISTIC SECURITY AUDIT OF UYAP)

Hakan YILDIRIM¹

ÖZ

UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi), Türkiye'nin adalet sisteminin dijitalleşmesi amacıyla oluşturulmuş büyük ve çok taraflı bir bilişim sistemidir. Bu geniş kapsamlı sistem, yargı süreçlerini daha hızlı, verimli ve şeffaf hale getirmeyi amaçlamaktadır. Ancak, bu büyüklükteki ve bu kadar taraflı olan bir sistemin yönetim karmaşası yaşaması çok normaldir ve sistemin Holistik olarak güvenliğinin sağlandığını söylemek mümkün değildir. Holistik yaklaşım, sistemin tüm bileşenlerinin ve güvenlik unsurlarının bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade eder. Bir bilişim sisteminin güvenliğinin fiziksel, sanal, politika, veri, bilgi, mahremiyet, kişisel ve ulusal gibi pek çok boyutunun birlikte alınmasına 'Holistik Güvenlik' denmektedir. UYAP'ın güvenlik politikalarının tüm paydaşlarca belirlenmesi ve denetlenmesi büyük önem taşımaktadır, ancak mevcut durumda UYAP'ın güvenliğiyle ilgili olarak kimin ne ölçüde yetki ve sorumluluğu olduğuna dair belirsizlikler bulunmaktadır. Bu durum, UYAP'ın denetiminin bağımsız ve UYAP'ı kullanan tarafların geniş tabanlı temsilinden oluşan bir kurul tarafından yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu kurul hem güvenlik hem de denetim politika ve standartlarını belirlemelidir. Bu makale, UYAP'ın etkili yönetim ve denetimi için politika belirleyici olarak oluşturulması gerekli bir kurulda temsil edilmesi gereken tarafları ve kurulun yetkileri hakkında bir öneri sunmuştur.

Anahtar Kelimeler: UYAP, Holistik Güvenlik, Paydaş Katılımı, Politika Kurulu, Denetim.

JEL Kodu: K10- Kamu Hukuku (General), K39- Diğer Hukuki Konular (Diğer), L86- Bilişim Hizmetleri; İnternet Teknolojileri ve Yazılımlar.

ABSTRACT

UYAP (National Judiciary Informatics System) is a large and multifaceted information system created to digitize Turkey's justice system. This comprehensive system aims to make judicial processes faster, more efficient, and transparent. However, it is quite normal for a system of this magnitude and with so many stakeholders to experience management complexity, and it is not possible to say that the system's security is ensured holistically. A holistic approach means that all components and security elements of the system need to be evaluated as a whole. The security of an information system is referred to as 'holistic security' when the physical, virtual, policy, data, information, privacy, personal, and national dimensions are considered together. It is of great importance that UYAP's security policies are determined and supervised by all stakeholders. However, there are uncertainties regarding who has what degree of authority and responsibility for UYAP's security in the current situation. This situation indicates that UYAP's oversight should be carried out by an independent board consisting of broad-based representation of the parties using UYAP. This board should determine both the security and audit policies and standards. This article has proposed which parties should be represented and the authorities of the board necessary for policy determination for effective management and oversight of UYAP.

Keywords: UYAP, Holistic Security, Stakeholder Participation, Policy Board, Audit.

JEL Classification: K10 - General Public Law, K39 - Other Substantive Areas of Law, L86 - Information and Internet Services; Computer Software.

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Ankara Bilim Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-5959-269, hakan.yildirim@ankarabilim.edu.tr

1. GİRİŞ

Türkiye'de adalet sisteminin dijital dönüşümünde önemli bir mihenk taşı olan UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi), yargı süreçlerinin hızlandırılması, daha verimli hale getirilmesi ve şeffaflık sağlanması amacıyla geliştirilmiştir. UYAP, yargı makamlarından avukatlara, vatandaşlardan devlet kurumlarına kadar geniş bir kullanıcı kitlesine hizmet eden çok Paydaşlı bir bilişim sistemi olarak öne çıkmaktadır. Ancak böyle büyük çaplı ve karmaşık sistemlerin güvenliği, yalnızca teknik tedbirlerle sağlanamayacak kadar geniş bir perspektifi zorunlu kılar.

Holistik güvenlik yaklaşımı, UYAP'ın güvenliğinin fiziksel, sanal, etik ve yasal tüm boyutlarıyla bir arada ele alınmasını gerektirir (Demir, 2021). Bu bağlamda; bilgi güvenliği, kişisel verilerin korunması, mahremiyet, bilişim güvenliği ve ulusal güvenlik unsurlarının bir bütün olarak değerlendirilmesi kritik bir önem taşır. Ancak mevcut durumda UYAP'ın güvenlik politikalarının oluşturulması ve uygulanması sürecinde, yetki ve sorumlulukların paydaşlar arasında net bir şekilde tanımlanmamış olması önemli bir belirsizlik oluşturmaktadır. Bu durum, sistem güvenliğinin sağlanması için bağımsız bir kurulun oluşturulmasını kaçınılmaz hale getirmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi) güvenliğinin yalnızca teknik ve prosedürel önlemlerle sınırlı kalmaması gerektiğini vurgulamak, sistemin etik, yasal, fiziksel ve ulusal güvenlik boyutlarını kapsayan bütüncül (Holistik) bir güvenlik yaklaşımı ile ele alınmasını sağlamaktır. Özellikle kişisel verilerin korunması, mahremiyetin sağlanması, bilişim güvenliği ve ulusal güvenlik unsurlarının birlikte değerlendirilmesinin önemine dikkat çekilmektedir.

Çalışmanın yöntemi, açık kaynaklardan erişilen verilerin analiz edilmesi ve dünyadaki benzer büyük ölçekli bilişim sistemlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesine dayanmaktadır. Özellikle; ABD'deki CM/ECF, Almanya'daki EGVP, Estonya'daki e-Adalet Sistemi gibi uluslararası örnekler ele alınmış ve bu sistemlerin güvenlik politikaları karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Bu yöntem, UYAP için uygulanabilir güvenlik ve denetim politikalarının geliştirilmesine temel oluşturmuştur.

Bunun yanında, çalışmada etik kurallara tam anlamıyla uyulmuş; verilerin kullanımı, analiz süreci ve önerilen politikaların oluşturulması aşamalarında tarafsızlık ve güvenilirlik esas alınmıştır.

Bu makale, UYAP'ın güvenliğinin sağlanabilmesi için gerekli olan bütüncül güvenlik yaklaşımını detaylı bir şekilde ele almakta ve özellikle bağımsız bir kurulun oluşturulmasına yönelik kapsamlı bir öneri sunmaktadır. Makale, sistemin güvenlik politikalarını oluşturacak kurulun yapısını, bu yapıda yer alması gereken tarafları, kurulun yetkilerini ve sorumluluklarını tanımlayarak, UYAP'ın güvenli ve sürdürülebilir bir sistem haline getirilmesine katkıda bulunmayı hedeflemektedir.

2. AÇIKLAMA, TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER

2.1. Mevcut Durum Analizi

UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi), Türkiye'nin yargı süreçlerini hızlandırmak ve şeffaflığı sağlamak amacıyla geliştirilmiş çok taraflı bir bilişim sistemidir. Ancak bu büyüklükte bir sistemde güvenliğin sağlanması yalnızca teknik önlemlerle sınırlı değildir. Mevcut durumda:

- Yetki ve sorumlulukların paydaşlar arasında net olarak tanımlanmamış olması, güvenliğin yönetimde belirsizliklere yol açmaktadır.
- Denetim mekanizmalarının bağımsız olmaması, sistemin şeffaflığına ve güvenliğine yönelik soru işaretleri doğurmaktadır.
- Güvenlik politikalarının tüm paydaşlar tarafından ortak bir katılım ile belirlenmemesi, kullanıcı güvenini azaltmakta ve riskleri artırmaktadır.

Bu eksiklikler, UYAP'ın güvenliğini Holistik (bütüncül) bir yaklaşımla ele almayı zorunlu kılmaktadır. Güvenliğin teknik, yasal, etik ve denetim boyutlarının birlikte değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

2.2. Ulusal ve Uluslararası Uygulamalar ve Standartlar

Uluslararası Uygulamalar:

Dünyadaki büyük ölçekli e-adalet sistemleri, güvenlik ve denetim politikalarının oluşturulmasında önemli bir referans noktasıdır. (Şahin & Yıldırım, 2020) Örneğin:

- **ABD- CM/ECF (Case Management/Electronic Case Files)**

Federal mahkemelerde kullanılan bu sistem, elektronik dava dosyalarını güvenli bir şekilde saklamakta ve erişim yetkilerini net bir şekilde tanımlamaktadır.

Güçlü erişim kontrol mekanizmaları ve şifreleme teknolojileri kullanılarak güvenlik sağlanmaktadır.

- **Almanya- EGVP (Elektronik Mahkeme ve İdari Posta Sistemi)**

Yargı kurumları ve avukatlar arasında güvenli dijital iletişim sağlanmaktadır.

Dijital imzalar ve kriptografik iletişim yöntemleri kullanılmaktadır.

- **Estonya- e-Adalet Sistemi**

Estonya, blockchain teknolojisi ve çok faktörlü kimlik doğrulama yöntemleri ile sistem güvenliğini en üst düzeyde tutmaktadır.

Kullanıcıların mahkeme kayıtlarına güvenli erişimi sağlanmaktadır.

- **Ulusal Uygulamalar**

Türkiye'de UYAP ile birlikte çeşitli entegrasyonlar yapılmış ve büyük ölçüde dijitalleşme sağlanmıştır. Yetki karmaşası ve denetim eksikliği gibi sorunlar, sistemin güvenlik ve sürdürülebilirliğini riske atmaktadır. Kişisel verilerin korunması ve siber güvenlik önlemlerinin yetersizliği, uluslararası standartlara uyum konusunda eksiklikler yaratmaktadır.

- **Uluslararası Standartlar**

- ISO/IEC 27001- Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi:

Bilgi güvenliğinin yönetilmesinde uluslararası kabul görmüş bir standarttır.

- UYAP'ın güvenliği için bu standarda uyumlu denetim süreçleri oluşturulmalıdır.
- NIST Siber Güvenlik Çerçevesi (ABD):

Kritik altyapıların korunması için risk yönetimi temelli bir çerçeve sunmaktadır.

- GDPR (General Data Protection Regulation):

Kişisel verilerin korunmasına yönelik Avrupa Birliği düzenlemesidir. UYAP'ta kişisel veri mahremiyetinin sağlanması için bu düzenleme örnek alınmalıdır.

2.3. Mevcut Durumun Eksiklikleri ve Geliştirilmesi Gereken Yönler

- Mevcut durumda UYAP sisteminde tespit edilen başlıca eksiklikler şunlardır:
- Yetki Belirsizliği: Güvenlik ve denetim süreçlerinde kimin ne ölçüde yetkili olduğu net bir şekilde tanımlanmamıştır.
- Bağımsız Denetim Eksikliği: Sistemin güvenliği ve politikaları, bağımsız bir kurul tarafından denetlenmemektedir.
- Paydaşların Yetersiz Katılımı: Sistem güvenliği politikalarının oluşturulmasında kullanıcıların ve diğer paydaşların görüşleri yeterince temsil edilmemektedir.
- Kişisel Veri Güvenliği: Kişisel verilerin anonimleştirilmesi, şifrelenmesi ve sıkı erişim kontrolleri eksik kalmaktadır.

2.4. Taraflar

UYAP'ın taraflarını yeniden ele alırken, Cumhuriyet Savcılıkları, Adalet Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatları ve Adalet Komisyonları gibi önemli bileşenleri de dahil edelim. Aşağıda, bu yeni bileşenlerle birlikte UYAP tarafları daha geniş ve kapsamlı bir şekilde sunulmuştur:

Mahkemeler

Mahkemeler, UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi) üzerinden birçok yargısal işlemi dijital ortamda gerçekleştiren en temel hizmet sunucularından biridir. Bu sistem, yargı süreçlerinin hızlanmasına, şeffaflık kazanmasına ve daha verimli bir şekilde yürütülmesine olanak tanır. Mahkemeler, dosya yönetimi, belge paylaşımı ve karar alma süreçlerinde UYAP'ı etkin bir şekilde kullanmaktadır.

Cumhuriyet Savcılıkları

Cumhuriyet Savcılıkları, ceza soruşturmasını yürütmek ve kamu adına davalar açmakla sorumlu önemli bir yargı organıdır. UYAP üzerinden delil toplama, iddianame hazırlama ve dava dosyalarını yönetme gibi işlemleri dijital ortamda gerçekleştirirler.

Temel Özellikler

- Delil Toplama: Dijital ortamda delil toplama ve kaydetme.
- İddianame Hazırlama: UYAP üzerinden iddianame oluşturma ve ilgili mahkemeye gönderme.
- Dosya Yönetimi: Soruşturma dosyalarının elektronik olarak düzenlenmesi ve takip edilmesi.

Adalet Komisyonları

Adalet Komisyonları, yargı çalışanlarının atamaları, yer değiştirmeleri ve disiplin işlemlerini düzenleyen kurullardır. UYAP üzerinden personel işlemleri, performans değerlendirmeleri ve disiplin işlemlerini yönetirler.

Temel Özellikler

- Personel Yönetimi: Yargı personelinin atama ve yer değiştirme işlemlerinin elektronik olarak yapılması.
- Disiplin İşlemleri: Yargı çalışanlarının disiplin süreçlerinin dijital ortamda yürütülmesi.

- Performans Değerlendirme: Personelin performansının izlenmesi ve değerlendirilmesi.

Merkez ve Taşra Teşkilatları

Adalet Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatları, UYAP sisteminin yönetimi ve koordinasyonunda merkezi bir rol oynar. Merkez teşkilat, politika belirleme ve sistemin genel denetiminden sorumluyken, taşra teşkilatları yerel düzeyde sistemin işletilmesini ve bakımını sağlar.

Temel Özellikler

- **Politika Belirleme:** Merkez teşkilat, UYAP'ın işleyişi için gerekli politika ve prosedürleri belirler.
- **Sistem Yönetimi:** Taşra teşkilatları, UYAP'ın yerel düzeydeki işletim ve bakım faaliyetlerini yürütür.
- **Denetim ve Raporlama:** Sistem performansının ve güvenliğinin denetlenmesi, sonuçların raporlanması.

Avukatlar

Avukatlar, UYAP sayesinde dava açma, dilekçe verme, dosya inceleme ve duruşma takibi gibi işlemleri dijital ortamda gerçekleştirebilir. Bu, avukatların işlerini daha hızlı ve etkili bir şekilde yürütmelerine olanak tanır.

Temel Özellikler

- **Dava Açma ve Takip:** Avukatlar, dava dosyalarını UYAP üzerinden açabilir ve takip edebilir.
- **Belge Yönetimi:** Elektronik imza kullanarak belgeleri imzalama ve gönderme işlemlerini hızlandırır.
- **Duruşma Takvimi:** Duruşma tarihlerini ve saatlerini kolayca takip edebilirler.
- **İnteraktif İşlemler:** Avukatlar, mahkeme kararlarını ve dosya durumlarını anlık olarak öğrenebilir.

Vatandaşlar

Vatandaşlar, UYAP sayesinde birçok yargısal işlemi çevrimiçi olarak gerçekleştirebilirler. Dava sorgulama ve bilgi edinme işlemleri özellikle vatandaşlar için büyük kolaylık sağlar.

Temel Özellikler

- **Dava Sorgulama:** Kendi davalarını sorgulama ve dosya durumlarını öğrenme imkânı tanır.
- **Belge ve Bilgi Erişimi:** Mahkemeye sunulan belgeleri ve kararları UYAP üzerinden görüntüleyebilirler.
- **E-Devlet Entegrasyonu:** E-Devlet ile entegre olarak, vatandaşların tek bir platform üzerinden tüm adli işlemlerini yapmalarına olanak tanır.

Entegre Olan ve Bilgi Alışverişi Yapan Kurumlar

UYAP, sadece mahkemeler ve avukatlarla sınırlı kalmayıp, birçok kamu kurumu ve kuruluşu ile entegre bir şekilde çalışmaktadır. Bu entegrasyon, yargı süreçlerinin daha verimli ve etkili olmasını sağlar. Bunların başlıca olanları aşağıda sıralanmıştır.

Adalet Bakanlığı: Adalet Bakanlığı, UYAP sisteminin yönetimi ve denetimi konusunda merkezi bir role sahiptir. Bakanlık, sistemin sürekli olarak güncellenmesi ve güvenliğinin sağlanması için çalışır.

Emniyet Genel Müdürlüğü: UYAP, Emniyet Genel Müdürlüğü ile entegre çalışarak, adli vakaların hızlı bir şekilde değerlendirilmesini ve işlemlerin hızlandırılmasını sağlar.

Türkiye Barolar Birliği: Avukatların UYAP sistemine erişimini ve kullanımını kolaylaştırmak için Türkiye Barolar Birliği ile iş birliği yapılmaktadır.

Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü: Kimlik doğrulama ve vatandaşlık bilgileri konusunda UYAP ile entegre çalışan bu kurum, yargı süreçlerinin doğruluk ve güvenilirliğini artırır. (NVİ, 2024)

Maliye Bakanlığı: Vergi ve mali konularda, UYAP üzerinden bilgi alışverişi yapılmasını sağlayarak, mali işlemlerin hızlı ve güvenli bir şekilde yürütülmesine katkıda bulunur.

Ceza ve Tevkif evleri Genel Müdürlüğü: Mahkeme kararlarının hızlı bir şekilde uygulanması ve tutuklu/hükümlü bilgileri konusunda entegrasyon sağlanarak, ceza infaz süreçlerinin etkinliği artırılır.

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK): UYAP, SGK ile entegre çalışarak, sosyal güvenlik ile ilgili dava ve işlemlerin hızlı ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlar.

Ancak bunlarla sınırlı değildir. Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan kitapta 48 kurumdan 143 entegrasyon sıralanmaktadır. Bunlardan bir kısmının neden gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak çoğu ise neden entegrasyon içinde sayılmış ve dahası bu veriler nasıl kullanılabilmekte bu durum anlaşılamamaktadır. Aşağıdaki tabloda Adalet Bakanlığının eğitim yayınlarından alınan verilere göre hazırlanmış ve UYAP'a entegre olan temel hizmetler ve işlevleri gösterilmiştir.

UYAP'ın Holistik Güvenlik Denetimi

Hakan YILDIRIM

Tablo 1: UYAP'a Entegre Olan Kurumlar ve İşlevleri

Nr.	Entegrasyonun Adı	İşlevi
1	Adli Sicil Kaydı Sorgulama Entegrasyonu	Adli sicil kayıtlarının sorgulanması
2	Adli Sicil ve Arşiv Kaydı Sorgulama	Adli sicil ve arşiv kayıtlarının sorgulanması
3	MERNİS Sorgulama Entegrasyonu	MERNİS sistemi üzerinden kimlik bilgilerinin sorgulanması
4	SMS Geri Bildirim Entegrasyonu	Adli Sicil Genel Müdürlüğü'ne yapılan başvurularda başvuru sahibine SMS ile geri bildirim yapılması
5	Duruşma Bilgileri Sorgulama Entegrasyonu	Afyonkarahisar, Ankara ve Antalya barolarına anlık duruşma bilgileri ve haftalık duruşma listesinin verilmesi
6	Kadına Şiddet Tedbir Entegrasyonu	Aile Bakanlığı ile kadına şiddet tedbir kararlarının entegrasyonu
7	Çocuk Koruma Tedbir Kararları Entegrasyonu	Aile Bakanlığı ile çocuk koruma tedbir kararlarının entegrasyonu
8	Gazetede Yayınlanacak İlanların Verilmesi	Basın İlan Kurumuna gazetede yayınlanacak ilanların verilmesi
9	Gazete Künye Bilgilerinin Sorgulanması	Gazete künye bilgilerinin sorgulanması
10	TAKBİS Entegrasyonu	Tüzel ve gerçek kişilere ait mal varlığı sorgulaması
11	Tapu e-Haciz Entegrasyonu	Taşınmazlar üzerine ihtiyati haciz konulması işlemleri
12	Veraset İlamı ve Mirasçı Bilgileri Sorgulama	Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nce veraset ilamı ve mirasçı bilgilerinin sorgulanması
13	Yurt Dışı İkamet Bilgileri Sorgulama	Dışişleri Bakanlığı ile yurtdışı ikamet bilgileri sorgulaması
14	e-Devlet Vasiyetname Sorgulama Entegrasyonu	Açılan vasiyetnameler ile iptal kararlarının sorgulanması
15	e-Devlet Veraset İlamı Sorgulama Entegrasyonu	Veraset ilamları ve veraset ilamı iptal kararlarının sorgulanması
16	4060 SMS Bilgi Sistemi Entegrasyonu	SMS bilgi sistemi başvuru, görüntüleme ve iptal işlemleri
17	Gümrük Bakanlığı Entegrasyonları	Kaçakçılık davalarına ilişkin bilgiler, iflas bilgileri, sicil sorgulama ve çek yasaklılık entegrasyonları
18	Emniyet Araç Entegrasyonu	Emniyet araçlarına ilişkin entegrasyon işlemleri
19	GöçNET Entegrasyonu	Göç İdaresi Genel Müdürlüğü ile yabancıların dava ve yakalama bilgilerinin verilmesi
20	İSKİ Adres Entegrasyonu	İstanbul Büyükşehir Belediyesi ile İSKİ abonelerine ait adres bilgilerine ulaşılması
21	Kamu Denetçiliği Dosya Sorğu Entegrasyonu	Kamu Denetçiliği Kurumu ile dosya kapak bilgileri ve belgelerin görüntülenmesi
22	TEHAKSİS Entegrasyonu	Kültür ve Turizm Bakanlığı ile telif hakları sorgulaması
23	Vakıfbank Banka Entegrasyonu	UYAP Vatandaş ve Avukat Portalı üzerinden ödemelerin çevrimiçi olarak yapılması
24	Vakıfbank CTE Entegrasyonu	Hükümlülerin emanet para bakiyelerinin kart üzerinden kullanılması
25	Vakıfbank Hesap Hareketleri Entegrasyonu	Hesap hareketlerinin izlenmesi
26	Vakıfbank TÖS Entegrasyonu	Toplu ödeme sistemi üzerinden ödeme yapılması
27	Vakıfbank Vergi Entegrasyonu	Banka üzerinden vergi ödeme işlemleri
28	Yargıtay Dosya Sorgulama Entegrasyonu	e-Devlet üzerinden Yargıtay dosya kapak bilgilerinin ulaşılması
29	Yargıtay Mobil Entegrasyonu	Yargıtay çalışanlarına ilişkin bilgilerin verilmesi
30	Siyasi Partiler Entegrasyonu	Siyasi parti üye kayıtlarına ilişkin işlemler
31	YSK Entegrasyonu	Yüksek Seçim Kurulu entegrasyonları
32	Türkiye İş Kurumu Entegrasyonu	İşsizlik ödeneği alanların T.C. kimlik numarası ile ceza infaz kurumlarındaki durumunun sorgulanması
33	TNB Entegrasyonları	Türkiye Noterler Birliği ile noterlerin özlük işleri, vesayet ve velayet kararları, mühür talepleri
34	PTT Entegrasyonları	KEP e-Tebliğat, KEP e-Yazışma, KEP hesap bilgileri, e-tebligat gönderim bilgileri
35	MASAK Entegrasyonu	Mali Suçları Araştırma Kurulu ile iflas erteleme ve derdest iflas erteleme kararlarının paylaşılması
36	Merkez Bankası Entegrasyonları	Veraset ilamı ve mirasçı bilgilerinin sorgulanması, faiz oran bilgilerine erişim
37	MKK Entegrasyonu	Merkezi Kayıt Kuruluşunda kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin sorgulama işlemi
38	MSB Entegrasyonu	Milli Savunma Bakanlığı ile dosya kapak bilgilerinin (Silah Ruhsatı İçin) sorgulanması

UYAP'ın Holistik Güvenlik Denetimi

Hakan YILDIRIM

39	ÖSYM Sorğu Entegrasyonu	Sınav sonuçlarının veri ve belge olarak alınması
40	TBB Entegrasyonu	Avukat Disiplin İşlemleri, Avukat Ruhsat İşlemleri, Baro kart Entegrasyonu
41	e-Devlet entegrasyonları	e-Devlet üzerinden vasiyetname, veraset ilamı sorgulama, 4060 SMS bilgi sistemi işlemleri, sınav başvuruları
42	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Entegrasyonları	Çek yasaklılık, kaçakçılık davaları, iflas bilgileri, sicil sorgulama
43	Adres ve Tanıma Tenfiz Entegrasyonları	Yurtdışı ikamet bilgileri sorgulama, dava ve karar bilgileri paylaşımı
44	BTK Entegrasyonları	İletişim tespiti talepleri, telefon açma-kapama ve IMEI bilgileri
45	Erişim Sağlayıcıları Birliği Entegrasyonu	Mahkeme kararlarına ilişkin erişimin engellenmesi
46	KAYSİS Entegrasyonu	Kurum ve kuruluşların resmi yazı ve iletişim bilgilerinin tutulduğu sistem
47	BAHUM Entegrasyonu	Kurum avukatlarının yetki belgesi ile tanımlanması ve evrak süreçlerinin işlenmesi
48	Sarı Basın Kartı Entegrasyonu	Sarı basın kartı sahiplerinin bilgileri
49	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Parsel Sorgulama Entegrasyonu	Ada-parcel ve konum bilgisi alınması
50	Vergi Usul Kanunu Entegrasyonu	Vergi suçlarına ilişkin dosya kapak bilgilerinin elektronik ortamda görüntülenmesi

Kaynak: Adalet Bakanlığı, 2021

2.5. İşlem Hacmi

Bu tablo, Türkiye'deki adalet sistemi ile ilgili çeşitli istatistikleri sunmaktadır. Veriler, Ceza Mahkemeleri, Hukuk Mahkemeleri, İdari Yargı, Cumhuriyet Başsavcılığı ve İcra Daireleri'ndeki dosya sayıları ve süreçleri hakkında bilgi sağlamaktadır.

Ceza Mahkemeleri'nde günlük 10.927 dosya gelirken, günlük 5.363 karar alınmıştır. Yıl boyunca 2.567.345 dosya gelirken, 2.387.445 karar verilmiş ve 2.042.491 dosya derdest (karar bekleyen) durumdadır. Hukuk Mahkemeleri'nde ise günlük 10.150 dosya gelirken, 4.338 karar alınmıştır. Yıl boyunca 1.675.081 dosya gelirken, 1.738.516 karar verilmiş ve 2.531.592 dosya derdest durumdadır. İdari Yargı'da ise günlük 2.136 dosya gelirken, 830 karar alınmış; yıl boyunca 478.616 dosya gelirken, 448.042 karar verilmiş ve 376.270 dosya derdest durumdadır.

Cumhuriyet Başsavcılığı ise günlük gelen 1.272 ihbarın 651'i hakkında karar vermiştir. Yıl boyunca gelen 164.213 ihbardan 160.495'i karara bağlanmış, 43.944 ihbar ise hala işlem beklemektedir. Cumhuriyet Başsavcılığı soruşturma sayılarında ise günlük 21.059 soruşturma başlatılmış ve 16.158 soruşturma karara bağlanmıştır. Yıl boyunca gelen 3.297.407 soruşturmada 3.182.405'i karara bağlanmış olup, 6.044.103 dosya hala derdest durumdadır.

Son olarak, İcra Daireleri'nde günlük gelen 49.036 dosyadan 40.557'si işlem görmüş, yıl boyunca gelen 5.673.083 dosyadan 4.434.866'sı sonuçlandırılmış olup, 22.546.095 dosya hala işlem beklemektedir. Denetimli serbestlik kapsamında ise günlük 2.165 kişi, yıllık toplamda 430.036 kişi ile ilgilenilmiş ve toplamda 227.567 kişi denetimli serbestlik sürecinde bulunmaktadır.

Bu istatistikler, adalet sisteminin yoğunluğunu ve çeşitli mahkemelerdeki iş yükünü gözler önüne sermektedir.

Tablo 2: UYAP'ın Resmi İstatistik Verilerine Göre Örnek Alınan Bir Günlük İşlem Özeti

Ceza, Hukuk Mahkemeleri ve İdari Yargı Dosya Sayıları					
	Günlük GELEN	Günlük KARAR	Seçili Yıl GELEN	Seçili Yıl KARAR	Seçili Gün DERDEST
Ceza Mahkemeleri	10.927	5.363	2.567.345	2.387.445	2.042.491
Hukuk Mahkemeleri	10.150	4.338	1.675.081	1.738.516	2.531.592
İdari Yargı	2.136	830	478.616	448.042	376.270
Cumhuriyet Başsavcılığı Soruşturma / İhbar Sayıları					
DEGER	Günlük GELEN	Günlük KARAR	Seçili Yıl GELEN	Seçili Yıl KARAR	Seçili Gün DERDEST
Cumhuriyet Başsavcılığı İhbar Sayıları	1.272	651	164.213	160.495	43.944
Cumhuriyet Başsavcılığı Soruşturma Sayıları	21.059	16.158	3.297.407	3.182.405	6.044.103
Cumhuriyet Başsavcılığı Toplam Sayıları	22.331	16.809	3.461.620	3.342.900	6.088.047
İcra Dairelerindeki İcra (Esas) ve İflas Dosya Sayıları					

	Günlük GELEN	Günlük ÇIKAN	Seçili Yıl GELEN	Seçili Yıl ÇIKAN	Seçili Gün DERDEST
İcra Dairelerindeki İcra (Esas) ve İflas Dosya Sayıları	49.036	40.557	5.673.083	4.434.866	22.546.095
Denetim Serbestlik Sayıları					
	Günlük SAYI	Yıllık SAYI	TOPLAM		
Denetim Serbestlik	2.165	430.036	227.567		

Kaynak: 07.08.24 tarihinde <https://istatistikler.uyap.gov.tr/> web sitesinden alınmıştır.

2.6. Holistik Güvenlik

Holistik güvenlik, bir sistemin güvenliğini bütüncül bir perspektif ile ele alarak fiziksel, sanal, yasal, etik ve yönetsel boyutların bir arada değerlendirilmesini ifade eder. Bu yaklaşım, UYAP gibi büyük ve karmaşık sistemlerde güvenlik açıklarının her açıdan analiz edilmesini ve tüm paydaşların güvenliğe katılımını sağlamayı amaçlar. Bu bölümde, Holistik güvenliğin çeşitli bileşenleri detaylandırılarak mevcut durumdaki eksiklikler ve geliştirilebilir yönler ele alınacaktır.

2.6.1. Sanal Güvenlik

Holistik güvenlik, bir sistemin güvenliğinin bütüncül bir yaklaşımla, tüm boyutlarıyla ele alınması gerektiğini ifade eder. UYAP gibi büyük ve karmaşık bir bilişim sisteminin güvenliği, tek bir alanın güvenliğini sağlamaktan çok daha fazlasını gerektirir. Böylesine geniş çaplı ve çok taraflı bir sistemde güvenliğin sağlanması, sadece teknik önlemlerle sınırlı kalmaz; aynı zamanda stratejik, idari, fiziksel ve yasal boyutların da entegre bir şekilde ele alınmasını zorunlu kılar. Bu bağlamda, sanal güvenlik bilgi güvenliği temeline dayanırken fiziksel güvenlik ise sistemin altyapısını oluşturan fiziksel varlıkların korunmasını kapsar. Sanal güvenlik bileşenleri olarak sanal erişim yöntemleri düşünülürken fiziksel güvenlik olarak fiziksel erişim yöntemlerini göz önünde tutmak ve önlemleri de bu çerçevede ele almak daha önemlidir. Fiziksel güvenlikte binaların ve donanımların güvenliğinden, yetkisiz erişimlerin önlenmesine kadar geniş bir yelpazede güvenlik tedbirlerini içerir. Ancak sanal ve fiziksel güvenlik birlikte ele alındığında anlamlı ve yeterli olacaktır. (Whitman & Mattord, 2018)

UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi), Türkiye'nin adalet sisteminin dijitalleşmesi amacıyla geliştirilen ve çeşitli güvenlik mekanizmalarıyla desteklenen kapsamlı bir bilişim sistemidir. UYAP'ın mevcut durumu, güvenlik ve kullanıcı destek sistemleri bağlamında aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Bilgi Güvenliği

- **Merkezi Yapı:** UYAP, merkezi bir bilgi güvenliği yapısına sahiptir. Bilgiler, merkezi bir sistem üzerinden yönetilmekte ve tüm veriler tek bir veri tabanında saklanmaktadır. Bu, bilgi tekrarlarının önlenmesini ve veri bütünlüğünün korunmasını sağlar.
- **Fiziki Güvenlik:** Sistem, sadece yazılımsal değil, fiziki güvenlikle de desteklenmektedir. Fiziksel güvenlik, sistemin altyapısını oluşturan binaların ve donanımların korunmasını kapsar.
- **Yazılımsal Güvenlik:** UYAP, yazılımsal güvenlik katmanları ile korunmakta ve sistemin güvenliğine yönelik çeşitli önlemler alınmaktadır. Bu önlemler arasında yetkisiz erişimlerin önlenmesi ve verilerin şifrelenmesi gibi tedbirler bulunmaktadır.
- **N-Katmanlı Erişim:** Kullanıcıların sisteme erişimi, N-katmanlı güvenlik yapılarıyla kontrol edilmekte ve her kullanıcının görev tanımına uygun erişim seviyeleri belirlenmektedir. (Stallings, 2017)

UYAP İç ve Dış Güvenlik Sistemleri

- **İç Güvenlik Sistemi:** İç güvenlik sistemi, UYAP'ın iç operasyonlarının güvenliğini sağlamak için geliştirilmiştir. Bu sistem, kullanıcıların erişim kontrolünü sağlamak ve iç tehditlere karşı koruma sağlamak amacıyla tasarlanmıştır.
- **Dış Güvenlik Sistemi:** Dış tehditlere karşı UYAP'ın güvenliğini sağlamak için çeşitli önlemler alınmıştır. Bu sistem, dışarıdan gelebilecek saldırılara karşı sistemin korunmasını sağlar.

Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi (BGYS)

- **ISO/IEC 27001 Uyumlu:** UYAP, ISO/IEC 27001 bilgi güvenliği yönetim sistemi standardına uygundur. Bu uluslararası standart, bilgi güvenliğinin en üst düzeyde sağlanmasını ve sürekli iyileştirilmesini hedefler.
- **Faydaları:** ISO/IEC 27001 standardı sayesinde UYAP, bilgi güvenliği risklerini sistematik bir şekilde yönetebilmekte, uyumluluğu artırabilmekte ve güvenlik açıklarını minimize edebilmektedir. (ISO/IEC, 2013)

Yardım Masası

- **Görevleri:** Yardım Masası, UYAP kullanıcılarına teknik destek sağlar. Kullanıcıların karşılaştığı sorunları çözmek, talepleri değerlendirmek ve hızlı bir şekilde geri dönüş sağlamak Yardım Masası'nın temel görevleri arasındadır.
- **Hedefler:** Yardım Masası, kullanıcıların sistemle ilgili yaşadıkları sorunları en kısa sürede çözerek sistemin etkin kullanımını artırmayı hedefler.

- **Kullanımı:** Yeni hata talebi veya destek talebi, kullanıcıların Yardım Masası'na başvurmasıyla işleme alınır. Operatörler bu talepleri değerlendirir ve gerekli durumlarda sorunu çözmek için müdahale eder. (Anadolu University, 2018).

Siber güvenlik, dijital varlıkların korunması açısından kritik öneme sahiptir. Bu, sistemin siber saldırılara, veri sızıntılarına ve diğer dijital tehditlere karşı korunmasını içerir. Siber güvenlik önlemleri, yalnızca dış saldırılara değil, aynı zamanda iç tehditlere karşı da etkili olmalıdır. Bilgi sistemleri üzerinde gerçekleştirilen düzenli güvenlik denetimleri ve saldırı tespit sistemlerinin sürekli izlenmesi, siber güvenliğin temel taşları arasında yer alır.

Kişisel verilerin mahremiyeti de Holistik güvenlik anlayışının önemli bir parçasıdır. Kişisel verilerin korunması, bireylerin özel bilgilerinin güvenli bir şekilde işlenmesini ve saklanmasını sağlar. Bu, yalnızca yasal zorunluluklar nedeniyle değil, aynı zamanda kullanıcıların güvenini sağlamak için de hayati bir unsurdur. Mahremiyetin sağlanması, veri anonimleştirme, şifreleme ve sıkı erişim kontrolleri gibi yöntemlerle desteklenmelidir. (Schneier, 2015)

Ulusal güvenlik boyutu, bu tür geniş çaplı bilişim sistemlerinde göz ardı edilemeyecek bir unsurdur. Ulusal güvenlik, devletin ve vatandaşların güvenliğini sağlamak amacıyla, sistemin kritik verilerinin korunmasını ve bu verilere erişimin sıkı denetim altında tutulmasını gerektirir. Bu bağlamda, ulusal güvenlik stratejileri, UYAP gibi sistemlerin bütünsel güvenlik politikalarının bir parçası olmalıdır.

2.6.2. Fiziksel Güvenlik

UYAP'ın güvenliği sadece dijital önlemlerle sağlanamaz; aynı zamanda sistemin fiziksel altyapısının korunması da büyük önem taşır. Fiziksel güvenlik, binaların, sunucuların, veri merkezlerinin ve diğer kritik altyapıların güvenliğini sağlamak için alınan önlemleri kapsar. Bu bağlamda, insan gücüne dayalı güvenlik önlemleri, fiziksel güvenliğin en kritik unsurlarından biridir.

Güvenlik Personelinin Rolü: Fiziksel güvenliğin sağlanmasında güvenlik personeli hayati bir rol oynar. Bu personel, veri merkezleri, sunucular ve diğer kritik alanların korunmasında doğrudan sorumludur. Güvenlik personeli, giriş-çıkış kontrollerini yönetir, şüpheli aktiviteleri izler ve acil durumlarda hızlı müdahalelerde bulunur. Etkili bir güvenlik politikası, bu personelin düzenli olarak eğitilmesini ve güncel güvenlik tehditlerine karşı hazırlıklı olmasını gerektirir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde yer alan Federal Veri Merkezleri, personel eğitimi ve acil durum yönetimi için katı standartlara sahiptir; bu da UYAP için bir model teşkil edebilir.

Erişim Kontrolleri: UYAP sisteminin fiziksel güvenliğinin sağlanmasında, yetkisiz kişilerin kritik alanlara erişimini engellemek için güvenlik personeli tarafından yönetilen erişim kontrol sistemleri kullanılır. Bu sistemler, biyometrik tarama, kimlik doğrulama kartları ve güvenlik kameraları gibi teknolojik araçlarla desteklenir. Güvenlik personeli, bu sistemlerin doğru bir şekilde çalışmasını sağlar ve herhangi bir ihlal durumunda gerekli önlemleri alır. Avrupa Birliği Veri Koruma Yönetmeliği (GDPR) kapsamında uygulanan veri merkezi erişim kontrol prosedürleri, UYAP için örnek teşkil edebilir. (European Union Agency for Cybersecurity [ENISA], 2017)

Acil Durum ve Müdahale Planları: Fiziksel güvenlik personeli, yangın, doğal afetler veya diğer acil durumlar için hazırlanmış müdahale planlarını uygulamakla yükümlüdür. Bu planlar, sistemin işleyişini kesintiye uğratabilecek durumlar için önceden belirlenmiş adımları içerir. Güvenlik personeli, bu planların uygulanmasında kritik bir rol oynar ve düzenli tatbikatlarla bu tür durumlara hazır hale getirilir. Japonya'daki veri merkezlerinde, deprem gibi doğal afetlere karşı özel hazırlıklar ve müdahale planları yapılmaktadır; bu da UYAP'ın acil durum planlarına entegre edilebilir. (ISO/IEC, 2019)

Gözetim ve İzleme: Fiziksel güvenlik kapsamında, güvenlik personeli, UYAP'a ait tesislerin 24/7 izlenmesini sağlar. Bu gözetim, olası güvenlik tehditlerinin erken tespiti ve önlenmesi için gereklidir. Güvenlik kameraları, alarm sistemleri ve diğer izleme araçları, güvenlik personeli tarafından sürekli olarak denetlenir ve yönetilir. Bu süreçler, Birleşik Krallık'taki hükümet binalarında uygulanan 24/7 izleme sistemlerine benzer şekilde, UYAP'ın güvenliğini sağlamak için kritik önem taşır. (Home Office, 2015; ICO, 2024)

İnsan Faktörünün Önemi: Fiziksel güvenlikte insan gücü, teknoloji ile desteklenen en önemli unsurdur. Güvenlik personelinin bilinçli, eğitilmiş ve dikkatli olması, fiziksel güvenlik politikalarının etkin bir şekilde uygulanmasını ve UYAP'ın fiziksel altyapısının korunmasını sağlar. Uluslararası Veri Koruma Otoriteleri, güvenlik personelinin eğitimi ve bilinçlendirilmesi konusunda sıkı standartlar uygulamaktadır; bu da UYAP için örnek teşkil edebilir. (European Union Agency for Cybersecurity [ENISA], 2019)

Bu unsurlar, UYAP'ın fiziksel güvenliğinin bütünsel bir güvenlik yaklaşımı içinde ele alınmasının önemini vurgular. Güvenlik personelinin rolü, yalnızca fiziksel tehditlere karşı değil, aynı zamanda sistemin genel güvenliğini artırmak için kritik öneme sahiptir. Bu nedenle, UYAP gibi büyük bir sistemde, fiziksel güvenlik politikalarının oluşturulmasında ve uygulanmasında insan gücü odaklı yaklaşımlar kaçınılmazdır.

Bu nedenle, UYAP'ın güvenliği, tüm bu unsurların bir arada ve uyum içinde ele alınmasını gerektiren karmaşık bir süreçtir. Her boyutun birbirini tamamladığı, çok katmanlı bir güvenlik yaklaşımı benimsenmeli ve bu yaklaşım, sürekli olarak gözden geçirilip güncellenmelidir. Bu tür bir yaklaşım, UYAP gibi büyük bir sistemin hem iç hem de dış tehditlere karşı etkin bir şekilde korunmasını sağlayacaktır.

Bu büyüklükte ve bu önemde bir bilgi sisteminin yönetimi, tüm paydaşların katıldığı bir kurul tarafından belirlenmelidir. Bu kurul, politika belirleyici bir kurul olup, güvenlik ve denetim politikalarını belirlemekle sorumludur. Ayrıca, bu politikaların işleyişi, sürekli olarak bu kurul tarafından kontrol edilmelidir. Dünyada da benzer gereksinimlerle kurulmuş kurum ve kuruluşlar vardır. Bu kurumlar çalışmamıza ışık tutabilir. Bunlardan bazıları şöyledir:

2.7. Dünyadan Örnekler

Dünya genelinde büyük bilişim sistemlerinin yönetimi ve denetimi, birçok ulusal ve uluslararası kurum tarafından düzenlenmekte ve denetlenmektedir. Bu kurumlar, veri güvenliği, siber güvenlik ve kişisel verilerin korunması gibi kritik alanlarda standartlar belirlemekte ve bu standartların uygulanmasını sağlamaktadır. Aşağıda, UYAP gibi büyük bilişim sistemlerinin güvenlik ve denetim politikalarını oluştururken örnek alınabilecek bazı önemli uluslararası kuruluşlar ve düzenlemeler bulunmaktadır:

NIST (National Institute of Standards and Technology): ABD merkezli NIST, siber güvenlik ve veri gizliliği konusunda küresel ölçekte kabul gören standartları belirler. NIST'in geliştirdiği Siber Güvenlik Çerçevesi, uluslararası düzeyde benimsenmiş olup birçok ülke tarafından referans alınmaktadır. (National Institute of Standards and Technology [NIST], 2018)

ENISA (European Union Agency for Cybersecurity): ENISA, Avrupa Birliği'nin siber güvenlik ajansı olarak, AB genelinde siber güvenlik politikalarını koordine eder ve üye ülkeler arasında bilgi paylaşımını destekler. ENISA, Avrupa'da siber güvenlik stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanmasında kilit bir rol oynar. (European Union Agency for Cybersecurity [ENISA], 2020)

Budapeşte Sözleşmesi (Convention on Cybercrime): Avrupa Konseyi tarafından oluşturulan Budapeşte Sözleşmesi, siber suçlarla mücadelede uluslararası işbirliğini teşvik eden ilk uluslararası anlaşmadır. Bu sözleşme, siber suçlara karşı ülkeler arasında yasal düzenlemeler oluşturulmasını zorunlu kılar. (Council of Europe, 2001)

ISO/IEC 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi: Bu uluslararası standart, bilgi güvenliği yönetim sistemleri için kabul görmüş bir çerçeve sunar. ISO/IEC 27001, kurumların bilgi güvenliği politikalarını tanımlamalarına ve uygulamalarına rehberlik eder. (ISO/IEC, 2013)

UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development): UNCTAD, dünya genelinde veri koruma ve gizliliği konusunda düzenlemeler yapan bir BM kuruluşudur. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde veri güvenliği politikalarının geliştirilmesine yardımcı olur ve bu politikaların uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini sağlar. (United Nations Conference on Trade and Development [UNCTAD], 2016)

Bu kurullar ve standartlar, UYAP'ın güvenlik ve denetim politikalarını uluslararası normlarla uyumlu hale getirmek için kritik öneme sahiptir. UYAP'ın güvenliğinin sağlanmasında bu tür kurumların stratejilerinden ve uygulamalarından faydalanmak, sistemin uluslararası düzeyde kabul gören güvenlik standartlarına uygunluğunu artıracaktır.

Dünyadaki örnekler her ne kadar birbirinden oldukça farklı olsa bile bazı benzerlikler de mevcuttur. Aşağıda Tablo 3'de Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri-ABD, Almanya ve Estonya'daki elektronik adalet uygulamalarının bir kıyaslaması gösterilmiştir.

Tablo 3: Türkiye, ABD, Almanya ve Estonya örneklerinin karşılaştırması

	Türkiye/UYAP	ABD (CM/ECF)	Almanya (EGVP)	Estonya (e-Justice)
Sistem Adı	UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi)	Dava Yönetim/Elektronik Dava Dosyaları	Elektronik Mahkeme ve İdari Posta Sistemi	e-Adalet Sistemi
Ana İşlev	Yargı süreçlerinin dijitalleştirilmesi, güvenli belge yönetimi ve dava takibi	Federal mahkemeler için elektronik dava yönetimi ve dosya arşivleme	Mahkemeler, avukatlar ve otoriteler arasında güvenli dijital iletişim	Yargı süreçlerinin dijitalleştirilmesi, dava dosyalarına ve kayıtlara çevrimiçi erişim
Kullanılan Teknolojiler	Merkezi veri sistemi, e-İmza, Şifreleme, ISO/IEC 27001	Elektronik Dosyalama, e-İmza, Veri Yedekleme Sistemleri	Dijital Zaman Damgaları, Dijital İmzalar, Kriptografik İletişim	X-Road, Blockchain, Dijital İmza, e-Kimlik
Güvenlik Özellikleri	Çok katmanlı güvenlik, şifreleme, bağımsız denetim kurulu, GDPR uyumu	Çok katmanlı güvenlik, şifrelenmiş erişim, PACER entegrasyonu	Şifrelenmiş iletişim, e-İmzalar, GDPR uyumu	Blockchain ile sahtecilik önleme, çok faktörlü kimlik doğrulama, GDPR uyumu
Ulusal Sistemlerle Entegrasyon	Türk devlet kurumları ve hizmetleri ile entegrasyon (örneğin, emniyet, vergi dairesi)	PACER ile dava kayıtlarına kamusal erişim entegrasyonu	Belge transferi için çeşitli Alman federal sistemleriyle entegrasyon	Ulusal X-Road sistemi ile veri paylaşımı entegrasyonu

Kaynaklar: <https://www.adalet.gov.tr>, <https://www.uscourts.gov/case-management/electronic-case-files>, <https://www.egvp.de>, <https://www.just.ee/e-justice>.

Bunların dışında da dünyada çeşitli örnekler mevcuttur. Dünyadaki diğer örneklere de kısaca değinmek gerekirse:

Birleşik Krallık

Sistem Adı: CE-File (Case Electronic File)

İşlev: İngiltere ve Galler'de kullanılan bu sistem, yüksek mahkemelerdeki dava işlemlerinin dijital olarak yönetilmesini sağlar. Avukatlar, davalarını elektronik olarak açabilir, dava belgelerine erişebilir ve yargı sürecini çevrimiçi takip edebilirler.

Kullanılan Teknolojiler: Elektronik Dosyalama, Dijital İmza, Erişim Denetimi.

Güvenlik: Sistem, güvenli erişim ve elektronik imza gibi güvenlik önlemleri ile korunur.

Ulusal Sistemlerle Entegrasyon: İngiltere'nin diğer devlet kurumları ile entegre olup, CE-File sistemi üzerinden bilgi alışverişi yapılabilir. (Gov.uk)

Hindistan

Sistem Adı: eCourts Projesi

İşlev: Hindistan'daki mahkemeleri dijitalleştirme girişimidir. Mahkeme işlemleri, dava takibi ve yargı belgeleri bu sistem aracılığıyla dijital olarak yönetilir. Vatandaşlar ve avukatlar davalarını çevrimiçi takip edebilir.

Kullanılan Teknolojiler: Elektronik Dosya Yönetimi, Mobil Uygulama Entegrasyonu, Elektronik Dava Takip Sistemi.

Güvenlik: Veri şifreleme, çok katmanlı güvenlik mimarisi ve erişim denetimleri kullanılır.

Ulusal Sistemlerle Entegrasyon: Hindistan genelindeki tüm yargı sistemlerini birbirine bağlayarak entegre bir yargı sistemi oluşturur. (Ecourts.gov.in)

Avustralya

Sistem Adı: Commonwealth Courts Portal

İşlev: Avustralya'da kullanılan bu portal, yüksek ve federal mahkemelerde dava açmak, dosya yönetmek ve mahkeme işlemlerini izlemek için kullanılır. Avukatlar ve taraflar, sistem üzerinden tüm dava işlemlerini yönetebilirler.

Kullanılan Teknolojiler: Elektronik Dosyalama, Dava Yönetimi, Çevrimiçi Takip.

Güvenlik: Kullanıcı kimlik doğrulama, şifreleme ve düzenli güvenlik denetimleriyle korunur.

Ulusal Sistemlerle Entegrasyon: Avustralya'nın diğer federal kurumlarıyla entegrasyon sağlar. (Fecourt.gov.au)

Singapur

Sistem Adı: eLitigation

İşlev: Singapur'un yargı süreçlerini dijitalleştiren sistemdir. Davaların elektronik ortamda açılması, belgelerin dijital olarak sunulması ve takip edilmesi bu sistemle yapılır.

Kullanılan Teknolojiler: Elektronik Dosya Yönetimi, Dijital İmza, Zaman Damgalama.

Güvenlik: Kullanıcı doğrulama ve veri şifreleme.

Ulusal Sistemlerle Entegrasyon: Singapur'un çeşitli devlet kurumları ile veri paylaşımını mümkün kılan entegre bir platform. (Www.judiciary.gov.sg)

Brezilya

Sistem Adı: Processo Judicial Eletrônico-PJe (Elektronik Yargı Süreci)

İşlev: Brezilya'nın dijital adalet sistemidir. Mahkemelerdeki tüm işlemler dijital platformda yapılır. Dava açma, takip ve dosya yönetimi bu sistem üzerinden yürütülür.

Kullanılan Teknolojiler: Elektronik Dosyalama, Dijital İmza, Şifreleme.

Güvenlik: Erişim kontrolü, çok faktörlü kimlik doğrulama ve veri güvenliği önlemleri uygulanır.

Ulusal Sistemlerle Entegrasyon: Brezilya'nın adalet sistemine entegre olup, tüm mahkeme işlemleri dijital platformdan yönetilir. (Cnj.jus.br)

Kanada

Sistem Adı: Mahkeme Bilgi Sistemi (Court Information System -CIS)

İşlev: Kanada'daki mahkemelerin dijital olarak yönetilmesini sağlar. Avukatlar ve taraflar, dava dosyalarına çevrimiçi erişebilir ve işlemleri dijital olarak gerçekleştirebilirler.

Kullanılan Teknolojiler: Elektronik Dava Dosyası, Dijital İmza, Çevrimiçi Dava Yönetimi.

Güvenlik: Gelişmiş veri şifreleme ve güvenlik önlemleri mevcuttur.

Ulusal Sistemlerle Entegrasyon: Kanada'daki diğer adli sistemlerle entegre bir yapı sunar. (Justice.gc.ca)

2.8. Denetimler

Denetimler, güvenlik politikalarının uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek için düzenli olarak yapılmalıdır. Denetim Kurulu, bağımsız bir yapıdan oluşmalı ve şu şekilde organize edilmelidir:

- Denetim Standartları: ISO 27001 gibi uluslararası standartlara uygunluk sağlanmalıdır.
- Denetim Prosedürleri: Denetim süreçlerinin nasıl yürütüleceği ve hangi yöntemlerin kullanılacağı belirlenmelidir.
- Raporlama ve İzleme: Denetim sonuçlarının düzenli olarak raporlanması sağlanmalıdır.
- İhlal Yönetimi: Güvenlik ihlalleri durumunda alınacak önlemler belirlenmelidir.

Güvenlik politikaları, bir kurumun bilgi varlıklarını ve operasyonlarını çeşitli tehditlerden korumak amacıyla belirlediği kurallar, prosedürler ve uygulamaların toplamıdır. Bu politikalar, kurumun güvenlik hedeflerini, stratejilerini ve sorumluluklarını tanımlar. Güvenlik politikalarının önemi, kurumun güvenlik yönetimini düzenli ve etkili bir şekilde yürütmesini sağlamaktan kaynaklanır. (Whitman & Mattord, 2018)

Büyük Bilişim Sistemlerinde Denetimin Önemi: Büyük bilişim sistemleri, karmaşık yapıları ve çok sayıda paydaşı nedeniyle sürekli olarak denetim altında tutulması gereken yapılardır. Bu tür sistemlerde güvenlik, sadece teknolojik önlemlerle sağlanamaz; sistemin bütünsel olarak denetlenmesi, güvenlik politikalarının etkinliğini artırmak için hayati bir rol oynar. Denetim, sistemin belirlenen güvenlik standartlarına uygun çalışıp çalışmadığını kontrol etmek, olası zafiyetleri tespit etmek ve gerekli iyileştirmeleri yapmak amacıyla gerçekleştirilir. (Institute of Internal Auditors [IIA], 2012)

Denetim süreçlerinin bir diğer kritik işlevi, hesap verebilirliği artırmaktır. Büyük bilişim sistemleri, genellikle birçok farklı kurum ve kullanıcının etkileşimde bulunduğu ortamlardır. Bu nedenle, sistemin nasıl kullanıldığı, hangi verilerin kimler tarafından erişildiği ve bu süreçlerin ne kadar güvenli olduğu sürekli olarak izlenmelidir. Denetimler, sistemin şeffaf bir şekilde işletilmesini sağlar ve olası ihlallerin erken aşamada tespit edilmesine olanak tanır. Böylece, kullanıcıların ve paydaşların sisteme olan güveni artar ve sistemin genel verimliliği yükselir.

Ayrıca, denetimler, uyum süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi için de gereklidir. Büyük bilişim sistemleri, genellikle çeşitli yasal düzenlemeler ve uluslararası standartlar çerçevesinde faaliyet gösterir. Denetim, bu düzenlemelere uyumun sağlandığını ve sürdürüldüğünü teyit eder. Uyum denetimleri hem yasal riskleri minimize eder hem de sistemin operasyonel risklerini yönetilebilir seviyede tutar. Bu nedenle, düzenli denetimlerin yapılması, bilişim sistemlerinin uzun vadede sürdürülebilir ve güvenilir olmasını sağlar.

Denetim mekanizmaları, bir kurumun veya sistemin güvenliğini sağlamak ve sürekliliğini garantilemek için gerekli kontrollerin ve denetimlerin yapılmasını sağlayan süreçlerdir. Etkili bir denetim mekanizması, güvenlik politikalarının uygulanmasını izler, riskleri değerlendirir ve güvenlik açıklarını tespit ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Bu kapsamda, Adalet Bakanlığı, Kişisel Verileri Koruma Kurumu (KVKK), adli merciler ve diğer paydaşların iş birliği içinde olması gerekmektedir. Kurulun geniş tabanlı temsilcilerden oluşan bağımsız bir denetim organı olarak faaliyet göstermesi, UYAP'ın güvenliğinin sağlanmasında kritik bir rol oynar. Bu sayede, kurumlar güvenli ve sürdürülebilir bir şekilde faaliyet gösterebilir.

2.9. Kurul Önerisi

UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi), Türkiye'nin adalet sisteminin dijitalleşmesi ve etkinleştirilmesi amacıyla geliştirilmiş kapsamlı bir bilgi işlem sistemidir. Bu sistemin güvenli ve verimli bir şekilde işletilebilmesi için, tüm bileşenlerini kapsayan güvenlik ve denetim politikalarının titizlikle oluşturulması gerekmektedir. Bu politikaların belirlenmesi, uygulanması ve denetlenmesi sürecinde çok Paydaşlı bir kurulun rolü hayati önem taşır. Bu kurul, yalnızca politika belirlemekle kalmayıp, aynı zamanda bu politikaların etkin bir şekilde yürütülmesi ve sürekli izlenmesi için gerekli denetim mekanizmalarını da oluşturmalıdır.

UYAP'ın güvenlik ve denetim politikalarının oluşturulması, sistemin güvenli ve verimli bir şekilde işletilebilmesi için hayati önem taşır. Bu süreç, çok Paydaşlı bir Politika Belirleyici Kurul tarafından yürütülmelidir. Kurul, sistemin güvenliği için gerekli politikaların belirlenmesi ve uygulanmasının yanı sıra, bu politikaların sürekli olarak izlenmesini ve güncellenmesini de sağlamakla yükümlüdür. Kurulun yapısı, hizmet sunucular, hizmet alıcılar ve güvenlik uzmanları dahil olmak üzere, çeşitli tarafların temsil edilmesini gerektirir. Bu bağlamda, kurulun aşağıdaki profillerden gelen üyelerden oluşması önerilmektedir:

- Hizmet Sunucular: Yüksek yargı temsilcileri, Adalet Komisyonu temsilcileri ve Bakanlık temsilcileri.
- Hizmet Alıcılar: Vatandaş temsilcileri ve baro temsilcileri.
- Güvenlik Uzmanları: Fiziksel güvenlik, ulusal güvenlik ve bilgi güvenliği profesyonelleri ile ulusal güvenlik uzmanları.
- Kişisel Veri Koruma Kurumu (KVKK) Temsilcileri
- Vatandaş Temsilcileri
- Bilgi Güvenliği Uzmanları
- Mahremiyet Uzmanları
- Avukatlar
- Ulusal Güvenlik Uzmanları

- Siber Güvenlik Uzmanları
- Hâkim ve Savcılar
- Üst Yargı Organları Temsilcileri

Bu kurulun oluşturulması, UYAP'ın güvenlik ve denetim süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak için kritik öneme sahiptir. Sistematik bir yönetim ve denetim yapısı, UYAP'ın uzun vadeli başarısını güvence altına alacak ve Türkiye'nin dijital adalet sistemi üzerindeki güveni artıracaktır.

2.10. Güvenlik Politikaları

Erişim Kontrol Politikaları: Erişim kontrol politikaları, UYAP sistemine erişimin nasıl sağlanacağını ve yetkisiz erişimlerin nasıl önleneceğini belirleyen stratejik önlemler bütünüdür. Bu politikalar, kullanıcıların kimlik doğrulama süreçlerinden yetki seviyelerine kadar geniş bir yelpazede güvenlik tedbirlerini içerir. Bu bağlamda:

- Kimlik Doğrulama: Kullanıcıların UYAP'a giriş yaparken, iki faktörlü kimlik doğrulama gibi güçlü kimlik doğrulama yöntemleri kullanması zorunlu kılınmalıdır.
- Yetki Seviyeleri: Kullanıcılar, görev tanımları ve sorumlulukları doğrultusunda uygun yetki seviyeleriyle sınırlandırılmalıdır.
- Erişim Logları: UYAP'a yapılan tüm erişimler ayrıntılı olarak kaydedilmeli ve bu kayıtlar düzenli olarak denetlenmelidir.

Veri Güvenliği Politikaları: Veri güvenliği politikaları, UYAP sisteminde işlenen tüm verilerin gizliliğini, bütünlüğünü ve erişilebilirliğini koruma amacı taşır. Bu politikalar, verilerin depolanması ve taşınması esnasında şifreleme, veri yedekleme ve veri erişim denetimleri gibi önlemleri kapsar:

- Şifreleme: Verilerin hem depolama süreçlerinde hem de aktarım sırasında güçlü şifreleme yöntemleriyle korunması sağlanmalıdır.
- Veri Yedekleme: Düzenli aralıklarla veri yedeklemeleri yapılmalı ve bu yedeklerin güvenli bir ortamda saklanması sağlanmalıdır.
- Veri Erişim Denetimleri: Verilere erişim yetkisi bulunan kullanıcıların denetimleri sıkı bir şekilde gerçekleştirilmelidir.

Siber Güvenlik Politikaları: Siber güvenlik politikaları, UYAP sisteminin siber saldırılara karşı korunmasını sağlar. Bu bağlamda, sistemlerin güvenlik duvarları ve güncel Anti Virüs Yazılımları ile korunması, siber saldırıların erken tespiti ve önlenmesi için gerekli sistemlerin kurulması büyük önem arz etmektedir:

- Güvenlik Duvarları ve Anti Virüs Yazılımları: Sistemler, güvenlik duvarları ve sürekli güncellenen anti virüs yazılımlarıyla korunmalıdır.
- Saldırı Tespit ve Önleme Sistemleri: Olası siber saldırıların erken tespiti ve önlenmesi amacıyla etkili tespit ve önleme sistemleri kurulmalıdır.
- Acil Durum Planları: Siber saldırı durumunda devreye girecek acil durum planları oluşturulmalı ve bu planlar düzenli olarak test edilmelidir.

Kişisel Veri ve Mahremiyet Politikaları: Kişisel veri ve mahremiyet politikaları, UYAP'ta işlenen kişisel verilerin korunmasını ve kullanıcı mahremiyetinin sağlanmasını hedefler (BfDI, 2024) Bu politikalar, verilerin yalnızca gerekli durumlarda ve yasal çerçevede toplanmasını, işlenmesini ve saklanmasını öngörür:

- Veri Toplama ve İşleme: Kişisel verilerin yalnızca zorunlu durumlarda ve yasal mevzuata uygun bir şekilde toplanması ve işlenmesi sağlanmalıdır.
- Anonimleştirme: Kişisel verilerin anonim hale getirilmesi ve yetkisiz erişimlere karşı korunması sağlanmalıdır.
- Kullanıcı Bilgilendirme: Kullanıcılar, verilerinin nasıl toplandığı, işlendiği ve korunduğu konusunda şeffaf bir şekilde bilgilendirilmelidir.

2.11. Denetim Politikaları

Denetim Standartları: Denetim standartları, UYAP'ın güvenlik politikalarının etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için oluşturulan kriter ve yöntemlerdir. Denetimlerin uluslararası kabul görmüş güvenlik standartlarına uygun olarak yapılması sağlanmalıdır:

- Uluslararası Standartlara Uyum: Denetimlerin ISO 27001 gibi uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır.
- Denetim Prosedürleri: Denetim süreçlerinin nasıl yürütüleceğini belirleyen prosedürler oluşturulmalıdır.
- Denetim Frekansı: Denetimlerin hangi sıklıkla yapılacağı ve bu denetimlerin kimler tarafından gerçekleştirileceği net bir şekilde belirlenmelidir.

Raporlama ve İzleme: Denetim süreçlerinin sonuçlarının düzenli olarak raporlanması ve izlenmesi gereklidir. Bu süreçlerin şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde yürütülmesi, UYAP'ın güvenlik politikalarının etkinliğini artıracaktır:

- Denetim Raporları: Denetim sonuçları detaylı raporlar halinde hazırlanmalı ve ilgili paydaşlarla paylaşılmalıdır.

- Geri Bildirim Mekanizmaları: Denetim sonuçlarına yönelik geri bildirimler alınmalı ve bu geri bildirimler, politika geliştirme sürecine entegre edilmelidir.
 - Sürekli İzleme: Güvenlik politikalarının ve denetim süreçlerinin sürekli olarak izlenmesi ve gerektiğinde güncellenmesi sağlanmalıdır.
- İhlal Yönetimi: Güvenlik ihlalleri durumunda izlenecek adımlar ve alınacak önlemler, önceden belirlenmiş prosedürler çerçevesinde gerçekleştirilmeli; ihlal sonrası iyileştirme çalışmaları, sistemin gelecekteki güvenliğini temin etmelidir:
- İhlal Bildirim Prosedürleri: Güvenlik ihlalleri tespit edildiğinde izlenecek bildirim prosedürleri oluşturulmalı ve bu prosedürler tüm paydaşlar tarafından bilinmelidir.
 - İhlal Müdahale Ekipleri: Güvenlik ihlallerine hızlı ve etkili bir şekilde müdahale edebilecek uzman ekiplerin oluşturulması sağlanmalıdır.
 - İhlal Sonrası İyileştirme: Güvenlik ihlalleri sonrası yapılacak iyileştirme çalışmaları ve alınacak önlemler net bir şekilde belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

2.12. İşleyiş

UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi) için önerilen Politika Belirleyici Kurul, sistemin güvenlik ve denetim politikalarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Kurulun işleyişi, aşağıdaki adımları içerir:

Toplantı Frekansı ve Yönetimi:

Kurul, düzenli aralıklarla (örneğin, üç ayda bir) toplanır. Ayrıca, acil durumlar veya önemli güvenlik tehditleri durumunda olağanüstü toplantılar da yapılabilir. Toplantılara, tüm kurul üyelerinin katılımı zorunludur ve toplantılar, önceden belirlenmiş bir gündem çerçevesinde yürütülür. Toplantıların yönetimi, kurul başkanı tarafından koordine edilir ve alınan kararlar toplantı tutanaklarında kayıt altına alınır.

Karar Alma Süreci:

Kurul, UYAP'ın güvenlik ve denetim politikaları ile ilgili kararlarını çoğunluk oyu ile alır. Her üye, ilgili konular üzerinde görüş bildirme ve öneri sunma hakkına sahiptir. Karar alma sürecinde, uluslararası güvenlik standartları ve en iyi uygulamalar dikkate alınır. Ayrıca, kurulun her toplantısında, daha önce alınmış kararların uygulanma durumu gözden geçirilir ve gerekli görüldüğünde bu kararlar güncellenir.

Politika Geliştirme ve Onaylama:

Kurul, UYAP için gerekli güvenlik ve denetim politikalarını geliştirir. Bu politikalar, özellikle erişim kontrolü, veri güvenliği, siber güvenlik ve kişisel verilerin korunması gibi kritik alanları kapsar. Her yeni politika taslağı, kurul üyeleri tarafından incelenir ve onaylanır. Onaylanan politikalar, ilgili tüm taraflara duyurulur ve UYAP sistemine entegre edilir.

Denetim ve İzleme:

Kurul, UYAP'ın güvenlik politikalarının ve denetim süreçlerinin etkinliğini izlemek için düzenli olarak denetim raporları hazırlar. Denetim süreçleri, ISO 27001 gibi uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. Bu denetimler, sistemdeki olası güvenlik açıklarını tespit etmek ve bu açıkları gidermek için gerekli önlemleri almak amacıyla yapılır. Denetim sonuçları, kurulun bir sonraki toplantısında detaylı olarak değerlendirilir.

İhlal Yönetimi ve Müdahale:

UYAP sisteminde tespit edilen güvenlik ihlalleri, kurul tarafından belirlenmiş prosedürler doğrultusunda ele alınır. Herhangi bir ihlal durumunda, ilgili müdahale ekipleri hızlıca harekete geçer ve gerekli iyileştirme çalışmaları yapılır. Kurul, bu süreçlerin etkinliğini sürekli olarak izler ve gerektiğinde müdahale prosedürlerini günceller.

İletişim ve Koordinasyon:

Kurul, Adalet Bakanlığı, Kişisel Verileri Koruma Kurumu (KVKK), Emniyet Genel Müdürlüğü ve diğer ilgili paydaşlarla sürekli iletişim halinde olur. Bu iletişim, hem karar alma süreçlerinin şeffaflığını artırır hem de kurulun aldığı kararların etkili bir şekilde uygulanmasını sağlar. Ayrıca, kurul, ulusal ve uluslararası güvenlik otoriteleri ile de koordinasyon halinde çalışarak UYAP'ın güvenliğini en üst düzeyde tutmayı hedefler.

Sürekli Eğitim ve Bilgilendirme:

Kurul, UYAP'ın güvenlik ve denetim politikalarının etkinliğini artırmak amacıyla, güvenlik personeli ve sistem kullanıcıları için düzenli eğitim programları hazırlar. Bu eğitimler, yeni güvenlik tehditleri ve teknolojik gelişmeler hakkında bilgi vermek ve personelin güncel kalmasını sağlamak için tasarlanmıştır. Ayrıca, kullanıcıların güvenlik politikaları hakkında bilinçlendirilmesi için düzenli bilgilendirme çalışmaları yapılır.

3. SONUÇ

UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi), Türkiye'nin adalet sisteminin dijital dönüşümünü sağlamak amacıyla oluşturulmuş, geniş kapsamlı ve çok taraflı bir bilişim sistemidir. Bu sistem, yargı süreçlerini hızlandırarak daha verimli ve şeffaf hale getirmektedir. Ancak UYAP'ın büyüklüğü ve karmaşıklığı, güvenlik yönetimi açısından çok boyutlu zorluklar doğurmaktadır. Bu zorlukların aşılabilmesi için Holistik Güvenlik Yaklaşımı'nın benimsenmesi kaçınılmazdır.

Holistik güvenlik, bir bilişim sisteminin tüm bileşenlerinin ve güvenlik unsurlarının bir bütün olarak ele alınmasını ifade eder. UYAP gibi büyük ölçekli ve karmaşık bir sistemde, güvenliğin sadece teknik önlemlerle sağlanması yetersiz kalacaktır. Sistemin fiziksel güvenlik, siber güvenlik, kişisel veri koruması, mahremiyet ve ulusal güvenlik gibi tüm boyutları entegre bir şekilde ele alınmalıdır. Bu bütünsel yaklaşım, sistemin güvenliğini sağlarken kullanıcıların ve paydaşların güvenini de artıracaktır (CISA, 2024)

Mevcut Durum ve İhtiyaç

Mevcut durumda UYAP'ın güvenliğiyle ilgili olarak kimin ne ölçüde yetki ve sorumluluğa sahip olduğu konusunda belirsizlikler bulunmaktadır. Bu durum, sistemin etkin yönetilmesini zorlaştırmakta ve güvenlik politikalarının oluşturulmasını aksatmaktadır. Bu belirsizliğin giderilmesi için;

Bağımsız Denetim ve Politika Kurulu oluşturulmalıdır: Kurulda Adalet Bakanlığı, avukatlar, hâkimler, Kişisel Verileri Koruma Kurumu (KVKK), bilgi güvenliği uzmanları ve vatandaş temsilcileri yer almalıdır.

Kurulun görevi; güvenlik ve denetim politikalarını oluşturmak, uygulamak ve uluslararası standartlara uygun olarak denetlemek olmalıdır.

Yetki ve Sorumlulukların Netleştirilmesi sağlanmalıdır: Tüm paydaşların görevleri ve sorumlulukları açık bir şekilde tanımlanmalıdır.

Kişisel Veri ve Mahremiyetin Korunması için, verilerin anonimleştirilmesi ve şifrenmesi gibi güçlü koruma yöntemleri hayata geçirilmelidir.

Kullanıcılar, verilerinin nasıl toplandığı ve işlendiği hakkında şeffaf bir şekilde bilgilendirilmelidir.

Uluslararası Standartlara Uyum sağlanmalıdır; özellikle ISO/IEC 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi standardına uygun güvenlik politikaları uygulanmalıdır.

Bu öneriler doğrultusunda oluşturulacak bağımsız ve geniş tabanlı bir kurul, UYAP'ın güvenlik yönetiminde şeffaflık, etkinlik ve hesap verebilirlik sağlayacaktır.

UYAP'ın güvenliği, yalnızca teknik ve prosedürel tedbirlerle değil, aynı zamanda etik, yasal, fiziksel ve siber güvenlik unsurlarının bütünsel bir şekilde değerlendirilmesiyle sağlanabilir. Bu makalede önerilen denetim kurulunun oluşturulması, sistem güvenliğini etkin bir şekilde sağlayacak ve Türkiye'nin dijital adalet sistemini daha güvenli, verimli ve şeffaf hale getirecektir. Adalet Bakanlığı başta olmak üzere ilgili kurumların iş birliği içinde çalışarak kapsamlı ve sürdürülebilir güvenlik politikalarını hayata geçirmesi hayati önem taşımaktadır.

Kaynakça

Adalet Bakanlığı Bilgi İşlem Genel Müdürlüğü. (2021). *UYAP Bilişim Sistemi*. Adalet Bakanlığı.

Anadolu University. (2018). *Ulusal Yargı Ağı Projesi-I*. Anadolu University.

Council of Europe. (2001). *Convention on Cybercrime (Budapest Convention)*. Council of Europe.

Demir, G. (2021). Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi'nin (UYAP) Güvenlik Politikaları. *Bilgi Güvenliği Dergisi*, 15(2), 45-61.

European Union Agency for Cybersecurity (ENISA). (2019). *Cybersecurity Culture Guidelines: Behavioural Aspects of Cybersecurity*. ENISA.

European Union Agency for Cybersecurity (ENISA). (2020). *ENISA Threat Landscape 2020: Cybersecurity Challenges for the EU*. ENISA.

European Union Agency for Cybersecurity (ENISA). (2017). *Guidelines on Data Protection Impact Assessment (DPIA) under Regulation (EU) 2016/679*. ENISA.

General Data Protection Regulation (GDPR). (2016). *Regulation (EU) 2016/679*.

Home Office, UK Government. (2015). *Security Guidance for Government Buildings*. Home Office.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *Global Technology Audit Guide (GTAG): Information Technology Controls*. IIA.

ISO/IEC. (2019). *ISO/IEC 22301: Business Continuity Management Systems – Requirements*. ISO.

ISO/IEC. (2013). *ISO/IEC 27001: Information Security Management Systems – Requirements*.

National Institute of Standards and Technology (NIST). (2018). *Framework for Improving Critical Infrastructure Cybersecurity*. NIST.

Schneier, B. (2015). *Data and Goliath: The Hidden Battles to Collect Your Data and Control Your World*. W.W. Norton & Company.

Stallings, W. (2017). *Network Security Essentials: Applications and Standards*. Pearson.

Şahin, E., & Yıldırım, E. (2020). Türkiye'de Siber Güvenlik Politikaları: UYAP Örneği. *Güvenlik Stratejileri Dergisi*, 16(32), 79-102.

United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2016). *Data Protection and Privacy Legislation Worldwide*. UNCTAD.

Whitman, M. E., & Mattord, H. J. (2018). *Principles of Information Security*. Cengage Learning.

İnternet Kaynakları

Adalet Bakanlığı. (nd). UYAP İstatistikleri. Erişim tarihi: 01.05.2024. Erişim adresi: <https://istatistikler.uyap.gov.tr/>

Bundesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit (BfDI). (nd). Erişim tarihi: 05.05.2024. Erişim adresi: <https://www.bfdi.bund.de>

Cybersecurity and Infrastructure Security Agency (CISA). (nd). Erişim tarihi: 10.05.2024. Erişim adresi: <https://www.cisa.gov/>

Information Commissioner's Office (ICO). (nd). Erişim tarihi: 12.05.2024. Erişim adresi: <https://ico.org.uk/>

Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü (NVI). (nd). Erişim tarihi: 15.05.2024. Erişim adresi: <https://www.nvi.gov.tr/>

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK). (nd). Erişim tarihi: 20.05.2024. Erişim adresi: <https://www.sgk.gov.tr/>

Türkiye Barolar Birliği. (nd). Erişim tarihi: 25.05.2024. Erişim adresi: <https://www.barobirlik.org.tr/>



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: 16, Sayı: 32, 204-219, 2025

Araştırma Makalesi

BAĞIMSIZ DENETÇİLERE UYGULANAN YAPTIRIM KARARLARININ YARGI KARARLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ (EVALUATION OF SANCTION DECISIONS APPLIED TO INDEPENDENT AUDITORS IN THE CONTEXT OF JUDICIAL DECISIONS)

İsa KILIÇ¹

ÖZ

Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, bağımsız denetime tabi olan işletmelere ait finansal tabloları ve işletmelerin doğrulanması gereken diğer verilerini önceden belirlenmiş olan kural ve kaidelere göre inceleyen ve bu verilerin uygunluğunu doğrulayan kişilerdir. Denetçiler ve denetim kuruluşları, bu mesleki faaliyetlerini yürütürken uymak zorunda oldukları kurallara aykırı bir davranışta buldukları takdirde ilgili denetçi ve denetim kuruluşlarına KGK tarafından aykırılığın mahiyetine göre bir yaptırım uygulanmaktadır. KGK'nın yaptırım kararlarına karşı yargı yolu açık olup yaptırım kararına karşı itiraz etmek isteyen denetçiler, bu yaptırım kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurabilirler. Çalışma; KGK tarafından bağımsız denetçilere veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım kararlarına karşı, idari yargıda açılan davaların nihai kararları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır. Amaç doğrultusunda, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP)'nde yapılan taramada 57 (elli yedi) mahkeme kararına erişilmiş olup bu kararlardan 33 (otuz üç)'ü araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmada yöntem olarak doküman analiz yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda; denetçilerin yapmış olduğu denetimde işletmelerin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde *olumlu görüş* verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı, denetimlerde fiziki stok sayımlarının yapılmamasına rağmen alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmadığı, önemli yanlışlık risklerinin belirlenip değerlendirilmediği, denetimlerde uluslararası denetim standartlarına açıkça aykırı durumların olduğu ve bu aykırılıkların uygulanan denetim kalitesini ciddi ölçüde olumsuz etkilediği sonuçlarına ulaşılmıştır. Denetçilere yönelik sürekli eğitim yükümlülüğü programlarının içeriğinin; denetim standartlarıyla uyumlu ve etik ilkeler ile denetim kantlarının değerlendirilmesi gibi konuları kapsayacak şekilde zengin olması, KGK'nın yaptırım kararlarını alırken ölçülülük ve orantılılık ilkelerine uygun olacak şekilde hareket etmesi, bağımsız denetim standartlarına uyumsuzlukların önlenmesine yönelik rehberlik hizmetlerinin artırılması denetçilere uygulanan yaptırım kararlarının azalmasına ve daha kaliteli denetim hizmetlerinin sunulmasına katkı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetçi, KGK, Yaptırım Kararları

JEL Kodları: M40, M41, M42

ABSTRACT

Independent auditors and auditing organizations are individuals who examine the financial statements of businesses subject to independent audit and verify the conformity of these data and other data that need to be verified according to predetermined rules. If auditors and auditing organizations act in a manner contrary to the rules they must abide by while carrying out their professional activities, the KGK imposes a sanction on the relevant auditors and auditing organizations according to the nature of the violation. There is a legal remedy available against the sanction decisions of the KGK, and auditors who wish to object to the sanction decisions can apply to administrative courts against these sanction decisions. The aim of the study is to conduct a research on the final decisions of the lawsuits filed in the administrative courts against the types of sanctions applied to independent auditors or auditing institutions and to provide opinions and suggestions based on the research results. In line with the purpose, 57 (fifty-seven) court decisions were accessed in the scanning conducted in the National Judiciary Network Information System (UYAP) and 33 (thirty-three) of these decisions were included in the research. Document analysis method was used as the research method. As a result of the research; Although it was clear in the audit conducted by the auditors that the financial structure of the companies did not reflect the truth, the financial statement users were misled by giving a positive opinion, Although physical stock counts were not carried out during the audits, alternative audit procedures were not applied, whether the risks of material misstatement have been identified and assessed, It was concluded that there were clear violations of the ISA during the audits and that these violations had a serious negative impact on the audit quality. The content of continuing professional education programs for auditors; The training content is rich enough to be compatible with auditing standards and to cover topics such as ethical principles and the evaluation of audit evidence, The KGK must act in accordance with the principles of proportionality and moderation when making

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İskenderun Teknik Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-7406-2245, isa.kilic@iste.edu.tr

sanction decisions. Increasing guidance services to prevent non-compliance with independent auditing standards will contribute to the reduction of sanction decisions applied to auditors and the provision of higher quality auditing services.

Keywords: Independent Auditor, KGK, Sanction Decisions

JEL Classification: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Bağımsız denetçi mesleği, günümüzde en çok talep gören ve özellikle de yeni mezun adaylar arasında büyük ilgi gören mesleklerden biri haline gelmiştir. Bu mesleği icra eden bağımsız denetçilerin görev ve sorumlulukları, bu ilgiye paralel olarak sürekli artış göstermektedir. Bağımsız denetçi mesleğine denetçi adaylarının kabul edilme süreci, kabul edildikten sonra denetçilerin mesleki faaliyetlerinin icrası ile mesleki faaliyetler icra edilirken bağımsız denetçiler tarafından uygulanması gereken kural, kaide ve yasaklara uygun hareket edilip edilmediği; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın yetki alanındadır. KGK; bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olup daha sonradan yapılan bir yasal düzenleme ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na eklenmiştir. Kuruluş sürecini tamamladıktan sonra KGK, bağımsız denetim yönetmeliği yayımlamıştır. Yayımlanan bu yönetmelikte; denetlenen işletmelere, işletmeleri denetleyen bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına, denetim süreci içerisinde aktif olarak görev alan her türlü kişi ve kuruluşlara birçok görev ve sorumluluk yüklemiştir. Yönetmelikte belirtilen görev ve sorumluluklarını yerine getirmeyen ve bağımsız denetim yönetmeliğine aykırı hareket ettikleri tespit edilen bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına, aykırılıklarının mahiyetine bağlı olarak KGK kararıyla *ikaz, uyarı, faaliyetin kısıtlanması, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali* adındaki yaptırım türlerinden birinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. KGK; ihbar, şikâyet, diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri veya rutin incelemeler ile belirlediği riskli hususlar üzerinde gerekli incelemeleri yaptıktan sonra ilgili kişi veya kuruluş hakkında bir aykırılık tespit ettiği takdirde aykırılığın mahiyetine göre adı geçen yaptırım türlerinden birisinin uygulanmasına hükmeder. Bu yaptırım türü ilgililere bildirilerek aynı zamanda bağımsız denetçi resmi sicili üzerinden de kamuoyuna ilan edilir. KGK tarafından verilen ve ilan edilen yaptırım türlerine karşı ilgili denetçi veya denetçi kuruluş temsilcisi, verilen yaptırım kararının iptali için idare mahkemelerine dava açma hakkına sahiptir. Açılan dava sonrasında sıralı idare mahkemeleri (ilk derece idare mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay); denetçi veya denetim kuruluşlarının vekilleri veya KGK avukatlarıncı takip edilerek, bağımsız denetçilere verilen yaptırım kararları mahkemelerce iptal edilerek kaldırılabilir veya verilen yaptırım kararları onanarak yaptırım kararı kesinleştirilebilir.

Bu çalışma; KGK tarafından bağımsız denetçilere veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım kararlarına karşı, idari yargıda açılan davaların nihai kararları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır. Belirlenen amaç doğrultusunda, ulusal yargı ağı bilişim sistemi (UYAP)'nden elde edilen mahkeme kararları incelenmiştir. Çalışma; giriş, kavramsal çerçeve, literatür araştırması, araştırma ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması (Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY), m.4/1,b) şeklinde yönetmelikte tanımlanmaktadır. Bağımsız denetimin temel amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar açısından güven derecesini arttırmaktır (Karapınar ve Dölen, 2020:764). Bu güvenceyi belirli düzeyde, makul bir güvence sağlayarak denetim raporunda belirten kişiler de bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetçi unvanına sahip olanlar; Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ruhsatını almış, meslek mensupları arasından KGK tarafından açılan bağımsız denetçilik sınavında başarılı olan ve bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen kişilerdir. Bağımsız denetçiler; yetkili kuruluşlar tarafından belirlenen, çeşitli standartlara göre hazırlanan ve sunulan finansal tabloların taşıyabileceği önemli yanlışlıkların ve/veya risklerin önüne geçmeyi amaçlamaktadır (Peker, 2024:160). Bağımsız denetçilerin KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmelerinden sonra bağımsız denetim resmi siciline kaydedilmeleri gerekmektedir. Bağımsız denetim ile aslında bağımsız denetçiler; bağımsız denetime tabi olan işletmelerin hazırlamış olduğu finansal tabloların, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde tüm önemli yönleriyle hazırlandığı iddiasını denetlerler. Finansal tablolar hakkındaki bu iddiaların gerçeği yansıtmadığı; bağımsız denetçiler tarafından denetlenip yapılan denetim

sonrasında *olumlu, sınırlı olumlu, görüş vermektan kaçınma* veya *olumsuz* görüş türlerinden birisi ile tüm finansal bilgi kullanıcılarına ilan edilir.

2. 2. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Yaptırım Türleri

Bağımsız denetçiler; mesleki faaliyetlerini icra ederken yapmış oldukları iş ve işlemlerini BDY, denetim standartları ve muhasebe standartlarında belirtilen ve kısaca Kurul düzenlemeleri olarak adlandıracağımız düzenlemelerdeki usul ve esaslara uygun olarak yürütmek zorundadırlar. Kurul düzenlemelerinde yer alan usul ve esaslara göre denetim faaliyetlerini yürütmeyen bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına, BDY’de yer alan idari yaptırımlar uygulanır. Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları hakkında inceleme ve denetim yapacak olan yetkili birim KGK’dır. KGK; planlanan inceleme ve denetimlerle birlikte şikâyet ile bildirim veya KGK’nın lüzumlu gördüğü diğer durumlarda denetim görevi yapmaktadır. KGK, inceleme ve denetimlerini kurum personeli ile veya 660 sayılı KHK’nın 25 inci maddesindeki kurumlardaki denetim birimleriyle de yapabilir (BDY, m.38/4-5). Yürütülen bu inceleme ve denetimlerde elde edilen bulgulara göre; idari düzenlemelerde belirtilen usul ve esaslara karşı bir aykırılık tespit edildiği takdirde aykırılığın mahiyetine göre denetçi veya denetim kuruluşlarına Kurul kararı ile *ikaz, uyarı, faaliyetin kısıtlanması, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali* yaptırımlarından birisinin uygulanmasına karar verilir.

BDY’de belirtilen idari yaptırımların içeriği aşağıda yer almaktadır;

İkaz: Bağımsız denetçilere uygulanan yaptırım türleri içerisinde en hafif yaptırım türüdür. Denetimlerde uyarı yaptırımı gerektirmeyecek biçimde Türkiye Denetim Standartları (TDS)’na aykırı hareket edilmesi halinde ikaz yaptırımı uygulanır. Denetim firması, denetçilerden her denetimden önce yılda en az bir defa, denetime katılanların tarafsızlığını, bağımsızlığını ve sır saklama yükümlülüğü ile ilgili denetim firmasının veya denetçinin denetim politikasına ve denetim sürecine uygun hareket ettiklerine veya uygun hareket edeceklerine dair yazılı taahhütname alır. Bağımsız denetçi ile denetime katılanlara, denetim faaliyetlerine başladıktan sonra; ifade edilen bu unsurları, olumsuz olarak etkileyebilecek durumların vuku bulması halinde ilgili denetçi veya denetim kuruluşuna ikaz yaptırımı uygulanır (BDY, m.39/1).

Uyarı: Yaptırım türleri içerisinde ikinci sırada yer alan uyarı yaptırımı, 2024 yılına kadar yönetmelikte yer alan en hafif yaptırım türüydü. Bu yaptırımın içeriği, BDY 40. madde de detaylıca belirtilmiştir. Denetçilerin bağımsız davrandığına dair şüphe duyulacak iş ve işlemlere ilişkin gerekli tedbirlerin alınmaması ve bu işlemlere ilişkin değerlendirmelerin kaydedilmemesi, Kurum’a yapılacak bildirimlerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi, Kurum’ca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması gibi hususlar uyarı yaptırım türü gerekçelerinden bazılarıdır.

Faaliyetin Kısıtlanması (FK): Denetçi veya denetçi kuruluşlarının faaliyetlerinin kısıtlanması, belirli bir süre dâhilinde yapılmaktadır. Bu yaptırım türü uygulanırken denetçi veya denetçi kuruluşlarının fiilinin ağırlığı dikkate alınarak 2 (iki) yıla kadar denetim faaliyetlerinin kısıtlanmasına karar verilebilir. Denetçi veya denetim kuruluşlarının reklam yasağına uymaması, haksız rekabette bulunması, diğer ilgili mevzuatta *faaliyetin kısıtlanması* yaptırımını gerektiren benzer durumların tespit edilmesi halinde 2 (iki) yıla kadar faaliyet kısıtlanmasına Kurul tarafından hükmedilebilir.

Faaliyet İzninin Askıya Alınması (FİAA): Denetçi ve denetim kuruluşlarının gerekli mesleki özen ve titizliği göstermeden gerçeğe aykırı görüş beyan etmesi, kaliteli ve güvenilir denetimlerin gerçekleştirilmemesi, bağımsız denetim uygulamalarında denetim standartlarında belirtilen; bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen gibi etik ilkelere uygun olarak denetçilerin hareket etmemesi durumunda denetçilerin faaliyet izinleri, yapmış oldukları aykırı fiilin etkisi de göz önünde bulundurularak 2 yıldan fazla olmamak koşuluyla KGK’ca askıya alınır (BDY, m.41/b-c).

Faaliyet İzninin İptali (Fİİ): Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına uygulanan en ağır yaptırım türü, denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyet izninin iptal edilmesidir. Bu yaptırımın uygulanmasına sebebiyet verecek olan aykırılıklar BDY’nin 42. maddesinde detaylıca belirtilmiştir. Bu maddeye göre; “FİAA cezasını öngören bir fiilin yaptırımının kesinleşmesinden sonraki 2 (iki) yıllık süre içerisinde aynı fiilin tekrar etmesi ya da bu zaman dilimi içerisinde FİAA yaptırımını gerektiren farklı eylemlerin üçüncü defa vuku bulması, denetçi yetki belgesinin kasten yanlış bir şekilde alınması veya bu belge ile yanıltıcı beyanlarda bulunulması veya denetçi belgesinin hukuka aykırı diğer yollarla alınması, denetçinin yetkilendirme şartlarını taşımadığının sonradan anlaşılması ya da denetçi şartlarının daha sonra kaybedilmesi, denetim görüşlerinde bilerek; olumlu denetim görüşü verilmesi gerekli iken olumsuz görüş, olumsuz denetim görüşü verilmesi gerekli iken olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınılması görüşü verilmesi gerekli iken olumlu görüş verilmesi, denetime olan güveni sarsacak veya yapılan denetimi geçersiz sayacak şekilde bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin kaybedilmiş olması, faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi” gibi durumlarda Kurul tarafından ilgili bağımsız denetçi veya denetim kuruluşunun denetim izni iptal edilir.

KGK tarafından yapılan denetimler veya incelemeler neticesinde, düzeltilmesi imkân dâhilinde olan hallerde, yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için Kurumca ayrıca süre verilebilir. Verilen süre sonunda aykırılık ve eksikliklerin giderilmediğinin tespiti halinde karşılığında öngörülen idari yaptırım uygulanır. İlgililere savunma yapılması için on günden az olmamak üzere süre verilir. Verilen süre içinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Kurul fiilin ağırlığını dikkate alarak, gerekçesini belirtmek suretiyle daha hafif bir yaptırım uygulamaya yetkilidir. Gerekli değerlendirmeler yapılarak Kurulca alınmış olunan karar ilgililere tebliğ edilir. Yargı yolu açık olmak üzere, Kurul kararları kesindir, itiraz edilemez. Kurul kararları ilgilinin siciline işlenir (BDY, m. 43).

2. 3. Yaptırım Türlerine Karşı İdari Yargıda İtiraz Yolları

Bağımsız denetçi veya denetçi kuruluşlarına uygulanan yaptırım türleri, KGK tarafından bir idari işlem ile tesis edilmektedir. Bu idari işlemlere karşı, işlemi yapan ilgili kuruma itiraz edilebileceği gibi idari işlemin iptal edilmesi için idari yargı yollarına başvurularak gerekli idari işlemin iptali talep edilebilir. Bağımsız denetçi veya denetçi kuruluşları, idari yargıda kendilerine uygulanan yaptırımlara karşılık yaptıkları başvurularda, ilgili yaptırımların iptal edilmesini veya bu yaptırımların yürütmesinin durdurulmasını talep edebilir veya idarenin kusurlu bir davranışı olduğu takdirde bu kusurlu davranışa karşılık maddi manevi tazminat talebinde bulunabilirler. Bu başvuru yolları, idari yargıda bulunan iptal davaları ve tam yargı davaları adı altında değerlendirilen iki başvuru yoludur (Kılıç ve Alptekin, 2023:158).

İptal davası, “İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan” dava olarak tanımlanmıştır (İYUK 2/1-a md). Hukuki düzenlemelere aykırı olarak hazırlanmış olan idari bir işlemin idari mahkemelerce iptal edilmesi o işlemin geçmişine etki ederek işlemin bütün hüküm ve sonuçları açısından ortadan kaldırılmasına yönelik açılan bir dava türüdür” (Gözler & Kaplan, 2011). İptal davasının ön şartları incelendiğinde davanın ilk aşamada yetki, görev, idari merci tecavüzü olup olmadığı, ehliyet, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin var olup olmadığı, süre aşımı açısından incelenmesi, dava dilekçesinin usul ve şekil şartlarına uygunluğu gibi şartların incelenip değerlendirildiği; esasa ilişkin kontrollerde ise idari işlemin şartlarının (yetki, şekil, sebep, konu, maksat) incelenip değerlendirildiği görülmektedir (Çağlayan, 2020).

Tam yargı davası, “idari eylem ve işlemlerden kaynaklı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan” dava olarak tanımlanmıştır (İYUK 2/1-b md). Tam yargı davası, idarenin idari nitelikteki bir tasarrufu nedeniyle hak kaybına uğrayan ilgilinin zararının giderilmesi amacıyla açtığı davadır (Bağrıaçık ve Tekinsoy,2022:586). Tam yargı davası, sadece ilgili kişi/kişilerin mağduriyetlerinin belirlenmesi ve giderilmesi olmayıp idarenin hukuki düzenlemelere bağlılığını belirleyen etkin bir denetim ve yaptırım yöntemidir. Böylece; hukukun üstünlüğüne zarar veren idari birimlerin tutum ve işlemlerinin idari işlem yapılmadan önce uyarıcı, caydırıcı veya yaptırım doğuran sonuçlara ulaşılmaktadır (Canatan 2011:170; Armağan, 2015:129). Açılan tam yargı davaları sonunda mahkemelerce verilen nihai kararların idarece yerine getirilmesi de İYUK’un 28. maddesine göre yerine getirilmelidir. İdarenin, verilmiş olan mahkeme kararını yerine getirmesi için 30 günlük bir idari işlem süresi bulunmaktadır. Bu süre içerisinde; haklı herhangi bir gerekçesi olmadan kasten mahkeme kararını yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhinde tazminat davası, ilgili idare aleyhine de mahkeme kararının uygulanması için ayrıca dava açılabilir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım türleri veya bu yaptırım türlerine karşı yapılan adli/idari itirazları konu alan literatür araştırmalarında, ulusal herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olup ulaşılabilen uluslararası çalışmalara da aşağıda yer verilmiştir.

Quick & Warming-Rasmussen (2002), Avrupa Birliği’ne üye iki ülke olan Almanya ve Danimarka’da faaliyet gösteren denetçilere uygulanan yaptırımları karşılaştırmalı olarak araştırmışlardır. Araştırma sonucunda; denetçilere uygulanan yaptırımların uzun vadede denetçi kalitesini artırdığının görüldüğü, Almanya’da denetçilere verilen belirli düzeye kadar olan cezaları Wirtschaftsprüferkammer adlı bir kurumun verdiği, üst düzey cezaların doğrudan yetkili mahkemelerce cezalandırıldığı, Danimarka’da ise Disziplinærnævn bir özel yetkili mahkemenin sadece denetçilere yaptırım uyguladığı, iki ülkenin denetçi yaptırımlarında farklılıklar olduğu, tüm Avrupa’da tek bir uygulama yapılmasının yararlı olacağı, Danimarka’nın aksine Almanya’da meslekten geçici olarak uzaklaştırma cezasının mümkün olmadığı, disiplin davalarının kamuoyuna duyurulma derecesinin Danimarka’da çok daha yüksek olduğu sonuçlarına ulaşılmışlardır.

Fuentes vd. (2015), İspanya’da faaliyet gösteren İspanyol denetim şirketlerine ve denetçilerine 1995-2007 yılları arasında uygulanan disiplin yaptırımlarından sonraki dönemlerde denetçilerin yapmış olduğu denetim kalitesinin etkinliğini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda; denetçilerin genel olarak daha düşük olan yaptırım türleri ile cezalandırıldığı, daha

düşük yaptırım cezası alan denetçilerin sonraki dönemlerde daha az dikkatli olduğu, parasal yaptırımların denetçiler üzerinde fazla etkili olmadığı, disiplin cezalarının denetçilerin sonraki dönemlerdeki davranışlarını etkilediği vurgulanmıştır.

Görüldüğü üzere yapılan araştırmalar sonucunda bağımsız denetçi veya denetim şirketlerine uygulanan yaptırım türlerini konu alan yeterince ulusal ve uluslararası çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu sebeple, bağımsız denetçilere uygulanan yaptırım türlerinin mahkeme kararlarının nihai gerekçeleri üzerine yapılan bu çalışmanın ulusal ve uluslararası literatüre katkı sağlayacağı ve bu alanda yapılacak olan diğer çalışmalara da esin kaynağı olacağı düşünülmektedir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma; KGK tarafından bağımsız denetçilere veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım kararlarına karşı, idari yargıda açılan davaların nihai kararları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır.

4.2. Araştırmada Kullanılan Veri ve Yöntem

Çalışmada, bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım türlerinden idari yargıya intikal etmiş olanlar incelenmiştir. Araştırmada kullanılan mahkeme kararları, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP)'nde 19/07/2024 tarihine kadar "İkaz", "Uyarı", "Faaliyetin Kısıtlanması", "Faaliyet İznini Askıya Alma", "Faaliyet İznini İptal Etme" anahtar kelimeleri girilerek yapılan taramada İlk Derece İdare Mahkemesi (İM), Bölge İdare Mahkemesi (BİM) ve Danıştay kararları olmak üzere toplam 57 (elli yedi) mahkeme kararına erişilmiştir.² Bu kararlar içerisinde yapılan içerik taramasında; 21 (yirmi bir) mahkeme kararının KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğindeki bazı madde/maddelerin değiştirilmesi veya iptal edilmesi için TÜRMOB, bazı SMMM odaları veya muhasebe meslek mensupları tarafından açılan davalar olduğu, 3 (üç) mahkeme kararının ise karar numaralarının mükerreren yer aldığı görülmüş olup araştırmaya dâhil edilmemiştir. Araştırmaya çalışma konumuz ile doğrudan ilgili 33 (otuz üç) yargı kararı dâhil edilmiştir. Araştırmaya dâhil edilen bazı ilk derece mahkemeleri veya BİM tarafından verilmiş olan mahkeme kararlarının yargı süreci devam etmekte olduğu için bu mahkeme kararlarına ait olan kararlarda 19/07/2024 tarihli son mahkeme kararı ile değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmada, doküman analiz yöntemi kullanılmış olup bu yöntem araştırmanın amacına en uygun olan araştırma yöntemidir. Doküman analizi; araştırma verilerinin birincil kaynağı olarak çeşitli dokümanların toplanması, gözden geçirilmesi, sorgulanması ve analizi olarak tanımlanabilen bilimsel bir araştırma yöntemidir (Sak ve diğerleri, 2021). Doküman analizi, basılı ve elektronik materyaller olmak üzere tüm belgeleri incelemek ve değerlendirmek için kullanılan sistemli bir yöntemdir (Kıral,2020). Araştırma yöntemi kullanılırken ilgili mahkemeler tarafından verilmiş olan nihai kararların gerekçeleri irdelenerek incelenmiş olup bu nihai mahkeme kararları araştırmaya veri olarak dâhil edilmiştir. Elde edilen verilerin analizinde mahkeme kararları; kendi içerisinde *uyarı*, *faaliyet izninin askıya alınması* ve *faaliyet izninin iptal edilmesi* başlıklarında ayrı ayrı tasnif edilmiş olup daha sonra her bir yaptırım türü özelinde kararlar İM, BİM ve Danıştay kararları olarak ayrı ayrı nihai kararlarına göre tasnif edilmiştir. Araştırma süreci içerisinde elde edilen veriler, yaptırım türlerine göre tasnif edilmiş ve bu bulgular aşağıdaki tablolar aracılığıyla betimlenmiş ve yorumlanmıştır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular; bağımsız denetçilere uygulanan *uyarı*, *faaliyet izninin askıya alınması* ve *faaliyet izninin iptal edilmesi* yaptırımlarına göre ayrı ayrı kategorize edilmiş olup sırası ile aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1. *Uyarı* Yaptırımına Karşı Verilen Yargı Kararları

Sıra No	1	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2020/1341	İlgili denetçi/denetçi kuruluşu, yapmış olduğu denetimde stok sayım sonuçlarının doğru bir şekilde yapıp yapılmadığına ilişkin olarak uygulanan denetim prosedürlerini çalışma kâğıtlarında belgelendirmediği, fiziki stok sayımlarında özellikle sayım yapılan şube depolarındaki tutarlar ile sayım yapılmayan şube depolarındaki
Davacının Talebi	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
İM	Red	

² Bağımsız denetim yönetmeliğine "ikaz" ve "faaliyetin kısıtlanması" yaptırımları 15/06/2024 tarihinde yapılan yönetmelik değişikliği ile eklenmiştir. Bu sebeple araştırma verilerinin elde edilmesi için yapılan UYAP taramasında "ikaz", "faaliyetin kısıtlanması" yaptırımları ile ilgili mahkeme kararlarına rastlanmamıştır.

Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	BİM	Red	tutarların önemli düzeyde farklılık gösterdiği, sayım yapılan depoların önceki veya sonraki dönemde sayım yapılmayan dönem tutarları ile önemli ölçüde farklılık göstermesine karşın fiziki sayımın kapsamının genişletilmesine veya tutarların doğruluğuna ilişkin alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmasına yönelik herhangi bir çalışmanın yapılmaması nedeniyle
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		2	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2020/1871	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşu yapmış olduğu denetimde işletmenin .../.../... hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken denetimi TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu kurul kararında belirlenen bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmelerinin imkân dahilinde bulunmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Kabul	
	BİM	Kabul*	
	Danıştay	Red**	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		3	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2020/2564	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu bağımsız denetim çalışmalarının KGK uzmanlarınca incelendiği bu inceleme kapsamında 12 adet eksikliğin Kurul uzmanlarınca tespit edildiği, davacı şirketin, söz konusu tespitlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda herhangi bir itirazı olmadığı,
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		4	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2020/1069	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluş yapmış olduğu denetimde, işletmenin .../.../... hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu Kurul kararında belirlenen aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmelerinin imkân dahilinde bulunmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Kabul	
	BİM	Kabul*	
	Danıştay	Red**	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		5	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2022/297	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	Kurul uzmanlarınca yapılan inceleme raporunda tespit edilen hususların sübuta ermiş olduğu, bunlardan 18 adedinin BDS'lere aykırılık taşıdığı, anılan aykırılıkların niteliği ve ağırlığı gözetildiğinde söz konusu denetim faaliyetinin icrasında "mesleki yeterlik ve özen" ilkesinin ihlal edildiği, denetçi/ler tarafından kaliteli ve güvenilir bir denetimin ortaya konulmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		6	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2022/301	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	Kurul uzmanlarınca yapılan inceleme raporunda tespit edilen hususların sübuta ermiş olduğu, bunlardan 21 adedinin BDS'lere aykırılık taşıdığı, anılan aykırılıkların niteliği ve ağırlığı gözetildiğinde söz konusu denetim faaliyetinin icrasında "mesleki yeterlik ve özen" ilkesinin ihlal edildiği, denetçi/ler tarafından kaliteli ve güvenilir bir denetimin ortaya konulmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		7	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2022/799	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde davacı şirketin .../.../... tarihli hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken icra edilen denetimi TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığı, gerek KGK inceleme raporunda gerek dava konusu kurul kararında belirlenen bu
	İM	Kabul	

Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	BİM	Kabul*	aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmelerinin imkân dahilinde bulunmaması nedeniyle
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		8	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2022/1051	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS'lere aykırılık teşkil edildiği, sorumlu denetçinin mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenli bir denetim yapmadığı görüldüğünden
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		9	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2023/1070	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde denetçilerin uyması gereken; tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük, sır saklama, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış gibi etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetim gerçekleştirilmemiş olması nedeniyle
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		10	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2023/1110	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS'nin muhtelif paragraflarında yer alan denetim prosedürlerine aykırılık teşkil ettiği, bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesinin imkân dâhilinde bulunmaması nedeniyle,
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		11	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2024/84	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetim faaliyetleri ile ilgili hazırlanan Uzman İnceleme Raporunda ortaya konulan tespitlerde; yapılan denetimin BDS'lere aykırılık teşkil ettiği, denetimde kurumca belirlenen standart ve formlara, kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmiş olması nedeniyle
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		12	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2024/407	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS'lere aykırılık teşkil ettiği görüldüğünden
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		13	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2024/483	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetim faaliyetleri ile ilgili hazırlanan Uzman İnceleme Raporunda ortaya konulan tespitlerde; yapılan denetimin BDS'lere aykırılık teşkil ettiği, denetimde kurumca belirlenen standart ve formlara, kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmiş olması nedeniyle
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
	İM	Red	
	BİM	Red	

Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		14	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2024/533	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun BDY'de belirtilen düzenlemelere aykırı hareket ettiği, ilgili denetim şirketinin 10 yıl içinde aynı şirket için toplam 7 yıl denetçi görevini sürdürdükten sonra 3 yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği ile ilgili düzenlemeye aykırı davranıldığı tespit edilmesi nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		15	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2024/544	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu istinaf başvurusunun 30 günlük istinaf başvuru süresi içerisinde yapılmadığı için istinaf başvurusunun doğrudan reddine
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		16	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2024/766	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde işletmenin 31/12/... hesap dönemi finansal tablolarına ait denetim dosyasında 17 ayrı hususta BDS'lere aykırılık tespit edildiği, dava konusu yaptırıma dayanak teşkil eden tüm fiillerin sübuta erdiği Kurul uzmanları inceleme raporuyla ortaya konulduğundan
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		17	Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>		2024/967	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS prosedürlerine uyulmadığı, finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun bir denetim kanıtı elde edilmediği, denetlenen işletmeye ait bir kısım alacak ve borç hesapları için herhangi bir denetim prosedürü uygulanmadığı, önemli yanlışlık risklerinin belirlenip değerlendirilmemesi nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
* İM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin iptal talebini kabul ettiği için istinaf başvurusu ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.			
****BİM, KGK'nın istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili bağımsız denetçi/denetçi vekili tarafından yapılmıştır			

Uyarı yaptırımı hakkında adli soruşturmaya konu olan 17 (on yedi) mahkeme kararının nihai sonuçları ile ilgili gerekçeler, Tablo 1'de yer almaktadır. Tablo 1'e göre verilen kararlarda; 4 (dört) yaptırımın denetim raporlarında yer alan aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesinin imkân dâhilinde bulunmaması, 4 (dört) yaptırımın denetim sürecinde denetçilerin uyması gereken etik ilkelere uyulmaması, 4 (dört) yaptırımın KGK'ca belirlenen standart ve formlara uyulmaması, alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi ve diğer 5 (beş) kararın da BDY'de yer alan düzenlemelere aykırılıklardan kaynaklandığı görülmektedir. Mahkemelerin *uyarı* yaptırımına karşı vermiş olduğu nihai kararların sonuçları ve gerekçeleri; *yaptırım gerekçelerinin değerlendirilmesi, yargı kararlarının sonuçları, denetim süreçlerindeki yapısal eksiklikler, eğitim ve farkındalık* alt başlıklarında değerlendirilmiştir.

Yaptırım Gerekçelerinin Değerlendirilmesi

Tablo 1'de yer alan yargı kararlarının gerekçeleri incelendiğinde; KGK tarafından uygulanan yaptırımların temel dayanaklarının bağımsız denetim standartlarına uyumsuzluk ve mesleki etik ilkelere riayetsizlik olduğu görülmektedir. Kararlarda belirtilen gerekçeler arasında şu hususlar öne çıkmaktadır:

- ✓ *Denetim Prosedürlerindeki Eksiklikler:* 4 (Dört) yargı kararında denetçi/denetim kuruluşlarına, hazırlanan denetim raporlarında yer alan aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle yaptırımlar uygulanmıştır. Bu gerekçeler denetim faaliyetleri kapsamının yetersiz olduğu ve denetim sırasında alternatif prosedürlerin uygulanmadığını göstermektedir.
- ✓ *Etik Kurallara Uyulmaması:* 4 (Dört) yargı kararının da denetçi/denetim kuruluşları tarafından tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük, sır saklama, mesleki yeterlilik ve özen gibi temel etik ilkelerinin ihlal edildiği gerekçesiyle verildiği belirtilmiştir.
- ✓ *Standart ve Prosedür İhlalleri:* 4 (Dört) karar; KGK tarafından belirlenen standart ve formlara, genel ve özel nitelikli kararlara aykırı davranıldığı gerekçesiyle verilmiştir.
 - ✓ *Diğer İhlaller:* 5 (Beş) karar gerekçesinde de farklı ihlallere yer verilmektedir. Bunlar; stok sayımlarındaki uygunsuzluklar, önemli yanlışlık risklerinin belirlenip değerlendirilmemesi ve dava açma ya da verilen bir karara yapılması gereken itiraz sürelerine uyulmaması gibi gerekçelerden oluşmaktadır.

Yargı Kararlarının Sonuçları

Tablo 1’de yer alan uyumsuzlukların tamamı, KGK’nın lehine sonuçlanmıştır. Bu durum *uyarı* yaptırımı ile ilgili KGK’nın başarılı bir performans sergilediğini, denetçilere uygulanan yaptırımların büyük ölçüde yasal ve idari düzenlemelere uygun olduğunu ve yargı organlarınca da verilen nihai kararlar da bu durumun desteklediğini göstermektedir.

Denetim Süreçlerindeki Yapısal Eksiklikler

Tablo 1’de yer alan veriler, bağımsız denetim faaliyetlerindeki uygulamalarda bazı yapısal eksikliklerin olduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle; fiziki stok sayımlarının yeterince kapsamlı yapılmaması, denetim prosedürlerinin alternatif yöntemlerle desteklenmemesi, denetim kanıtlarının uygun şekilde toplanmaması gibi eksiklikler denetim süreci içerisinde özellik arz eden unsurlardır. Bu bulgular; denetim süreçlerinin her aşamasında denetimde görev alan kişilerin daha sıkı bir şekilde kontrol edilmesini, denetimde kalite kontrol mekanizmalarının uygulanması gerektiğini göstermektedir.

Eğitim ve Farkındalık İhtiyacı

Tablo 1, bağımsız denetim faaliyetlerinde belirli eksikliklerin sistematik olarak tekrarlandığını göstermektedir. Bu durum; denetçilerin etik kurallar, standartlar ve prosedürler konusunda daha fazla bilgiye ihtiyaç duyduğuna işaret etmektedir. Bağımsız denetim mesleğinde sürekli eğitim programlarının, etik ve teknik standartlara yönelik farkındalığı artıracak şekilde yeniden yapılandırılması faydalı olacaktır. Ayrıca, denetim sırasında ortaya çıkan yaygın hataların nedenlerinin eğitimcilerce veya KGK’ca analiz edilerek ilgili konularca spesifik eğitim içeriklerinin hazırlanması anılan eksikliklerin görülme sıklığını azaltacaktır.

Tablo 1’de yer alan bulgular, bağımsız denetim süreçlerinde iyileştirilmesi gereken alanların belirlenmesi açısından değerli bir içgörü sunmaktadır. Denetim prosedürlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesi, etik kuralların meslek mensuplarına düzenli olarak hatırlatılması ve kalite kontrol süreçlerinin sıkılaştırılması gerektiği açıkça görülmektedir. Ayrıca, denetim faaliyetlerinin standardizasyonu ve prosedürlerin uygulanmasındaki eksikliklerin giderilmesi amacıyla, KGK tarafından daha sıkı bir denetim ve rehberlik sağlanması önerilmektedir.

Sonuç olarak; Tablo 1’de yer alan yargı kararları, bağımsız denetçilerin mesleki yeterlilik ve etik standartlara uyum konusundaki eksikliklerini ortaya koymakta ve bu eksikliklerin meslek içinde sürekli gelişim gerekliliğini vurgulamaktadır. Bağımsız denetim mesleğinin itibarı ve etkinliği açısından bu tür eksikliklerin önlenmesi, kritik bir öneme sahiptir.

Tablo 2. *Faaliyet İzninin Askıya Alınması* Yaptırımına Karşı Verilen Yargı Kararları

Sıra No	18	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2018/4169	TDS yönetmeliği 26. md. 4. fıkrasına göre Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler... hükmü yer almaktadır. İlgili denetçi/denetçi kuruluşunun X denetim şirketinde görevi devam etmekte iken Y işletmesinin 31/12/... hesap döneminin bağımsız denetimini gerçekleştirmek üzere denetim sözleşmesi akdetmesi, denetçinin mesleğin getirdiği ödev, sorumluluk ve yasakları bilmesi gerektiği, böylece TDS 26. md. 4. fıkrasına aykırı hareket ettiği nedeniyle
Davacının Talebi	KGK’nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM BİM Danıştay	
Nihai Karar	Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	19	
Dosya Esas No	2019/2956	Nihai Kararın Gerekçesi

Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun X işletmesi ilgili hesap dönemlerini incelenmesi sonucunda dış kaynaklardan doğrulanması gereken bakiyenin sadece şirket kayıtları üzerinden doğrulanması, herhangi bir banka hareketinin sorgulanmaması, konsorsiyumu ile alacak ve borç bakiyesinin muaccel hâle gelmesine rağmen fiilen herhangi bir ödemenin yapıp yapılmadığının sorgulanmaması vb. nedenlerden dolayı
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Onama	
<i>Nihai Karar</i>	Red (Ceza Onandı)		
<i>Sıra No</i>	20		Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>	2020/1870		Uzman inceleme raporlarında önerilen yaptırımların KGK'ca aynısı, daha ağır veya daha hafifinin uygulanması mümkündür. KGK uzmanlarınca tespit edilen aykırılıkların BDY'nin 40/1-(a) bendinde "Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi ..." hükmü kapsamında kaldığı sonuç ve kanaatine varılması, davaya konu Kurul kararında, uzman inceleme raporunda tespit edilen aykırılıklara aynen yer verilmesi, ancak rapora ilaveten hiç bir hususun açıklanmaması ya da raporda yer verilen hangi aykırılığın BDY'nin 40/1-(a) bendi kapsamında değil de 41/1-(c) bendi kapsamında değerlendirildiğinin ortaya konulamaması, tespit edilen aykırılıklar açısından rapora aynen itibar edilmiş olması karşısında, inceleme raporu ile teklif edilen uyarı yaptırımı yerine, bu cezadan uzaklaşılacak suretiyle daha ağır bir yaptırım olan faaliyet izninin .../.../... tarihine kadar askıya alınmasına ilişkin Kurul kararının ölçülü ve hakkaniyetli olmadığı, dolayısıyla hukuka aykırı olduğu anlaşıldığından dava konusu işlemin iptali yönünde verilen İdare Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla yasal isabetsizlik bulunmaması,
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir		
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Kabul	
	BİM	Red*	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>	Kabul (Ceza Kaldırıldı)		
<i>Sıra No</i>	21		Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>	2021/277		BDY idare karar organına "uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme" yaptırımlarından birini uygulama hususunda takdir yetkisi tanınmış ise de; bu yetkinin mutlak ve sınırsız olmayıp, kamu yararı ve hizmet gerekleri doğrultusunda kullanılması gerektiği, "aykırılıkların mahiyetine bağlı" olarak değerlendirme yapılması gerektiğinin açık olduğu, bu durumda, davacının, denetim çalışmasını yürütürken özenli davranmadığı görülmekle birlikte; hakkında daha önce hiç seçilmiş dosya denetiminin yapılmadığı, verilmiş bir cezasının bulunmadığı, denetlenen şirketin kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olmayıp, aile şirketi olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, inceleme raporu ile teklif edilen uyarı yaptırımı yerine, bu cezadan uzaklaşılacak suretiyle daha ağır bir yaptırım olan faaliyet izninin askıya alınması cezası verilmesine ilişkin dava konusu edilen Kurul kararının ölçülü ve hakkaniyetli olmadığı sonucuna varılması sebebiyle
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir		
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Kabul	
	BİM	Red*	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>	Kabul (Ceza Kaldırıldı)		
<i>Sıra No</i>	22		Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>	2022/301		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; işletmenin 31/12/... hesap dönemine ait finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde TDS çerçevesinde mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenilir bir denetim gerçekleştirilmemesi
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir		
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>	Red (Ceza Onandı)		
<i>Sıra No</i>	23		Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>	2022/583		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; işletmenin stoklarının toplam dönen varlıkların yaklaşık %60'ına tekabül ettiği hâlde davacının, genel bir elverişsizlik durumu söz konusu olmamasına rağmen fiziki stok sayımı yapmaması, böyle bir durumda mevzuat gereği alternatif bir denetim prosedürü de uygulamaması ve bu nedenle mevzuat uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerekirken olumlu görüş vermiş olması nedeniyle
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir		
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Kabul	
	BİM	Kabul*	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>	Red (Ceza Onandı)		
<i>Sıra No</i>	24		Nihai Kararın Gerekçesi
<i>Dosya Esas No</i>	2023/50		

Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; çalışma kağıtları ve makul güvence raporunun yönetmelikte belirlenen esaslara, KGK tarafından belirlenen standartlara ve belirtilen formlara, Kurul'ca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı olduğu sebebiyle...
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Onama	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	25		Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2023/217		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS yönetmeliği uyarınca incelenmesi gereken belgelere denetim dosyasında yer verilmediği, bu belgelerin incelenmediği, çalışma kağıtlarında yer verilen hata tutarlarının düzeltilmediği, yeterli denetim kanıtı elde edilmeden çalışma kağıtlarında hata tutarlarına yer verilmesi nedeniyle
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	26		Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2023/584		KGK'nın vermiş olduğu Faaliyet İzninin Askıya Alınması cezasının tebliğinde ilgili kararın davacıya .../.../... tarihinde tebliğ edildiği, davacının faaliyet izninin askıya alınmasına ilişkin kararda, "Kurul kararının tebliğinden" itibaren ifadesine yer verilmek suretiyle, davacının faaliyet izninin tebliğ tarihi itibarıyla askıya alındığı, dolayısıyla sözleşmelerin akdedildiği sırada davacının faaliyet izninin devam ettiği, bu nedenle karardan haberdar olmayan davacı tarafından yapılan sözleşmelerin feshinin beklenmeyeceği sonucuna varıldığı,
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Kabul	
Nihai Karar		Kabul (Ceza Kaldırıldı)	
Sıra No	27		Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2023/1466		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; işletmenin 31/12/... hesap dönemine ait finansal tablolar üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken hasılatla ilgili herhangi bir çalışma yapmadığı, satışlara ilişkin herhangi bir maddi doğrulama prosedürü uygulamamasının denetim esnasında faaliyet giderleri başlığı altındaki TL'lik genel yönetim giderlerinin araştırılarak belgelendirilmediği, kasada bulunanTL için kasa sayım tutanağı düzenlenmesi gerekirken söz konusu yükümlülüğe uyulmadığı, bankalar hesabına yönelik doğrulama işlemi yapılmadığı ve bankalar hesabına yönelik denetim standartlarına uygun hareket edilmediği vb. sebeplerden dolayı
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	28		Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2023/3269		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun finansal tablolara yönelik gerekli denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamadığı, denetim çalışmalarının meslekî özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçekleştirildiği, bu nedenle denetimin kaliteli ve güvenilir olmadığı, işletmelerin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde olumlu görüş verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı vb. sebeplerden dolayı
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Kabul**	
	Danıştay	Red	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
* İM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin iptal talebini kabul ettiği için istinaf başvurusu ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.			
** BİM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.			

*Faaliyet izninin askıya alınması yaptırımı hakkında adli soruşturmaya konu olan 11 (on bir) mahkeme kararının nihai sonuçları ile ilgili gerekçeler, Tablo 2'de yer almaktadır. Bu mahkeme kararlarının tamamı ile ilgili yargı süreci tamamlanmış olup ilgili uyumsuzluklar hakkında temyiz aşamasında Danıştay da kararını vermiştir. Verilen cezalardan 3 (üç)'ü ile ilgili Danıştay iptal kararı vermiş olup KGK'nın verdiği yaptırımlar kaldırılmıştır. Kaldırılan cezalardan 2 (iki)'sinde KGK uzmanlarınca önerilen cezaların daha ağır bir türü uygulandığı halde bu durumun yeterince gerekçelendirilmediği görülmektedir. Tablo 2'ye göre verilen kararlarda; mahkemelerin *faaliyet izninin askıya alınması* yaptırımına karşı vermiş olduğu nihai kararların sonuçları ve gerekçeleri, *yaptırım gerekçelerinin değerlendirilmesi, yargı kararlarının sonuçları, denetim süreçlerindeki sorunlar, eğitim ve düzenleme ihtiyacı* alt başlıklarında değerlendirilmiştir.*

Yaptırım Gerekçelerinin Değerlendirilmesi

Tablo 2’de yer alan nihai kararların gerekçeleri incelendiğinde, faaliyet izninin askıya alınmasına neden olan aykırılıkların genellikle denetim standartlarına uyumsuzluktan ve denetim süreçlerinde yeterli özenin gösterilmemesinden kaynaklandığı görülmektedir. Belirlenen gerekçeler; alternatif prosedürlerin uygulanmaması, finansal tablo doğruluğunun sorgulanmaması, denetim kanıtlarının yetersizliği gibi sebeplerdir.

- ✓ *Alternatif Prosedürlerin Uygulanmaması:* 2 (iki) yargı kararı, fiziki stok sayımlarının yapılmamasına rağmen alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması ve bu durumun denetim standartlarına açıkça aykırılık teşkil etmesi gerekçesiyle verilmiştir.
- ✓ *Finansal Tablo Doğruluğunun Sorgulanmaması:* 3 (üç) yargı kararında da denetim sırasında finansal tablolardaki önemli kalemlerin doğruluğunu kontrol etmeye yönelik yeterli denetim prosedürlerinin uygulanmadığı ifade edilmiştir.
- ✓ *Denetim Kanıtlarının Yetersizliği:* 4 (dört) yargı kararında, denetim süreci içerisinde denetçilerin denetim kararlarını ispat edebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanmadığı gerekçesiyle ilgili iptal talepleri reddedilmiştir.
- ✓ *Mesleki Özen Eksikliği:* 5 (beş) yargı kararında, denetçilerin mesleki özen ilkesi doğrultusunda hareket etmedikleri ve denetim faaliyetlerini standartlara uygun şekilde yürütmedikleri belirtilmiştir.
- ✓ *Kurallara aykırı davranışlar:* 2 (iki) yargı kararında, denetçilerin yetkilendirme sürecinde mevzuata aykırı davrandıkları ve denetim faaliyetlerini etik ilkelere aykırı şekilde yürüttükleri görülmektedir.

Yargı Kararlarının Sonuçları

Tablo 2’de yer alan faaliyet izninin askıya alınması yaptırımları ile ilgili, 11 (on bir) mahkeme kararının 8 (sekiz)’i denetçiler aleyhine sonuçlanmış olup verilen yaptırım cezaları mahkemelerce onanmıştır. 3 (üç) nihai kararda ise KGK’nın teklif edilen yaptırım kararından daha ağır bir yaptırım kararına gerekçesiz olarak hükmetmesinin ölçüsüz olduğu sebebiyle verilen uygulanan bu yaptırımlar iptal edilmiştir. Bu durum, KGK’nın yaptırım süreçlerinde daha dikkatli ve gerekçelendirilmiş kararlar alması gerektiğini ortaya koymaktadır. Mahkemeler, denetim süreçlerinde mesleki özen eksikliğini ve standartlara uyumsuzluğu yaptırımların ana dayanakları olarak kabul etmiştir. İptal edilen yaptırımlarda ise orantısızlık ve ölçülülük ilkesine vurgu yapılmıştır.

Denetim Süreçlerindeki Sorunlar

Tablo 2’de yer alan nihai kararların gerekçeleri, bağımsız denetim süreçlerinde aşağıdaki yapısal sorunların varlığına işaret etmektedir:

- ✓ *Standartların Etkin Uygulanmaması:* Bazı kararlar, denetim faaliyetlerinin TDS çerçevesinde yürütülmediğini göstermektedir. Özellikle stok sayımları, banka hareketlerinin doğrulanması ve alacak hesaplarının incelenmesi gibi temel prosedürlerin gerektiği şekilde uygulanmadığı görülmektedir.
- ✓ *Mesleki Özen ve Yeterlilik Eksikliği:* Denetçilerin mesleki özen ve titizlik ilkelerine yeterince riayet etmediği ve bu durumun denetim raporlarının güvenilirliğini zedelediği belirtilmiştir.
- ✓ *Denetim Kanıtlarının Yetersizliği:* Bazı davalarda, denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeden *olumlu* görüş verdiği ifade edilmiştir. Bu tür ihlaller, finansal tablo kullanıcılarının yanıtlanmasına neden olacak ciddi bir sorun teşkil edecek olup diğer dönemlerde de tablo kullanıcılarının ilgili denetim raporlarına şüpheyle yaklaşmasına sebep olacaktır.

Eğitim ve Düzenleme İhtiyacı

Tablo 2, denetim süreçlerinde yaşanan sorunların birçok denetçi tarafından tekrar eden ortak yanlışlar olduğunu göstermektedir. Bu durum; denetçilere yönelik uygulanan sürekli eğitimlerin artırılmasının, denetim içeriklerinin güncellenmesinin gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır. Uygulanacak olan eğitimlerde, TDS ve TFRS kapsamında denetim kanıtlarının toplanması ve alternatif denetim prosedürlerin uygulanması gibi konularda farkındalığın artırılması önemlidir. Denetim faaliyetlerinde, mesleki özen ve sorgulayıcı yaklaşım ilkelerine denetçilerin ayrıca önem vermesi faydalı olacaktır.

Tablo 3. Faaliyet İzninin İptal Edilmesi Yaptırımına Karşı Verilen Yargı Kararları

Sıra No	29	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2019/1251	Dosyanın incelenmesinde, dava dışı şirketin uyuşmazlık konusu sözleşmeyi .../.../... tarihinde akdettiği, daha sonra sözleşmeyi idarenin sistemine yüklediği, bunun üzerine idare tarafından mevzuata aykırı şekilde sözleşme
Davacının Talebi	KGK’nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve	

Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

		sayılı kararın iptali istenilmiştir	akdedildiğinin tespit edildiği, davacının savunmasının istenildiği ve davacının savunmasından sonra dava konusu işlemin tesis edilmesinin tespit edilmesi nedeniyle
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No		30	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No		2022/2881	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde bağımsız denetim kuruluşu tarafından üç ayrı şirketin beş ayrı hesap dönemine ilişkin gerçekleştirilen denetimlerde, denetlenen işletmelerin finansal tablolarının hata ya da hile kaynaklı birçok yanlışlık içerdiği ve tabloların gerçeğe aykırı bilgi içermesine rağmen davacı ve sorumlu denetçisi olduğu kuruluş tarafından, bağımsız denetim standartlarına uygun bir biçimde sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olunmadığı ve denetim kanıtlarının titiz bir biçimde değerlendirilmediği görüldüğünden dolayı
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Kabul	
	Danıştay	Kabul****	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No		31	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No		2022/2913	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetim KGK uzmanlarınca incelenmiş olup yapılan denetimde bağımsız denetim standartlarına aykırı 68 bulgunun yer aldığı, tespit edilen bulguların somut kanıtlarla desteklendiği, davacı denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmelerin finansal tablolarının bir meslek mensubunun detaylı bir inceleme yapmasına gerek olmaksızın genel muhasebe ve finans bilgisiyle görebileceği açıklıkta hata veya hile kaynaklı önemli ve yaygın birçok yanlışlık ve gerçeğe aykırı bilgi içerdiğinden dolayı
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Kabul	
	Danıştay	Red**	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No		32	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No		2023/2487	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde işletmenin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde olumlu görüş verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı, bu hâliyle incelemeye konu bağımsız denetim raporlarının denetime olan güveni sarsacak ve denetimi geçersiz kılacak derecede aykırılıklar içerdiği, davacının sorumlu denetçi olarak görev yaptığı denetimlerde tespit edilen aykırılıkların denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmesi nedeniyle
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Kabul	
	Danıştay	Red**	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No		33	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No		2023/3254	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde işletmelerin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde <i>olumlu görüş</i> verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı, bu hâliyle incelemeye konu bağımsız denetim raporlarının denetime olan güveni sarsacak ve denetimi geçersiz kılacak derecede aykırılıklar içermesi nedeniyle
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Kabul	
	Danıştay	Red**	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	

* İM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin iptal talebini kabul ettiği için istinaf başvurusu ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.

** BİM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.

*** BİM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin istinaf talebini reddettiği için temyiz talebi ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır

****BİM, KGK'nın istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili bağımsız denetçi/denetçi vekili tarafından yapılmıştır.

Araştırma kapsamında ilgili yaptırım türü ile ilgili 5 (beş) karara erişilmiştir. KGK tarafından verilen ve araştırmaya dâhil edilen tüm idari yaptırımlar, ilgili mahkemeler tarafından onanmış olup cezalar kesinlik kazanmıştır. Tablo 3'te yer alan bu davaların tümüne konu olan yaptırımlar, bağımsız denetim faaliyetlerinde tespit edilen ciddi aykırılıklar nedeniyle

alınan yaptırımları ifade etmektedir. Tablo 3'e göre verilen kararlarda mahkemelerin *faaliyet izninin iptal edilmesi* yaptırımına karşı vermiş olduğu nihai kararların sonuçları ve gerekçeleri; *yaptırım gerekçelerinin değerlendirilmesi*, *yargı kararlarının değerlendirilmesi* alt başlıklarında değerlendirilmiştir.

Yaptırım Gerekçelerinin Değerlendirilmesi

Tablo 3'te yer alan yargı kararları, denetçi/denetim kuruluşlarına uygulanan faaliyet izni iptali gibi ağır yaptırımların nihai gerekçelerini göstermektedir. Bu gerekçeler, bağımsız denetim faaliyetlerinde görülen ciddi eksiklikleri ve denetim sürecinde yaşanan ancak denetim standartları ile uyumlu olmayan iş ve işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bu iş ve işlemler birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki başlıklarda değerlendirilebilir:

- ✓ *Mevzuata Aykırı Sözleşmelerin Yapılması*: 1 (bir) yaptırım kararında, denetçi/denetim kuruluşunun mevzuata aykırı şekilde denetim sözleşmeleri yapması ve bu durumun idare tarafından tespit edilmesinin ardından ilgili denetçi/denetim kuruluşunun anılan yaptırım kararına çarptırıldığı görülmektedir.
- ✓ *Denetim Süreçlerinde Ciddi Eksiklikler*: 5 (beş) yaptırım kararında, denetlenen işletmelerin finansal tablolarında hata veya hile kaynaklı ciddi yanlışlıkların bulunduğu ve denetim sırasında ilgili denetçi/denetim kuruluşunun hata veya hile kaynaklı yanlışlıklar için uygun bir sorgulayıcı yaklaşım sergilemediği belirtilmiştir.
- ✓ *Hile Kaynaklı Yanlışlıkların Göz Ardı Edilmesi*: 2 (iki) yaptırım kararında, finansal tabloların mesleki özene yeterince riayet edilmediği için denetim süreci içerisinde gerekli sorgulama yapılmadığı ve denetim kanıtlarının titizlikle değerlendirilmediği ifade edilmiştir.
- ✓ *Denetim Standartlarına Aykırılıklar*: 5 (beş) yaptırım kararında, BDS'lere açıkça aykırı durumların olduğu ve bu aykırılıkların uygulanan denetim kalitesini ciddi ölçüde olumsuz etkilediği belirtilmiştir.

Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi

Denetim faaliyetlerinin bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki özen ve dürüstlük ilkelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçelerine dayandırıldığı; denetim süreçlerinde ortaya çıkan aykırılıkların denetime olan güveni sarsacak ve denetimi geçersiz kılacak boyutta olduğu takdirde KGK'nın faaliyet izni iptali gibi ağır yaptırımlara başvurarak denetim süreçlerinin meşruiyetini koruduğu görülmektedir.

Bu çalışma, bağımsız denetim mesleğinde KGK tarafından uygulanan idari yaptırımların idari yargı süreçlerindeki nihai sonuçlarını ve bu süreçlerin mesleki etkilerini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının karşılaştığı uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali gibi yaptırımlara ilişkin mahkeme kararlarının detaylı incelemesi; denetim süreçlerindeki eksiklikleri, mesleki faaliyet içerisinde yaşanan sistematik sorunları görmeyi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Araştırmada yer alan Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3; KGK tarafından uygulanan farklı yaptırım türlerine ilişkin idari yargı süreçlerini kapsamaktadır. Bu tablolardan elde edilen bulguların tamamı birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki unsurların ön plana çıktığı söylenebilir;

- *Uyarı* yaptırımları ile ilgili açılan davalarda (Tablo 1) özellikle denetim prosedürlerinin eksik uygulanması, stok sayımlarındaki uyumsuzluklar ve etik ilkelere riayetsizlik gibi nedenler öne çıkmaktadır. Bu durum, denetim standartlarına uyumun mesleki uygulama içerisinde genel bir sorun olduğu hissiyatını göstermektedir.
- *Faaliyet izninin askıya alınması* yaptırımları (Tablo 2); denetim süreci içerisinde finansal tabloların doğruluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanmaması, sorgulayıcı yaklaşımın yetersizliği ve mesleki özen eksikliği gibi daha ciddi ihlalleri kapsamaktadır.
- *Faaliyet izninin iptali* yaptırımlarında (Tablo 3), finansal tablolarda olan hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların göz ardı edilmesi ve denetim standartlarının ciddi şekilde ihlal edilmesi gibi unsurlar olduğu görülmektedir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışma, bağımsız denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların sistematik bir yapıda olduğunu ve bu sorunların mesleki gelişim ve düzenlemelerle ele alınması gerektiğini vurgulamaktadır. Araştırmanın genel sonuçları şu şekilde özetlenebilir:

Standartlara Uyum ve Eğitim Eksikliği: Bağımsız denetim süreçlerinde denetçi/denetçi kuruluşların TDS ve TFRS'lerde yer alan düzenlemelere tam uyum sağlayamadıkları görülmektedir. Bu durum, meslek içi eğitimlerin yetersizliği ve denetim süreçlerinde kalite kontrol mekanizmalarının eksikliğine işaret etmektedir.

Mesleki Özen ve Sorgulayıcı Yaklaşım Eksikliği: Mesleki özen ve sorgulayıcı yaklaşım, bağımsız denetim mesleğinin temel ilkeleri arasında yer almakla birlikte mahkeme kararlarının nihai gerekçelerinden elde edilen bulgular bu ilkelerin denetçiler tarafından yeterince benimsenmediğini göstermektedir.

Düzenleyici Kurumların Rolü: KGK'nın yaptırım mekanizmaları, denetim süreçlerindeki eksikliklerin giderilmesi açısından önemli olup caydırıcı etki yaratmakta ancak bazı durumlarda uygulanan yaptırımların teklif edilen yaptırımlarla ölçülü olmadığı gerekçesiyle iptal edildiği görülmektedir. Bu durum, KGK'nın yaptırım politikalarını daha dikkatli bir şekilde değerlendirmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Araştırmanın bulguları ve sonuçları birlikte değerlendirildiğinde, aşağıda yer alan hususların hayata geçirilmesinin bağımsız denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlayacağı ve denetim süreçlerinde karşılaşılan sorunları minimize edeceği düşünülmektedir.

Eğitim ve Mesleki Gelişim: Denetçilere yönelik sürekli mesleki eğitim programlarının içeriği; özellikle denetim standartlarına uyum, sorgulayıcı yaklaşım, etik ilkeler ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesi gibi konuları kapsayacak şekilde zenginleştirilmelidir. Eğitimlerin uygulamalı örneklerle desteklenmesi, denetçilerin karşılaşılabilecekleri gerçek senaryolara daha hazırlıklı olmalarını sağlayacaktır.

Kalite Kontrol Mekanizmalarının Güçlendirilmesi: Denetim kuruluşları, denetim süreçlerinin kalite kontrolünü sağlamak için daha sistematik bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bu süreçlerin etkinliğini artırmak için KGK tarafından periyodik incelemeler yapılabilir.

Düzenleyici ve Denetleyici Çerçevenin Geliştirilmesi: KGK'nın yaptırım politikaları, ölçülülük ve orantılılık ilkelerine uygun olacak şekilde gözden geçirilmelidir. Ayrıca, bağımsız denetim standartlarına uyumsuzlukların önlenmesine yönelik rehberlik hizmetleri artırılmalıdır.

Denetim Süreçlerinde Teknolojik Entegrasyon: Büyük veri analitiği ve yapay zekâ gibi teknolojilerin denetim süreçlerine entegrasyonu, standartlara uyum ve denetim kalitesini artırabilir. KGK, bu tür teknolojik yeniliklerin mesleğe adaptasyonunu teşvik edebilir.

Denetim Raporlarının Kullanıcı Güvenini Artırma: Denetim raporlarında yer alan bilgilerin güvenilirliğini artırmak için, denetim süreçlerinde etik kurallara uyumun önemi vurgulanmalı ve bağımsızlık, tarafsızlık gibi ilkeler meslek mensuplarına sürekli hatırlatılmalıdır.

Çalışmanın bağımsız denetim süreçlerinde karşılaşılan temel sorunların belirlenmesi ve bu sorunların çözümüne yönelik önerilerin geliştirilmesi açısından tüm taraflara katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Sonuçlar, bağımsız denetim mesleğinin ulusal ve uluslararası standartlara uyumunu artırmak için düzenleyici mekanizmaların ve meslek içi eğitimlerin daha etkin bir şekilde yapılandırılması gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim mesleğinin itibarını korumak ve artırmak için sürekli bir gelişim ve iyileştirme anlayışının benimsenmesi elzemdir. Bu bağlamda; KGK'nın rehberlik, denetim ve yaptırım süreçlerini denetçilerin mesleki yeterliliklerini geliştirecek şekilde optimize etmesi mesleğin geleceği açısından hayati önem taşımaktadır.

Kaynakça

Armağan, R. (2015). Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, ss.127-145.

Bağrıaçık, A. ve Tekinsoy, M. A. (2022). Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XXVI. Y. Sa.3, ss.585-618

Canatan, B. (2011). *İdare hukuku*, (3. Baskı). Detay Yayıncılık, Ankara.

Çağlayan, R. (2020). *İdari yargılama hukuku* (12. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Gözler, K., ve Kaplan, G. (2011). *İdare hukuku dersleri*. Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa.

Fuentes, C. D., Illueca, M., Pucheta-Martinez, M. C. (2015). External investigations and disciplinary sanctions against auditors: the impact on audit quality. *Series* 6:313–347.

Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

Kılıç, İ. ve Alptekin, T. (2023). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Olduğu Meslekten Çıkarma Disiplin Cezalarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 150-181.

Kıral, B. (2020). Nitel Bir Veri Analizi Olarak Doküman Analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 170-189

Peker, A., (2024). Denetim Kalitesi ve Entegre Raporlama Kalitesinin Firmaların Finansal Performansına Etkisi. *Denetim Dergisi*, 30, 159-171.

Quick, R., Warming-Rasmussen, B. (2002). Disciplinary Observance and Sanctions on German and Danish. *International Journal of Auditing Int. J. Audit.* 6: 133-153.

Sak, R., Sak, İ.T.Ş., Şendil, Ç.Ö., Nas, E. (2021). Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250

Mevzuat Kaynakları

Bağımsız Denetim Yönetmeliği,
İdari Yargılama Usulü Kanunu