



**T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İÇ DENETİM PERSPEKTİFİNDEN
KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ: ÇELİK
SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

Doktora Tezi

ELİF ÇAĞLAN

ORCID NO: 0000-0001-5218-4372

İZMİR – 2021

**T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İÇ DENETİM PERSPEKTİFİNDEN
KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ: ÇELİK
SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

Doktora Tezi

ELİF ÇAĞLAN

ORCID NO: 0000-0001-5218-4372

DANIŞMAN: PROF. DR. HAYRETTİN USUL

İZMİR – 2021

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “İç Denetim Perspektifinden Kurumsal Kùltür Denetimi: Çelik Sektöründe Bir Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

... / ... / 2021

Elif ÇAĞLAN

ÖZET

Doktora Tezi

İÇ DENETİM PERSPEKTİFİNDEN KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ: ÇELİK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Elif ÇAĞLAN

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerine değer katma ve kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olma amacı güden ve kurumun iç kontrol, yönetim ve risk yönetimi etkinliğini sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendiren bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Modern iç denetim paradigması, uygunluk denetiminden ibaret olan ve mali konularla sınırlı kalan klasik iç denetim anlayışının aksine, proaktif bir yaklaşım sergileyerek kurumun amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek tüm unsurların denetim kapsamına alınmasını öngörmektedir.

Geçtiğimiz yüzyılın sonlarından itibaren dünya çapında yaşanan şirket yolsuzlukları ve skandallar geleneksel iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. Kurumlarda istenmeyen davranışların kök nedenleri araştırıldığında, birçok vakada sorunun temel nedeninin sağlıklı bir kurumsal kültüre dayandığı görülmektedir. Kurumsal kültürün organizasyonlar için önemi birçok çalışmada ortaya konmakla birlikte, kurum yöneticilerinin kültür yönetimindeki etkinliklerinin araştırılması yeni bir fenomen olarak ortaya çıkmaktadır. İç denetimin, kurumun yönetim süreçlerine dair bağımsız ve objektif bir değerlendirme yapma fonksiyonu çerçevesinde, üst yönetimin kurumsal kültür yönetimindeki etkinliğini de denetim kapsamına alması gerektiği düşünülmektedir.

Kurumsal kültür kavramını iç denetim perspektifinden ele alan bu çalışmada, kurumsal kültür denetiminin iç denetim içerisindeki yerinin sorgulanması, kurumsal kültür denetimi yöntem ve tekniklerinin araştırılması hedeflenmektedir. Çalışma

kapsamında, kurumsal kültür denetimi için bir model önerisinde bulunulmuş ve istatistiki yöntemlerden yararlanılarak Türkiye çelik sektöründen örnek bir vaka ile bu modelin uygulanabilirliği ve geçerliliği analiz edilmiştir. Ayrıca kurumsal kültür yönetimi ile organizasyondaki fiili kurumsal kültür arasındaki ilişki araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kurumsal Kültür, Kurumsal Kültür Denetimi, Kurumsal Kültür Yönetimi, İç Kontrol, Kurumsal Yönetim

ABSTRACT

Doctoral Thesis

Doctor of Philosophy (PhD)

**AUDITING CORPORATE CULTURE THROUGH THE LENS OF
INTERNAL AUDIT: A CASE STUDY IN STEEL INDUSTRY**

Elif ÇAĞLAN

İzmir Kâtip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Internal audit is an independent and objective assurance and consulting activity that aims to add value to an organization's operations and help the organization achieve its goals by evaluating the effectiveness of organization's internal control, governance and risk management activities with a systematic and disciplined approach. Contrary to the classical understanding of internal audit, which is usually limited to financial issues and compliance auditing, modern paradigm in internal audit adopts a proactive approach and requires that all the elements that may prevent the organization to achieve its goals are included in the scope of the audit.

Corporate corruption scandals all around the world since the later twentieth century have led to questions about the effectiveness of traditional internal audit activities. The root causes of undesirable behavior in organizations in many cases point to an unhealthy corporate culture. Although the importance of corporate culture has been revealed in many studies, researching the effectiveness of the top management in corporate culture management is a new phenomenon. Taking account of the internal audit's function of making an independent and objective evaluation of the governance processes of the organization, it is considered that the effectiveness of the top managers in corporate culture management should definitely be included in the scope of internal audit.

Analyzing the concept of corporate culture through the lens of internal audit, this study aims to investigate the methods and techniques of corporate culture audit and to discuss its place within internal audit. The study suggests a model for corporate culture audit and provides a case study form Turkish steel industry in order to analyze the model's validity using statistical methods and to investigate the relationship between corporate culture management and actual corporate culture in the organizations.

Keywords: Internal Audit, Corporate Culture, Corporate Culture Audit, Corporate Culture Management, Internal Control, Corporate Governance

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vii
TABLO LİSTESİ.....	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
ÖNSÖZ	xv
GİRİŞ.....	1
1. İÇ DENETİM.....	5
1.1. TARİHSEL PERSPEKTİFTEN İÇ DENETİM	6
1.2. İÇ DENETİM KAVRAMI	8
1.3. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	11
1.3.1. Kurumsal Yönetim.....	11
1.3.2. Kurumsal Risk Yönetimi.....	17
1.3.3. İç Kontrol	22
1.3.4. Bağımsız Denetim	32
1.4. İÇ DENETİMİN AMAÇLARI VE YARARLARI.....	36
1.5. İÇ DENETİM FONKSİYONLARI	41
1.6. İÇ DENETİM TÜRLERİ	43
1.7. İÇ DENETİM YÖNETİMİ.....	45
1.8. ULUSAL VE ULUSLARARASI KURULUŞLAR	50
1.9. İÇ DENETİM STANDARTLARI VE MESLEKİ ETİK.....	50
1.10. İÇ DENETİMDE MODERN YAKLAŞIMLAR.....	54
2. KURUMSAL KÜLTÜR.....	58
2.1. KURUMSAL KÜLTÜR KAVRAMI	60
2.2. KURUMSAL KÜLTÜRÜN TEMEL ÖZELLİKLERİ.....	67
2.3. KURUMSAL KÜLTÜRÜN ÖNEMİ	70
2.4. KURUMSAL KÜLTÜR YÖNETİMİ.....	73
2.4.1. Kurumsal Kültürün Ölçülmesi	77
2.4.2. Kurumsal Kültür Modelleri.....	84
2.4.2.1. Hofstede Kültürel Boyut Teorisi.....	86

2.4.2.2.	Schein Örgüt Kültürü Modeli	88
2.4.2.3.	Hatch'in Kurumların Kültürel Dinamikleri Modeli	91
2.4.2.4.	Denison Örgüt Kültürü Modeli	92
2.4.2.5.	Goffe ve Jones Çift S Küp Modeli	94
2.4.2.6.	Cameron ve Quinn Rekabetçi Değerler Modeli	95
2.4.3.	Kurumsal Kültür Boyutları	98
3.	KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ	102
3.1.	<i>KURUMSAL KÜLTÜR VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ</i>	104
3.2.	<i>KURUMSAL KÜLTÜR YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ</i>	108
3.3.	<i>İÇ DENETİM UNSURU OLARAK KURUMSAL KÜLTÜR</i>	111
3.3.1.	Kurumsal Kültür Denetiminin Konusu	115
3.3.2.	Kurumsal Kültür Denetim Teknikleri	123
3.3.3.	Kurumsal Kültür Denetiminde Başarı Faktörleri	131
3.4.	<i>KURUMSAL KÜLTÜR DENETİM MODELİ</i>	138
3.4.1.	Kurumsal Kültür Denetimi Boyutu	139
3.4.2.	Kurumsal Kültür Yönetimi Boyutu	140
3.4.3.	Reel Kültür Ortamı Boyutu	143
4.	KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ UYGULAMA ÇALIŞMASI	145
4.1.	<i>ÇALIŞMANIN AMACI</i>	145
4.2.	<i>ÇALIŞMANIN KAPSAMI</i>	146
4.3.	<i>ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ</i>	146
4.4.	<i>ÇALIŞMANIN KISITLARI</i>	148
4.5.	<i>KURUMSAL KÜLTÜR KÜPÜ MODELİNİN UYGULANMASI</i>	149
4.5.1.	Kurumsal Kültür Denetimi Üzerine Uygulama	150
4.5.1.1.	Kurumsal Kültür Denetimi – Planlama Aşaması	150
4.5.1.2.	Kurumsal Kültür Denetimi – İnceleme Aşaması	152
4.5.1.3.	Kurumsal Kültür Denetimi – Değerlendirme Aşaması	152
4.5.1.4.	Kurumsal Kültür Denetimi – Raporlama Aşaması	153
4.5.2.	Anket Katılımcıları Genel Profiline İncelenmesi	153
4.5.3.	Kurumsal Kültür Yönetimi Üzerine Uygulama	158
4.5.3.1.	Kurumsal Kültür Yönetimi Skorları	160
4.5.3.2.	Kurumsal Kültür Yönetimi Hipotez Testleri	161
4.5.3.3.	Kurumsal Kültür Yönetiminin İfade Bazında Değerlendirilmesi	173
4.5.4.	Reel Kültür Ortamı Üzerine Uygulama	174
4.5.4.1.	Reel Kültür Ortamı Skorları	177
4.5.4.2.	Reel Kültür Ortamı Hipotez Testleri	178
4.5.4.3.	Reel Kültür Ortamının İfade Bazında Değerlendirilmesi	189
4.5.5.	Kurumsal Kültür Yönetimi İle Reel Kültür Ortamı Arasındaki İlişki	191

4.5.6. Kurumsal Kùltür Denetimi Bulgularının Değerlendirilmesi	195
SONUÇ	199
BİBLİYOGRAFYA	203
EK.....	218
ÖZGEÇMİŞ	226

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: İç Denetim Alanında Dönüm Noktaları	7
Tablo 2: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimi Açısından Rolü.....	20
Tablo 3: İç Kontrol ve İç Denetim Karşılaştırması.....	31
Tablo 4: İç Denetimde Değişen Yaklaşımlar.....	55
Tablo 5: Schein'in Kurumsal Kültür Modelinde Göstergeler.....	90
Tablo 6: Kurumsal Kültür Yönetiminde Görev ve Sorumluluklar.....	109
Tablo 7: Kültür Denetiminde Konu Başlıkları.....	118
Tablo 8: KPMG Modelinin Özeti.....	120
Tablo 9: Kurumsal Kültür Küpü Modeli Boyutları.....	151
Tablo 10: Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	154
Tablo 11: Katılımcıların Yaş, Cinsiyet ve Eğitim Durumu Profili.....	155
Tablo 12: Katılımcıların Görev Süresi ve İdari Görev Dağılımı.....	156
Tablo 13: Katılımcıların Cinsiyet ve İdari Görev Dağılımı.....	156
Tablo 14: Katılımcıların Görev Süresi, Cinsiyet ve İdari Görev Dağılımı.....	156
Tablo 15: İdari Görev Değişkeninin Korelasyon İstatistikleri.....	157
Tablo 16: Ücret Aralığı Değişkeninin Korelasyon İstatistikleri.....	158
Tablo 17: Eğitim Durumu Değişkeninin Korelasyon İstatistikleri.....	158
Tablo 18: Kurumsal Kültür Yönetimi Skorları Değerlendirme Tablosu.....	161
Tablo 19: Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği İstatistikleri.....	161
Tablo 20: KKYÖ Normallik İstatistikleri.....	162
Tablo 21: Cinsiyet Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri.....	163
Tablo 22: Cinsiyet Değişkeni T-Testi – KKYÖ.....	164
Tablo 23: Medeni Durum Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri.....	164
Tablo 24: Medeni Durum Değişkeni T-Testi – KKYÖ.....	165
Tablo 25: Yaş Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri.....	165
Tablo 26: Yaş Değişkeni Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ.....	166

Tablo 27: Yaş Değişkeni Tek Yönlü ANOVA Testi – KKYÖ.....	166
Tablo 28: Eğitim Durumu Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri.....	167
Tablo 29: Eğitim Durumu Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ.....	167
Tablo 30: Eğitim Durumu Tek Yönlü ANOVA Testi – KKYÖ.....	168
Tablo 31: Ücret Aralığı Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri.....	168
Tablo 32: Ücret Aralığı Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ.....	169
Tablo 33: Ücret Aralığı Tek Yönlü ANOVA Testi – KKYÖ.....	169
Tablo 34: İdari Görev Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri.....	170
Tablo 35: İdari Görev Değişkeni T-Testi – KKYÖ.....	171
Tablo 36: Görev Süresi Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri.....	171
Tablo 37: Görev Süresi Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ.....	172
Tablo 38: Görev Süresi Değişkeni Kruskal-Wallis Testi– KKYÖ.....	172
Tablo 39: KKYÖ İfadeleri Genel Değerlendirme Tablosu.....	173
Tablo 40: Kurumsal Kültür Yönetimi Skorları.....	175
Tablo 41: Reel Kültür Ortamı Skorları Değerlendirme Tablosu.....	177
Tablo 42: Reel Kültür Ortamı Ölçeği İstatistikleri.....	178
Tablo 43: RKOÖ Normallik İstatistikleri.....	179
Tablo 44: Cinsiyet Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri.....	180
Tablo 45: Cinsiyet Değişkeni T-Testi – RKOÖ.....	180
Tablo 46: Medeni Durum Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri.....	181
Tablo 47: Medeni Durum Değişkeni T-Testi – RKOÖ	181
Tablo 48: Yaş Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri.....	182
Tablo 49: Yaş Değişkeni Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ	183
Tablo 50: Yaş Değişkeni Tek Yönlü ANOVA Testi – RKOÖ	183
Tablo 51: Eğitim Durumu Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri.....	184
Tablo 52: Eğitim Durumu Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ.....	184
Tablo 53: Eğitim Durumu Tek Yönlü ANOVA Testi – RKOÖ	185
Tablo 54: Ücret Aralığı Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri.....	185

Tablo 55: Ücret Aralığı Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ	186
Tablo 56: Ücret Aralığı Tek Yönlü ANOVA Testi – RKOÖ	186
Tablo 57: İdari Görev Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri.....	187
Tablo 58: İdari Görev Değişkeni T-Testi – RKOÖ	187
Tablo 59: Görev Süresi Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri.....	188
Tablo 60: Görev Süresi Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ	188
Tablo 61: Görev Süresi Değişkeni Kruskal-Wallis Testi– RKOÖ	189
Tablo 62: RKOÖ İfadeleri Genel Değerlendirme Tablosu.....	189
Tablo 63: Reel Kültür Ortamı Skorları.....	191
Tablo 64: Basit Regresyon Analizi Model Özeti.....	192
Tablo 65: Basit Regresyon Analizi ANOVA Tablosu.....	192
Tablo 66: Basit Regresyon Analizi Katsayılar Tablosu.....	192
Tablo 67: Çoklu Regresyon Analizi Model Özeti.....	193
Tablo 68: Çoklu Regresyon Analizi ANOVA Tablosu.....	193
Tablo 69: Çoklu Regresyon Analizi Katsayılar Tablosu.....	193

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Pickett'in Kurumsal Yönetim Modeli.....	13
Şekil 2: Risk Değerlendirme Süreci Akış Diyagramı	28
Şekil 3: Güvence Hizmetleri Çerçevesinde Ana Taraflar.....	42
Şekil 4: Danışmanlık Hizmetleri Çerçevesinde Ana Taraflar.....	42
Şekil 5: Etik Dışı Davranışlar Karşısında Riskler.....	83
Şekil 6: Schein Modelinde Kültür Düzeyleri.....	89
Şekil 7: Kültürel Dinamikler Modeli.....	92
Şekil 8: Denison Örgüt Kültürü Modeli.....	93
Şekil 9: Çift S Modeli.....	95
Şekil 10: Rekabetçi Değerler Modeli.....	96
Şekil 11: Pfister'in Kontrol ve Kültür Diyagramı.....	107
Şekil 12: Toksik Kurum Kültürü Şeması.....	116
Şekil 13: Kilmann-Saxton Kültür Açığı Modeli.....	117
Şekil 14: Kurumsal Kültür Küpü.....	139
Şekil 15: Kurumsal Kültür Yönetimi Modeli.....	162
Şekil 16: Reel Kültür Ortamı Modeli.....	178

KISALTMALAR LİSTESİ

- AAA** : American Accounting Association
- ACCA** : Association of Chartered Certified Accountants
- ACFE** : The Association of Certified Fraud Examiners
- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants
- CCSA** : Certification in Control Self-Assessment
- CFSA** : Certified Financial Services Auditor
- CGAP** : Certified Government Auditing Professional
- CIA** : Certified Internal Auditor
- CIIA** : Chartered Institute of Internal Auditors
- COSO** : Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
- CRMA** : Certification in Risk Management Assurance
- ECIIA** : European Confederation of Institutes of Internal Auditing
- FEI** : Financial Executives International
- IAASB** : International Auditing and Assurance Standards Board
- ICAEW**: Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- IIA** : Institute of Internal Auditors
- IMA** : Institute of Management Accountants
- KGK** : Kamu Gözetimi Kurumu
- KKYÖ** : Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği
- OECD** : Organisation for Economic Cooperation and Development
- RKOÖ** : Reel Kültür Ortamı Ölçeği
- TİDE** : Türkiye İç Denetim Enstitüsü
- TKYD** : Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
- TÜSİAD**: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
- UMUÇ** : Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

ÖNSÖZ

Teknoloji gerek sosyal hayatımızı gerekse iş hayatımızı inanılmaz bir hızla değiştiriyor; bir yandan zamanları kısaltıyor, bir yandan mekanları birbirine yakınlaştırıyor. Tüm iş yapma şekillerimiz sürekli olarak değişiyor. Denetim açısından bakıldığında, organizasyonların tüm verilerini tek bir tuşla denetleyebilecek ve belirli bir örneklem yerine tüm evreni denetime dahil edebilecek teknikler denetçilerin hayatını kolaylaştırırken; bir yandan da sürekli bir veri üretimi ile denetimin kapsamı giderek genişliyor.

Bu çalışmanın esas düşüncesi “teknolojik gelişmelerin insan faktörünün etkisini giderek azalttığı” söylemi karşısında temkinli bir yaklaşım izlemek gerektiği ve diğer tüm unsurlar teknolojinin kontrolü altındayken tam da şimdi “insan faktörüne daha fazla odaklanmak” gerektiği düşüncesiyle doğdu. Elimizde bütün imkanlar var ve artık her şey insana kaldı. Organizasyonlarda “insan” faktörü var olduğu sürece, kontrol edilmesi güç, belirsiz ve karanlık noktaların her zaman var olacağından hareketle, kurumsal kültürün şansa bırakılmayacak kadar önemli bir faktör olarak ele alınması ve kurumsal kültüre iç denetim perspektifinden bakılması bu çalışmanın temelini oluşturuyor.

Tez çalışma sürecimin ikinci yarısında başlayan ve tüm dünyayı etkisi altına alan COVID-19 sürecinin kalıcı sonuçları hakkında henüz sadece öngörülede bulunabiliyoruz. Evden çalışma, sosyal mesafe, maske gibi fenomenlerin ne kadar süre bizimle kalacağını henüz bilmiyoruz. İzmir halkı olarak pandeminin maddi ve manevi sonuçlarıyla boğuşurken, bir başka büyük felaketle, depremle bir kez daha sarsıldık. Kayıplar yaşadık. Evden çıkmaya çekinirken, evlerimize girmeye korkar olduk. Tüm yaşantımızın küçücük bir virüsle ya da otuz saniyelik bir sarsıntıyla ne kadar değişebileceği, insanlık olarak mağrurluğu bir yana bırakmamız ve doğaya, insana saygılı kurumlar ve sistemler inşa etmemiz ve çocuklar yetiştirmemiz gerektiği gerçeğini bir kez daha hatırlattı.

Bu çalışma boyunca hoşgörüsü ve değerli bilgi birikimiyle her daim yanımda olan ve tıkanığında yolumu açan danışman hocam Prof. Dr. Hayrettin USUL’a, tezin her aşamasında bana yol gösteren tez izleme komitesi üyelerim Prof. Dr. İbrahim Atilla

ACAR ve Doç. Dr. Şuayyip Doğuş DEMİRCİ hocalarıma, ayrıca tezimin uygulama aşamasında sabır ve özveriyle bana destek olan şirket yönetimi ve çalışanlarına sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Her adımında yanımda olan kıymetli aileme ayrıca teşekkür ediyorum. Son olarak hayatımdaki yerlerini anlatmaya kelimelerimin yetersiz kalacağı eşim Suat Başar ÇAĞLAN ve biricik oğlum Efes Yunus ÇAĞLAN'a sevgi ve teşekkürlerimi bir kez de buradan iletmek istiyorum.

Elif ÇAĞLAN

İzmir – 2021

GİRİŞ

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşmeyle birlikte iç denetim kavramı da zaman içerisinde hem anlayış hem de kapsam bakımından önemli değişikliklere sahne olmuştur. Kurumların mali sonuçlarına ve maddi etkinliğine odaklanan geleneksel iç denetim anlayışının yerini kurumun bir bütün olarak faaliyetlerine değer katmayı hedefleyen, risk odaklı, beşeri ve teknolojik unsurları da kapsamına dahil eden proaktif bir denetim anlayışı almıştır.

Geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinden itibaren yaşanan global çaplı skandallar, iç ve bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sorgulanmasına ve birçok kriz ve skandalın temelinde yatan beşeri unsurların öneminin vurgulanmasına neden olmuştur. Bu kapsamda kurumsal kültürün de iç denetim çerçevesinde değerlendirilmesi gereken unsurlar arasında yer aldığı görüşü önem kazanmıştır. Özellikle Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün geçtiğimiz yıllarda bu alandaki çalışmalarıyla (Bircan, 2018) yabancı literatürde kültür denetiminin önemi giderek daha fazla vurgulanmakla birlikte, ülkemizde kurumsal kültür denetimine ilişkin çalışmaların henüz çok sınırlı kaldığı görülmektedir.

Kurumda ideal kültürden uzaklaşılması sağlıklı bir kültür ortamının bozulduğu anlamına gelecek, sağlıklı bir kurum kültürünün bulunmaması ise organizasyonlarda lidere karşı güvenin zedelenmesine, ortak yargılarda hataya düşülmesine, yasa dışı ya da etik dışı davranışların ortaya çıkmasına, tüm bunların sonucunda da şirketin hem maddi açıdan kayba uğramasına hem de itibarının zarar görmesine yol açabilecektir (Plamondon, 2017).

IIA'nın (2016a: 26) iç denetim tanımında iç denetimin "*kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için*" tasarlanmış olan bağımsız ve nesnel güvence ve danışmanlık hizmetleri sağladığı ve kurumun "*risk yönetim, kontrol ve yönetim*" süreçlerinin etkinliğini değerlendirme ve geliştirme amacı taşıdığı ve "*kurumun amaçlarına ulaşmasına*" yardımcı olacağı belirtilmektedir.

Bu tanımda da görüleceği üzere iç denetimden kurumun faaliyetlerine değer katması beklenmektedir. Kurumun faaliyetlerine değer katılabilmesi için iç denetimin üst yönetime kararlarında yararlanabileceği bulgular sunması beklenecektir. Kurumsal kültür denetiminden de üst yönetimin kararlarında etkili olabilecek bulgu ve kanıtlar sunulması hedeflenmektedir.

İç denetim tanımında bir diğer önemli husus, kurumun amaçlarına ulaşmasına engel olabilecek unsurların tespit edilmesidir. Kurumsal kültür, bir kurumun çalışanlarının tutum ve davranışlarının dayandığı değer ve varsayımlar bütünü olarak ele alındığında, kurumun hedeflerine ulaşmasındaki etkisi şüphesizdir. Buradan yola çıkarak iç denetimin, kurumun hedeflerine ulaşması önünde ciddi bir etki yapabilecek olan kurumsal kültürün yaratabileceği riskler konusunda güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını yerine getirmesi beklenecektir.

Kurumlarda artan denetim faaliyetlerine ve düzenleyici kurumların artan önlemlerine karşın devam eden etik dışı davranışlar, yolsuzluk ve suiistimal vakaları, etik dışı davranışların köklerinde yatan kültürel unsurlar, kamuoyu nezdinde kültürel öğelere dair artan farkındalık, itibar riskleri gibi nedenler, kurumsal kültür denetimine ihtiyaç duyulmasının sebepleri arasında sayılabilmektedir.

İç denetim faaliyetleri kapsamında kurumsal kültür denetiminin de yer almasının bir önemli nedeni de iç kontrol ile kurumsal kültür arasındaki ilişkidir. Kurumsal kültür ve iç kontrol arasında çift taraflı bir ilişki bulunmaktadır. Bir yandan etkili bir iç kontrol sağlanabilmesi kurum çalışanlarının tutum ve davranışlarına doğrudan bağlıdır. Öte yandan etkin bir iç kontrol sistemi de kurum içerisindeki hakim kültürü doğrudan etkileyebilecek güce sahiptir. Buradan hareketle iç kontrol kurumsal kültür içerisinde benimsenen bir faktör haline gelmeli ve kurumsal kültür de iç kontrolün etkin bir aracı olarak görev yapmalıdır. Asli amaçları arasında kurumun iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmenin de yer aldığı iç denetimin, bu bağlamda kurumun kurumsal kültürüne ilişkin bir değerlendirme yapması da beklenecektir.

İç denetimin kurumsal kültür yönetimindeki rolünün açık bir şekilde ortaya konması, iç denetçinin bağımsızlığının ve nesnellüğünün korunabilmesi açısından önem taşımaktadır. Kurumun kültürel çerçevesinin oluşturulmasından üst yönetim sorumludur. Yönetim kadrosu kurumda oluşturulmak istenen kültürel çerçevenin

yerleşmesinden ve izlenmesinden sorumluyken, insan kaynakları departmanları da çeşitli uygulamalarıyla kültürel öğelerin çalışanlarca benimsenmesinde rol üstlenecektir. İç denetim ise kurumdaki kültür yönetiminde idari bir rol üstlenmemelidir. İç denetim biriminin buradaki yükümlülüğü kurumdaki kurumsal kültür yönetiminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve kurumda yerleştirilmek istenen ideal kültürün çalışanların tutum ve davranışlarına yansıyor yansımadığının değerlendirilmesiyle sınırlı olacaktır. Daha açık bir ifadeyle iç denetim, kurumsal kültürü yönetmekle ya da izlemekle değil, kurumsal kültürün nasıl yönetildiğini değerlendirmekle sorumlu olmalıdır. Ayrıca kurumdaki ideal kültür ile reel kültür arasında bir fark bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi de kültürel risklerin ortaya konması bakımından iç denetim faaliyetleri kapsamında ele alınabilecektir.

İç denetim faaliyetleri kapsamında kurumsal kültür denetimine de yer verilmesi hususu geçtiğimiz on yıllık dönemde özellikle iç denetim mesleki birlikleri ve denetim firmaları tarafından gündeme getirilmeye başlamıştır. Kurumsal kültürün insan odaklı olmasından kaynaklı karmaşık yapısı nedeniyle, kültür denetimi için kesin ve genel geçer bir yöntem önerisinde bulunulması güçleşmektedir. Bu anlamda önerilecek modellerin esneklik gösterebilmesi beklenmelidir.

İç denetçiler kültür denetiminde yapılandırılmış ya da yapılandırılmamış mülakatlar ve anketlerin yanında gözlem, çalıştay, kök neden analizleri, neden-etki diyagramları gibi tekniklerden yararlanabilecektir. Kültür denetimi, mevcut iç denetim faaliyetlerine eklenebileceği gibi ayrı kurumsal kültür denetimi uygulanması şeklinde de gerçekleştirilebilecektir.

Başarılı bir kültür denetimi için çalışanların işbirliği ile üst yönetimin desteği hayati bir önem taşırken; iç denetçinin bilgi ve becerisi ile iletişim kabiliyeti, gri alanların varlığının kabulü, denetim yönteminin esnekliği ve üst yönetim ile iç denetçinin kararlılığı da diğer başarı faktörleri arasında sayılabilecektir.

Kurumsal kültür literatüründe özellikle geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinden itibaren kurumsal kültürün boyutlarını ortaya koymayı, kurumsal kültür tiplerini belirlemeyi ve kurumsal kültür tipleri ile performans, faaliyet alanı, organizasyon büyüklüğü gibi unsurlar arasındaki ilişkiyi incelemeyi hedefleyen ve bu doğrultuda

kurumsal kültürü bağımlı ya da bağımsız değişken olarak ele alan çok sayıda çalışma gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışmada ise kurumsal kültür denetimine iç denetim perspektifinden yaklaşılması hedeflenmiştir. Bu kapsamında iç denetimin kurumsal kültür denetimi açısından sorumlulukları göz önünde tutularak, kurumsal kültür denetimine ilişkin bir model önerilmiştir. Kurumsal Kültür Küpü adı verilen bu üç boyutlu model, kurumsal kültür denetimi, kurumsal kültür yönetimi ve reel kültür ortamı boyutlarından oluşmaktadır. Kapsayıcı ve esnek bir yaklaşımla oluşturulan bu model, Türkiye’de çelik sektöründe faaliyet gösteren bir imalat şirketi üzerinde uygulanmıştır. Çalışmada organizasyonun kurumsal kültür yönetiminin etkinliğinin ve reel kültür ortamının değerlendirilmesi amaçlı iki özgün ölçek geliştirilerek, şirketin beyaz yaka çalışanları üzerinde uygulanmış ve elde edilen bulgular kurumsal kültür ve iç denetim literatürleri çerçevesinde değerlendirilmiştir.

İç denetim ve kurumsal kültür kavramlarını disiplinler arası bir alan olarak ele alan bu çalışmanın, önerilen model ve ölçeklerle hem iç denetim hem de kurumsal kültür literatürüne katkıda bulunması hedeflenmektedir.

Bu çerçevede çalışmanın ilk iki bölümünde iç denetim ve kurumsal kültür literatürleri incelenmiş ve bugünkü anlamıyla bu iki kavramın ifade ettiği unsurlar ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde kurumsal kültür denetimi ele alınmış ve bu alandaki çalışmaların incelenmesinin ardından kurumsal kültür denetimi modeli önerilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise önerilen kurumsal kültür modelinin uygulanmasına yer verilmiş ve elde edilen sonuçlar iç denetim perspektifinden değerlendirilmiştir. Ayrıca kurumsal kültür yönetimi ile reel kültür ortamı arasındaki ilişki mercek altına alınmıştır. Son olarak çalışmanın sonuçlarına, literatüre katkısına ve ileriki çalışmalar için önerilere yer verilmiştir.

1. İÇ DENETİM

İç denetim, bir kuruma değer katmak, o kurumun faaliyetlerini geliştirmek, hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek unsurlar tespit etmek amacı taşıyan, bağımsız faaliyet gösteren bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.

Kökenleri muhasebede çift kayıt sistemine dayanmakla birlikte bugünkü anlamıyla İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde doğan iç denetim, kavramsal ve kapsam bakımından sürekli bir değişim göstermiştir. Geleneksel iç denetim anlayışı daha çok uygunluk denetimine ve mali konulara odaklanırken, zaman içerisinde işletmenin faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi, işletmenin belirlenen hedeflerine ulaşması, işletmeye değer katılması kavramları iç denetim anlayışının içerisine dahil olmuştur.

Modern iç denetim anlayışı bugün işletmelerin sadece mali verilerinin güvenilirliğinin denetimini yapmak yerine mali ve mali olmayan tüm unsurlarını bütünlük bir şekilde ele alan ve organizasyonun faaliyetlerine değer katmayı hedefleyen kapsamlı bir fenomen haline gelmiştir.

İç denetim sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla, çeşitli denetim tekniklerinden yararlanarak organizasyonlardaki yönetişimin ve iç kontrol yapısının etkinliğini ortaya koyan ve işletmelerde hile, hata ve yolsuzlukların önlenmesinde bağımsız denetime destek veren proaktif bir kalkan görevi görmektedir. Bu açıdan iç denetim, organizasyonların sağlıklı bir şekilde ayakta kalabilmeleri açısından büyük önem taşımaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünü oluşturan iç denetim bölümünde, öncelikle iç denetim tarihsel perspektiften ele alınacak ardından iç denetim kavramının açıklanmasına değinilecek ve iç denetimin daha iyi anlaşılabilmesi açısından kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve bağımsız denetim gibi iç denetimle ilgili bazı kavramların açıklanmasına yer verilecektir.

Ardından iç denetimin amaçları ve yararları, fonksiyonları, iç denetim türleri ve iç denetimde modern yaklaşımlar ile iç denetim yönetimi ve teknikleri ele alınacak;

son olarak iç denetimde ulusal ve uluslararası standartlar ile kuruluşlara ve iç denetçilik mesleği ve etik hususlarına değinilecektir.

1.1. TARİHSEL PERSPEKTİFTEN İÇ DENETİM

Bugünkü anlamıyla iç denetim kavramı görece yeni bir kavram olarak görülse de, iç denetim faaliyetlerinin kökleri çok daha eskilere dayanmaktadır. İç denetime ilişkin ilk kayıtların XV. yüzyılda çift taraflı kayıt sistemiyle birlikte ortaya çıktığı ve XVIII. yüzyılda Sanayi Devrimiyle birlikte hayata geçmeye başladığı, bugünkü anlamıyla iç denetimin ise ABD’de İkinci Dünya Savaşı sonrası gelişmeye başladığı düşünülmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 79).

İç denetimi tarihsel perspektiften ele almak için iki ayrı husus üzerine odaklanmak gerektiği düşünülmektedir. Bunlardan ilki iç denetim alanındaki önemli gelişmeleri ve günümüze kadar iç denetimde yaşanan mihenk taşlarını ortaya koymak, böylece iç denetime kurumsal ve disiplinli bir bakışla yaklaşmak; bir diğer husus ise iç denetim kavramının doğumundan itibaren geçirdiği evrimsel süreci ortaya koymaktır.

Modern anlamıyla iç denetim kavramı özellikle ABD’de geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısına doğru ortaya çıkmış ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA – the Institute of Internal Auditors) 1941 yılında ABD’de kurulmasıyla birlikte iç denetçilik profesyonel bir meslek haline gelmiş, iç denetim de “*kurumsal bir kimliğe*” kavuşmuştur (Yurtsever, 2015).

Türkiye’de iç denetimin tarihine bakıldığında, iç denetim faaliyetlerinin esas olarak kamuya bağlı işletmelerde ortaya çıktığı gözlenmektedir. İç denetim faaliyetleri yasal açıdan ilk kez 29/05/1926 tarihli ve 865 sayılı Ticaret Kanunu’nda “murakıplar” başlığı altında düzenlenmiş ve ardından 29/06/1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda da yerini almıştır. Geçtiğimiz yüzyılın sonunda Basel ilkelerine uyum çerçevesinde iç denetim faaliyetleri bankalarda iç denetim faaliyetlerine ilişkin önemli düzenlemeler yapılmış; bankaları sigorta ve reasürans şirketleri için yapılan düzenlemeler izlemiştir. Kamu kurumlarında iç denetim anlamında temel düzenleme 24/12/2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Son olarak 15/07/2018 tarihli Resmi Gazetede

yayımlanan 5 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kamu kurumlarına ilişkin olarak teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin ayrı fonksiyonlar olduğu belirtilmiştir. Özel teşebbüslere ilişkin olarak 13/01/2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç denetimle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Türkiye'de iç denetim faaliyetlerinin köşe taşlarından biri, 1995 yılında İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulması ve Enstitünün 1996'da IIA'ya kabul edilmesidir.

Dünyada iç denetim alanının dönüm noktaları Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1: İç Denetim Alanında Dönüm Noktaları

<i>Tarih</i>	<i>Gelişme</i>
1941	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) kurulması
1944	IIA tarafından ilk İç Denetçi dergisinin yayınlanması
1947	IIA İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesinin yayınlanması (Muhtelif tarihlerde güncellenmiş ve 2002'de yürürlükten kaldırılmıştır)
1968	Etik Kurallar'ın (Code of Ethics) yayınlanması (1988'de revize edilmiştir)
1978	İç Denetim Standartlarının ilk kez yayınlanması (Standartlar 1999, 2011, 2013, 2017 tarihlerinde güncellenmiştir.)
1982	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun (ECIIA) kurulması
1987	COSO düzenlemeleri
1992	Cadbury Raporu ile getirilen düzenlemeler
1992	COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve Raporunun yayınlanması (2013'te güncellenmiştir)
1999	Turnbull Raporu'nun yayınlanması
1999	IIA'nın Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin yayınlanması (2006'da Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'ne - UMUÇ - dönüşmüştür.) (UMUÇ, Ocak 2017'den itibaren geçerli olmak üzere, Ekim 2016'da revize edilmiştir.)
2002	Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ile getirilen düzenlemeler
2006	Japonya'da J-SOX Yasası ile getirilen düzenlemeler

Kaynak: Şimşek (2019: 90) tarafından derlenen tablo referans alınarak hazırlanmıştır.

İç denetimin kavramsal olarak ve kapsam bakımından sürekli bir değişim ve gelişme halinde olduğu görülmektedir. İç denetimin bu dinamik yapısında, teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin yanında yönetim bilimindeki değişimler de etkili olmuştur. Tüm dünyada iş yapma biçimleri bu denli hızlı bir değişim içerisindeyken, iç denetim kavramının değişmemesini beklemek kuşkusuz yanlış olacaktır.

İç denetimin tarihsel değişimini, öncelikli olarak iç denetimden beklenen faydalar bakımından ele almanın yararlı olacağı düşünülmektedir. Geçtiğimiz yüzyılın son yarısından itibaren iç denetimden beklenen yararın ne şekilde evrildiğine bakıldığında; 1950’li yıllarda “işletme varlıklarının korunması”, 1960’lara gelindiğinde “işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi”, 1970’li yıllarda işletme “uygunluk denetiminin yapılması”, 1980’lerde “işletme etkinliğinin denetlenmesi”, 1990’lı yıllarda “işletme amaçlarına ulaşılması”, 2000’li yıllardan itibaren “işletmeye arti değer katılması” amaçlarının ön plana çıktığı görülmektedir (Memiş, 2008).

Sosyal ve ekonomik değişmelerin yanında kurumlarda farklı ve daha karmaşık organizasyon yapılarının gözlenmesi ve bunun sonucunda ortaya çıkan yönetim problemleri ile bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, iç denetimde 1940’lı yıllarda muhasebe belgelerindeki hataların bulunması yönündeki amacın yetersiz kalmasına ve iç denetimin hem kapsam hem de amaç bakımından genişlemesine yol açmıştır (Moeller, 2015: 108).

İç denetimin beklentileri daha iyi karşılayabilmesi adına bundan sonra nereye doğru evrilmesi gerektiği sorusunun yanıtlanabilmesi için bugün iç denetimin sorunlarını ortaya koymakta yarar olduğu düşünülmektedir.

İç denetim, işletmelerin ve paydaşlarının değişen ihtiyaçlarına göre kapsam, amaç, uygulama, yöntem esaslarında sürekli bir değişim içerisinde olmuştur. Özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren giderek önemi artan bir şekilde işletmelerin faaliyetlerine değer katma yolunda olan iç denetim, değişen ihtiyaçlara paralel olarak evrilmeye devam edecektir. Çalışmamızın konusunu oluşturan kurumsal kültür de dahil olmak üzere yeni alanların iç denetim kapsamına girmesiyle birlikte, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmaya yönelik denetim türlerinin çeşitleneceği öngörülebilmektedir. İç denetimde modern yaklaşımlara çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıca değinilmiştir.

1.2. İÇ DENETİM KAVRAMI

Türk Dil Kurumu’nun Güncel Türkçe Sözlüğüne göre denetleme “*Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol*” şeklinde tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). İç denetim de

bu anlamda, faaliyetlerin yolunda yürüyüp yürümediğini anlamak için yapılan faaliyetler olarak görülebilir. Denetimin iç olma niteliği ise, kurum içinde örgütlenip, kurum yetkilileri adına yapılmasından kaynaklanmaktadır (Doğmuş, 2010).

İç denetim oldukça geniş bir kavram olmasının yanında, yönetim anlayışındaki gelişmelere paralel olarak iç denetime dair beklentiler de değişmiş ve iç denetim tanımı daha kapsamlı bir hâle gelmiştir. IIA, 1947 yılında yayınladığı İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirisi'nde (the Statement of Responsibilities of Internal Auditor) denetimi, “yönetime önleyici ve yapıcı nitelikte bir hizmet olarak, muhasebe, finans ve diğer faaliyetlerin değerlendirilmesi amacıyla bir kurumun içerisinde gerçekleştirilen bağımsız bir değerlendirme faaliyeti” olarak tanımlamıştır. Bu ilk tanımda IIA, muhasebe ve finans alanlarının denetimine odaklanan bir anlayış sergilemiştir (Wanyama ve diğerleri, 2018). 2000’li yıllara gelindiğinde ise IIA’nın iç denetim tanımı, bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak üzere tasarlanmış bağımsız güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak değişmiştir (Mollaoğulları, 2018: 4).

IIA (2016a: 26) aşağıdaki şekliyle iç denetim faaliyetlerinin en temel ve güncel tanımını yapmaktadır:

“Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

IIA tarafından 1999’da yapılan ve halen de geçerliliğini koruyan bu tanım (Şimşek, 2019: 8), uygulamada ve teoride yararlanılan iç denetim tanımlarının esasını oluşturmaktadır. IIA tarafından ilk olarak 1947’de ortaya konan ve 1957, 1971, 1976, 1981, 1990 yıllarında küçük değişikliklerle revize edilen (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 79-80) ve 1999’da son halini alan bu tanıma göre iç denetimin amacı, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmaktır. Dolayısıyla iç denetim sadece hatalı-hileli noktaları tespit etme amaçlı değildir; etkin bir iç denetimden

bahsedilebilmesi için iç denetim faaliyetlerinin kurumun operasyonlarına değer katması koşulu aranacaktır.

IIA'nın tanımında bir diğer dikkat çeken nokta iç denetimin “*bağımsız ve objektif*” bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olmasıdır. İç denetim, kurum içerisinde örgütlenmiş faaliyetler bütünü olmakla birlikte mutlak suretle bağımsızlık ve nesnellik niteliğini koruması büyük önem taşımaktadır.

İç denetim faaliyetleri ayrıca güvence ve danışmanlık olmak üzere iki ayrı kategoride değerlendirilmektedir. İç denetim faaliyetleriyle bir yandan kurumun hedeflerine ulaşma yolunda büyük bir engelle karşılaşmayacağına dair makul bir güvence verilirken, bir yandan da kurumun faaliyetlerinin gelişimi için yönetime danışmanlık hizmeti sunulmaktadır. Klasik anlamda denetimden anlaşılan sadece güvence verilmesi iken, bugün artık iç denetimden yönetime rehberlik etmesi de beklenmektedir. Bu durum iç denetimden ve iç denetçilerden beklentilerin nitelik ve kapsam bakımından genişlemesi anlamına gelmektedir.

24/12/2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak ve tam olarak 01/01/2005'ten itibaren yürürlüğe giren ve özellikle kaynakların etkili, ekonomik ve verimli elde edilmesi/kullanılması ile hesap verebilirlik ve mali saydamlık hususlarında Türkiye kamu mali yönetiminde büyük bir yapısal değişikliği beraberinde getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iç denetim alanında da yenilikçi düzenlemeler getirmiştir. 5018 sayılı Kanununun 63 üncü maddesinde iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”

İç denetim, en genel anlamıyla mali ve mali nitelikte olmayan faaliyetlerin değerlendirmesini yapan denetim türüdür (Yurtsever, 2015).

İç denetim kavramının temelini oluşturan bu unsurlar, modern iç denetim anlayışının bakış açısını yansıtmakta olup; iç denetimin geniş kapsamlı bir kavram olduğunun da altını çizmektedir.

1.3. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

İç denetim kavramının daha iyi anlaşılabilmesi ve tüm yönleriyle ele alınabilmesi için iç denetimle ilgili bazı kavramlara yer vermekte yarar olduğu düşünülmektedir. Bu kavramların başında kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve bağımsız denetim kavramları gelmektedir.

1.3.1. Kurumsal Yönetim

Kurumsal Yönetim, global çapta hem kamu hem de özel sektör kuruluşlarında giderek önem kazanmış, kapsamlı bir kavramdır. Dünya literatüründe “Corporate Governance” olarak kullanılan kavram, dilimizde hem “Yönetişim” hem de “Kurumsal Yönetim” şeklinde yer bulmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde 1930’lu yıllardan itibaren önem kazanan kurumsal yönetim kavramı, 1980’lerden itibaren birçok ülkede kurumların yönetim tarzı olarak yaygınlaşmıştır (TÜSİAD, 2002: 9).

1980’lerin ilk yıllarından itibaren dünyada yaşanan yolsuzluk ve şirket skandalları karşısında kurumsal yönetim bir önlem olarak görülmeye başlamış ve özellikle 1990’lı yıllardan itibaren daha da önem kazanmıştır (Mollaoğulları, 2018: 39). Kurumsal yönetim bu anlamda “*modern yönetim bilimine dair ilkelerin zamanla benimsenmesine dayalı bir süreçten*” ziyade, finansal kriz ve skandalların sonucu olarak “*zorunlu*” bir şekilde gündeme yerleşmiştir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 16).

İngiltere’de adını başkanlığını yapan Sir Adrian Cadbury’dan alan Cadbury Komitesi, 1992 yılında ilk kurumsal yönetim kodu olarak Cadbury Raporu’nu yayınlamıştır. Bu rapor, kurumsal yönetimin finansal boyutunu ortaya koymaktadır (Şimşek, 2019: 197-198). Kurumsal yönetim kavramını bugünkü anlamıyla ilk kez gündeme alan Cadbury Raporu, verdiği tavsiyelere uyma zorunluluğu getirmemekle

birlikte, bu tavsiyeleri yerine getirmeyen işletmelerden gerekçelerini belirtmelerini öngörmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 17).

2000’li yılların başlarından itibaren yaşanan Enron, Worldcom, Tyco, Parmalat gibi büyük işletmelerin iflası ve ardından ortaya çıkan skandallar, yatırımcılar ve diğer menfaat sahipleri açısından büyük bir güven kaybına neden olmuş, kurumsal yönetim alanında düzenlemelerin hızlanmasını beraberinde getirmiştir (Şimşek, 2019: 158-159). WorldCom ve Enron gibi muhasebe skandallarında öne çıkan ana faktörün “bağımsız denetçi tarafından onaylanan finansal tablolarda karşılaşılan hatalar ve hileler” olduğu görülmüştür (Pehlivanlı, 2019: 14). Tüm dünyayı sarsan muhasebe skandallarının ardından ABD’de çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası bu alanda öncülük etmiştir. Adını dönemin senatörlerinden Paul Sarbanes ve milletvekillerinden Michael Oxley’den alan bu yasa halka açık şirketler ve denetçilere ilişkin önemli düzenlemeler getirmiştir.

Türkiye’de özellikle 2001 krizi sonrasında dünyadaki gelişmelere de paralel olarak kurumsal yönetime dair gerekli düzenlemelerin yapılması yönünde adımlar hızlanmıştır. Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD) tarafından 2002 yılında Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi kitapçığı yayınlanmış; yine TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından 2003 yılında da Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) kurulmuştur. Sivil toplum kuruluşlarının ve örgütlerin kurumsal yönetim alanında hızlanan adımlarının yanında, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Sermaye Piyasaları Kurulu tarafından kendilerine tabi kuruluşların uymakla yükümlü oldukları kurumsal yönetim ilkelerini belirlemeye yönelik yasal düzenlemeleri yapılmıştır.

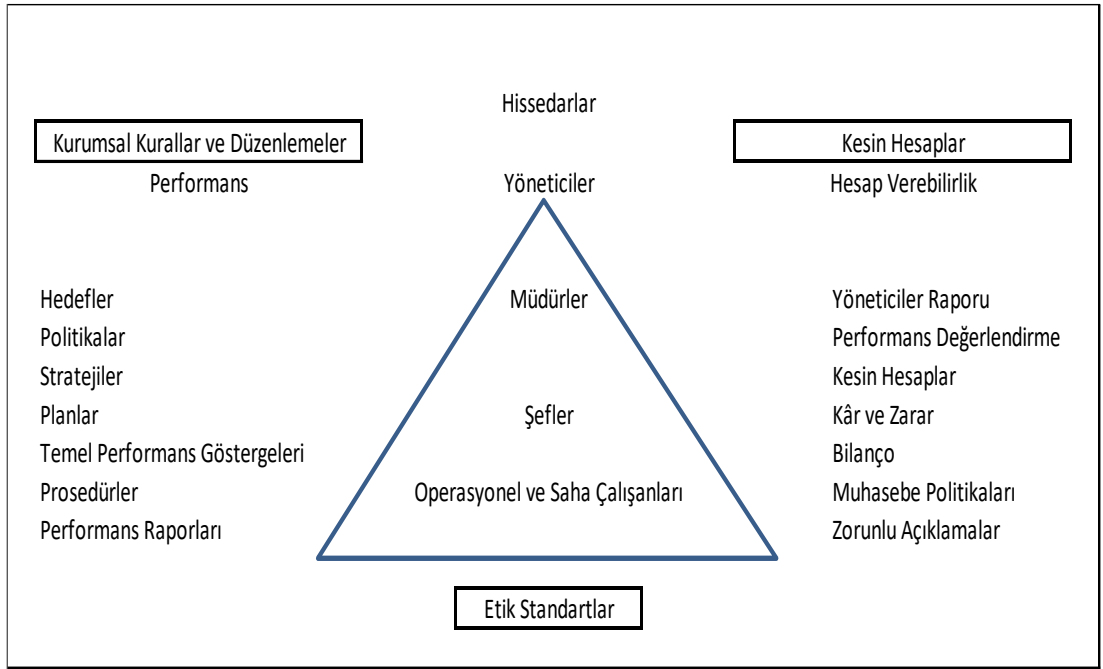
TÜSİAD (2002: 9), kurumsal yönetimi en geniş anlamıyla “*modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesi*” olarak tanımlamaktadır. Bu tanımda “*öncelikle belirli bir amaca ulaşmak için bir araya gelen bir kurum*” olduğu ve bu kurumun yönetiminin düzenlenmesinden de kurumsal yönetim olarak bahsedileceği kaydedilmektedir.

Ergüden (2012), kurumsal yönetimi, “*iyi şirket yönetimi*” için gerekli formel ve informal kurallar bütünü olarak tanımlamaktadır.

Acar (2020: 135-145), yönetim kavramının organizasyonlarda “üst yönetimin yönetilmesini” ifade ettiğini belirterek; kurumsal yönetimi “*hizmet algoritmasının oluşturulduğu, hesap verme esaslı uygulamaların geliştirildiği, süreçlerin tanımlandığı, sorumlulukların belirlendiği bir ağ ilişkisi*” olarak tanımlamaktadır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development) (2016: 7), kurumsal yönetimin amacını “*uzun vadeli yatırımları, finansal istikrarı ve işletmelerin dürüstlüğü geliştirmek için gerekli olan güven, şeffaflık, hesap verebilirlik ortamının oluşturulmasına yardımcı olmak ve bu sayede daha güçlü büyümeyi ve daha kapsayıcı toplumları desteklemek*” şeklinde özetlemektedir.

Şekil 1: Pickett’in Kurumsal Yönetim Modeli



Kaynak: (Pickett, 2010: 26)

Pickett (2010: 24-26), kurumsal yönetimin tüm unsurlarını kapsamaya çalışan bir kurumsal yönetim modeli ortaya koymaktadır. Pickett'e göre kurumsal yönetimin temel faktörü temsilcilik (vekalet) kavramına dayanmakta olup; kurumsal yapılar şirket sahipleri tarafından atanan yöneticiler tarafından oluşturulmakta ve bu yöneticiler belirlenen hedeflere ulaşılması için kurumsal bir strateji ortaya koymaktadır. Modele önce şirketin tüm çalışanları yukarıdan aşağı doğru hiyerarşik bir şekilde eklenmiştir. Modele vekalet teorisinin ana unsurları olan performans ve

hesap verebilirlik ögeleri eklendikten sonra; yasal düzenlemeler, yönetim kurulunca hazırlanan kesin hesapların açıklanması ve etik standartlar dahil edilmiştir.

Pickett'in bu modeli, kurumsallaşmanın ana aktörlerini ve referans noktalarını göstermektedir. Görüldüğü üzere kurumsallaşma şirket sahiplerinden şirketin en alt düzeyindeki çalışana kadar tüm katmanları ilgilendiren bir olgudur.

Piyasaların özelliklerine göre değişiklik gösterebilmekle birlikte, kurumsal yönetim dört temel ilke üzerine oturmaktadır (İSMMM, 2015: 9):

- Adillik,
- Sorumluluk,
- Hesap verebilirlik,
- Şeffaflık.

Bu temel ilkelerden adillik/eşitlik “*şirketin tüm pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesine*” işaret ederken, sorumluluk kavramı yönetimce şirket adına yapılan tüm iş ve işlemlerin “*mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu*” ve denetlenebilir olmasını ifade eder. Hesap verebilirlik kavramı “*yönetim kurulu üyelerinin esas itibariyle anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu*, şeffaflık ilkesi ise şirketle ilgili ticari sır niteliğinde olmayan tüm mali ve mali olmayan bilgilerin “*zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle ve kolay erişilebilir bir şekilde*” kamuya açıklanmasını ifade etmektedir (Küçüksozen ve Küçükkocaoğlu, 2005).

Kurumsallaşma şirketler için hem doğrudan hem de dolaylı olarak birçok olumlu etki yaratmaktadır. Selimoğlu ve Özbek (2018: 8) kurumsallaşmanın işletmeler için faydalarını aşağıdaki şekilde özetlemektedir:

- *İşletmenin sürdürülebilirliği kişilere değil, sisteme bağlı hâle gelir.*
- *Çalışanların işten ayrılması faaliyetlerde aksaklığa neden olmaz.*
- *Yeni işe girenler görevlerini sistem içerisinde öğrenebilirler.*
- *Çalışanların deneyimlerinden maksimum ölçüde yararlanılabilir.*
- *Yetki devri kolaylaşır ve kurucu/ortakların iş yükleri azalır.*

- *Profesyonel yöneticilerin çalışması, çevreye ve değişikliklere uyum yeteneğini artırır.*
- *İşlerin yetkin kişilerce yapılması hata ihtimalini düşürür.*
- *Çalışanlarda işletmeye bağlılık ve güven duygusu artar.*
- *İşletmenin verimliliği ve etkinliği artar.*
- *İşletmenin pazarlama faaliyetlerini etkileyerek, performanslarını artırır.*

İyi bir kurumsal yönetim, örgütü yolsuzluklara karşı korumasına ek olarak itibarının da artmasına yardımcı olacaktır. İtibarın artması kuruma müşterileri nezdinde güven temin etmesinin yanında, daha iyi yatırımcıları kendine çekebilme ve daha düşük maliyetli kredi erişimi sağlayabilme gücü sağlayacak; dolayısıyla iyi kurumsal yönetim kuruma maddi kazanç olarak da geri dönecektir.

Kurumsal yönetim esasında bir kültür olarak ele alınabilecektir. Kurumsal yönetime sahip kuruluşlar ile kurumsal yönetim ilkesini benimsemeyen/benimseyemeyen kuruluşlar arasında kurum kültürü farklılığı meydana gelecektir. Kurumsal yönetim, yukarıda sayılan bu dolaylı ve doğrudan etkileri sayesinde, işletmelerde performansı olumlu yönde etkilemesinin yanında, bugünün değişim dünyasında işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğinin olmazsa olmazı hâline gelmiştir.

Kurumsal yönetim ile iç denetim arasındaki ilişkiye bakıldığında, kurumsal yönetim iç denetimin danışmanlık ve güvence faaliyetleri kapsamında yer alan ana unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Cengiz (2013) tarafından işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin yeri ve önemi üzerine BİST – 100 işletmeleri üzerine gerçekleştirilen araştırmada, katılımcıların %90’lık bir kısmı iç denetimin işletmelerinde kurumsal yönetim ilkelerinin güvencesi olduğu görüşüne “katılıyorum” ya da “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiş; %80’lik bir bölümü işletmelerinde iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim ilkelerinin merkezinde yer aldığını belirtmiş ve araştırma sonucunda iç denetimin, “*katılımcı işletmelerde sağlam kurumsal yönetim anlayışı uygulamalarının hayata geçirilmesinde etkin bir rol oynadığı*” sonucuna varılmıştır.

Uluslararası İç Denetim Standartlarında kurumsal yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi açısından iç denetim faaliyetlerinin taşınması gereken özelliklere değinmiştir (IIA, 2016a: 15).

Yönetişim/Kurumsal Yönetim başlığını taşıyan 2110 nolu standartta,

- *Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,*
- *Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi*
- *Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi*
- *Etkin bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini*
- *Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi*
- *Kurulun, iç ve dış denetçilerin, diğer güvence sağlayıcıların ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlanması ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletiminin sağlanması için iç denetimin, kurumun yönetim süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorunda olduğunu vurgulanmaktadır.*

Dolayısıyla örgütlerde iyi bir kurumsal yönetim sağlanması açısından iç denetime önemli görevler düşmektedir.

2110-Yönetişim/Kurumsal Yönetim Standardında ayrıca, iç denetim faaliyetlerinin, kurumun etik değerlerle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarlanması, uygulanması ve etkinliğinin değerlendirilmesi hususunda ve ayrıca kurumun bilgi teknolojileri yönetişiminin kurumsal strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediği hususunda değerlendirmelerde bulunması gerektiği belirtilmektedir (IIA, 2016a: 15).

Kurumsallaşma bir işletmenin sürdürülebilirliğini sağlamak için gerekli yapıyı oluştururken, iç kontrol sistemleri ile iç denetim de bu kurumsallaşma yapısını güvence altına alan mekanizmaları bir araya getirmektedir. Bu anlam iç denetim, kurumsal yönetim anlayışının tam olarak sağlanabilmesi açısından bir güvence olarak görülebilecektir. Şimşek (2019) Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmeler üzerinde yaptığı çalışmada, uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerinde etkili olduğunu tespit etmiştir.

İç denetim faaliyetlerinin kalite ve etkinliğinin artması, daha iyi bir kurumsal yönetim anlamına gelecek, bu da kurumların hedeflerine ulaşmasında destekleyici bir faktör olacaktır.

Kurumsal yönetimin önemi artık tartışmasız bir hâle gelmiş olmasına karşın, işletme paydaşlarının hâlâ kurumsallaşma konusunda isteksiz kalabildiği görülmektedir. Bunun en önemli nedeni kontrolü kaybetme endişesi olarak tanımlanabilir. Yöneticilerin profesyonelleşmesi ve yetki devri, işletme kurucularının ve/veya ortaklarının işletme üzerindeki fiili etkisini kaçınılmaz bir şekilde düşüreceğinden, kurumsallaşma karşısında bir direnç oluşabilmektedir. İç denetim birimi bu koşullarda kurumsal yönetimin temel ilkelerinin korunması yönünde bir emniyet supabı görevi görmelidir.

1.3.2. Kurumsal Risk Yönetimi

Stratejik yönetimin temel unsurlarından biri olan risk yönetimi, en genel anlamıyla, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek unsurları ortaya çıkarmayı ve yönetmeyi amaçlar.

Pickett (2010: 175), özel ya da kamu sektöründe bir işletmenin başarısının esasında risk alma tutumuyla sıkı sıkıya bağlı olduğunu ifade etmektedir.

Riskin bir diğer tanımı, bir kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyen olası tehditlerin potansiyel sonuçları şeklindedir (İSMMMO, 2015: 38).

Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi (COSO – the Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) (2013: 4), risk kavramını bir olayın gerçekleşme ve gerçekleştiğinde şirketin hedeflerine ulaşmasını olumsuz yönde etkileme olasılığı olarak tanımlamaktadır.

Risk yönetimi, örgütlerin risklerini değerlendirmesi ve kabul edilebilir seviyeye indirmesi için gerekli adımların atılmasını içeren dinamik bir süreçtir (İSMMMO, 2015: 38). Risk yönetiminde temel amaç risklerden kaçınmak olarak görülmemelidir; esas hedef risklerin yönetilmesi ve fırsatlardan yararlanılarak kurum açısından en yüksek faydanın ortaya konabilmesidir (Yurtsever, 2015). Kuruluşlar için risk ortadan kaldırılabılır bir unsur değildir; önemli olan var olan risklerin yönetilmesidir. Marks

(2017), tüm kuruluşların ayakta kalabilmek için risk almak zorunda olduğunu ve riskleri ortadan kaldırmanın tek yolunun işletmeyi kapatmak olduğunu savunmaktadır.

COSO (2017: 1), risk kavramının doğasını anlamayı “*seçim yapma sanatı ve bilimi*” olarak tanımlayarak, bugün modern ekonominin temelinde işte bu seçim yapma sanatının ve biliminin yattığını öne sürmektedir.

İşletmeler, risk tanımlama ve değerlendirme faaliyetleri sonucunda risk yönetimlerini dört temel strateji çerçevesinde gerçekleştirebilmektedir. 4T kuralı olarak belirlenen bu stratejiler şöyledir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 34):

- Kabul et (Tolerate)
- Karşı kontrol geliştir (Treat)
- Aktar (Transfer)
- Kaçın (Terminate)

Etki/olasılık değerlendirmeleri sonucunda risk düzeyi düşük çıkan riskler için işletmeler kabul etme yolunu seçebilir; bu durum risklerin farkında olunduğu ancak meydana gelme ihtimali düşük olduğundan ve/veya meydana gelse bile şirket üzerinde yapacağı etkinin az olması ya da gidermek için üstlenilecek maliyetlerden düşük kalması öngörüldüğünden ötürü bu tip risklere karşı herhangi bir girişimde bulunulmaz, olduğu gibi kabul edilir. İkinci strateji belirlenen risklerin etki düzeyini ya da oluşma ihtimalini azaltmak üzere girişimlerde bulunulmasını öngörmektedir. İşletme, belirlediği risklere karşı kontroller geliştirir. Üçüncü strateji risklerin üçüncü taraflara aktarılmasını öngörmektedir. Bu aktarma belirli bir maliyete katlanarak, riskin tamamını veya bir kısmını üçüncü bir tarafa transfer eder. Sigorta faaliyetleri bu tip stratejilerin en belirgin örneğidir. Son strateji ise, işletmenin belirlediği risk karşısında bu riski tamamen ortadan kaldırma girişimidir. Beklenen etki düzeyi çok yüksek olan ya da gerçekleşme ihtimali yüksek görünen riskler karşısında, bu riskleri ortaya çıkaran girişimlerden/eylemlerden/birimlerden tamamen vazgeçilmesi stratejisini doğurabilmektedir.

Risk yönetimini kuruma değer yaratmaktan çok kayıpları engellemeye yönelik yorumlayan geleneksel anlayış bugün yerini, risk yönetimini stratejik yönetimin

merkezinde koyan bir anlayışa, yani kurumsal risk yönetimine bırakmıştır (Akçay, 2011).

IIA (2004), kurumsal risk yönetimini, “kuruluşun hedefine ulaşmasını etkileyebilecek fırsat ve tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, bunlara verilecek tepkilerin kararlaştırılması ve raporlanması için tüm kurum çapında yürütülen yapılandırılmış, tutarlı ve sürekli bir süreç” olarak tanımlamaktadır.

COSO (2004: 2), Kurumsal Risk Yönetimi – Entegre Çerçeve kurumsal risk yönetimi için şu tanımlı yapmaktadır :

“Kurumsal risk yönetimi, kuruluşun hedeflerine ulaşabilmesi hususunda makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla, kuruluşu etkileyebilecek potansiyel olayların ortaya konması ve risklerin kurumun risk iştahı içerisinde kalacak şekilde yönetilmesi için tasarlanmış, strateji belirlenmesinde ve tüm kurum çapında uygulanan ve kurumun yönetim kurulu ve diğer tüm personelinin dahil olduğu bir süreçtir.”

Kurumsal risk yönetimini ardışık bir süreç olarak düşünmek ve unsurları her birinin bir öncekini izlemesini beklemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. COSO (2004: 4), kurumsal risk yönetiminde her bir unsurun birbirini etkileme potansiyeli bulunduğunu ve çok yönlü bir süreçten bahsedilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Kurumsal risk yönetimi ile iç denetim kavramları arasındaki ilişki incelendiğinde, modern denetim anlayışının risk yönetimini temele koyduğu ve buna bağlı olarak risk yönetimi ile iç denetim arasında ayrılmaz bir bağ bulunduğu görülmektedir.

Öncelikle iç kontrol, kurumsal risk yönetiminin entegre bir parçasıdır (COSO, 2004: 6).

İç denetimin temel fonksiyonlarından biri, örgütün risk yönetim sistemlerini denetlemektir; denetçiler risk yönetimindeki eksiklikleri ve sorunları tespit ederek, üst yönetime raporlar ve risk yönetiminin gelişmesine katkıda bulunur (Yurtsever, 2015). Böylece kurumların hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek olayların daha etkin bir şekilde yönetilmesi ve kurumun daha güvenli bir ortamda faaliyetlerini sürdürmesi sağlanmış olacaktır.

İç denetimin, kurumsal risk yönetime ilişkin en temel rolü, efektif bir risk yönetimi yürütüldüğüne dair yönetim kuruluna tarafsız bir şekilde güvence sunmasıdır (IIA, 2004).

Tablo 2: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimi Açısından Rolü

İç Denetimin KRY İle İlgili Esas Görevleri
Risk Yönetim sürecine dair güvence vermek
Risklerin doğru bir şekilde değerlendirildiğine dair güvence vermek
Risk yönetimi sürecini değerlendirmek
Önemli risklerin raporlanması sürecini değerlendirmek
Önemli risklerin yönetimi sürecini incelemek
İç Denetimin KRY İle İlgili Belirli Koşullar Altında Üstlenebileceği Görevler
Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi süreçlerini kolaylaştırmak
Risklere verilecek yanıtların yönetimi ile ilgili üst yönetime danışmanlık vermek
KRY faaliyetlerinin koordinasyonu
Risklerin bütünü için raporlama yapmak
KRY çerçevesinin geliştirilmesini ve devamlılığını sağlamak
KRY yapısının kurulmasına öncülük etmek
Yönetim kurulunun onayına sunulmak üzere risk yönetimi stratejisi geliştirmek
İç Denetimin KRY İle İlgili Kesinlikle Üstlenmemesi Gerekli Görevler
Kurumun risk iştahını belirlemek
Risk yönetimi süreçleri empoze etmek
Risklere karşı yönetim güvencesi vermek
Risklere verilecek tepkiler konusunda karar verici olmak
Yönetim adına risklere karşı atılacak adımları uygulamak
Risk yönetiminden sorumlu olmak

Kaynak: (IIA, 2004).

IIA, iç denetim biriminin kurumsal risk yönetimi açısından rolünün daha iyi anlaşılabilmesi için, üstlenmesi gereken ana görevleri, belirli koşullar altında üstlenebileceği görevleri ile kesinlikle üstlenmemesi gereken görevleri Tablo 2’de ortaya koymuştur.

Tablonun ilk bölümünde görüldüğü üzere risk yönetim sürecinin etkinliğinin incelenmesi iç denetimin esas görevi olarak belirlenmiştir. İç denetim, kurumda etkin bir risk yönetimi sağlandığına ve risklerin eksiksiz ve doğru bir şekilde tespit edildiğine, değerlendirildiğine ve raporlandığına dair yönetime güvence vermelidir.

Kıral (2020: 190), iç denetimin kurumsal risk yönetimi çerçevesinde üstlenebileceği ve üstlenemeyeceği rollerin belirlenmesinde, “*bu faaliyetlerin yönetimin sorumluluğunda olup olmadığı*” ve “*iç denetim biriminin bağımsızlığı ile iç*

denetçilerin objektifliğine yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığı” hususlarına dikkat edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Bunun yanında kurumsal risk yönetimine dair genel anlamda destekleyici faaliyetlerin iç denetim tarafından yerine getirilmesi bazı koşullara bağlanmıştır. IIA (2004), iç denetimin yukarıdaki tabloda ikinci bölümde sıralanan destek ve koordinasyona yönelik görevleri üstlenebilmesi için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

- Öncelikle yönetim sorumluluğunun kesinlikle risk yönetiminde kaldığı hususu açık bir şekilde ortaya konacak.
- İç denetçinin sorumlulukları iç denetim sözleşmesinde açıkça belirtilecek ve denetim komitesince onaylanmış olacak.
- İç denetim kesinlikle yönetim adına risk yönetimini üstlenmeyecek.
- İç denetçi, risk yönetim kararlarını vermek yerine; yönetimin karar verme sürecini desteklemekle ve önerilerde bulunmakla yetinecek.
- İç denetim, kendisinin sorumlu olduğu kurumsal yönetim çerçevesinin hiçbir parçası için objektif bir güvence veremez.
- Güvence hizmetlerinin ötesindeki her işlem danışmanlık anlaşmasının bir parçası olarak görülecek ve bu sözleşmedeki standartlara ve koşullara tabi olacak.

Tablonun üçüncü bölümü ise iç denetimin kesinlikle üstlenmemesi gereken görevleri belirtmektedir. Risk yönetiminin asli görevlerinin iç denetimce üstlenilmemesi gerektiği vurgulanmaktadır. Kurumsal risk yönetiminde kurum içerisindeki tüm personelin bir rolü bulunmakla birlikte, risk yönetiminin sorumluluğu kurum yönetimindedir (Uysal, 2017: 22).

Özetle iç denetçi, risk yönetiminin sorumluluğunu kesinlikle üstlenmeyecek, sadece etkinliğini değerlendirecek ve gerektiğinde risk yönetimi ile ilgili danışmanlık verecektir. İşletme, karşı karşıya bulunduğu risklere karşı iç kontrol sistemleri ile karşılık vermekte, iç kontrol sisteminin etkinliğini ise iç denetim değerlendirmektedir.

Kurumsal risk yönetimi ile iç denetim arasındaki karşılıklı ilişkide, iç denetim güvence ve danışmanlık hizmetleriyle kurumsal risk yönetimi süreçlerine katkı

sağlarken, kurumsal risk yönetimi de risk yönetimi temelli denetim anlayışı ile iç denetime katkıda bulunmaktadır (Kıral, 2020: 175).

Bu açıdan kurumsal risk yönetimi ile iç denetim arasındaki ilişki incelenirken risk odaklı denetim anlayışına da değinmekte yarar görülmektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Kamu İç Denetim Rehberi'nde (2013: 180) risk esaslı denetim, kurumların “*risk faktörlerinin tanımlanmasını, risk seviyelerinin ölçülmesini, bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini*” öngören bir denetim yaklaşımı şeklinde tanımlanmaktadır.

Risk odaklı denetimin özelliklerini şu şekilde özetleyebiliriz (İSMMM, 2015: 39):

- *Riskleri, birimleri ve süreçleri azalan risk değeri sıralamasıyla denetlemek*
- *En yüksek etkiye ve en düşük riske açıklığa sahip kontrolleri denetlemek*
- *İşin doğasında olan risk ve kalıntı riski belirlemek*
- *Olasılıklara göre değil, riske açıklığa göre önceliklendirme yapmak*
- *Denetim kapsamı dışında olan riski de göz önünde bulundurmak*
- *Riskler arasındaki karşılıklı etkileşimleri göz önünde bulundurmak*

Risk odaklı denetim, işletmelerin risklerini tutarlı bir şekilde değerlendirilmesini ve sürekli bir şekilde tedavi edilebilmesini sağlayacaktır (Usul ve Mizrahi, 2016: 6). Denetimin risk odaklı anlayışla yürütülmesi denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırdığı gibi, işletmenin faaliyetlerine daha fazla katma değer sağlanmasını da beraberinde getirecektir.

1.3.3. İç Kontrol

Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğünde “kontrol” kelimesi “1. Denetleme; 2. Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma; 3. Yoklama, arama; 4. Denetçi, kontrolör” anlamları ile karşılanmaktadır (www.tdk.gov.tr).

İç kontrol de örgütlerin kurum içi kontroller bütününe oluşturan geniş bir kavramdır.

İç kontrol kavramına ilişkin geniş çaplı ve bütünlük ilk tanımlamalardan biri AICPA Denetim Prosedürleri Komitesi tarafından hazırlanan bir raporda gerçekleştirilmiştir. Bu raporda iç kontrol tanımı şu şekilde yapılmaktadır (aktaran Hay, 1993):

“İç kontrol, bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, faaliyetlerinin verimliliğini artırmak ve önceden tanımlanmış yönetim politikaların uyumluluğunu artırmak amacıyla bu işletme içerisinde uygulanan tüm koordinasyon yöntem ve önlemleri ile organizasyon planından meydana gelmektedir”

AICPA, uzun yıllar geçerliliğini koruyan bu tanımı daha sonra yönetim bilimlerindeki gelişmelere paralel genişletilmiştir. AICPA'nın Finansal Raporlamada ve Plan Varlıklarının Korunmasında İç Kontrolün Önemi başlıklı tavsiye niteliğinde hazırlanan raporunda iç kontrol kavramının tanımı, finansal güvenirlik açısından *“hedeflere ulaşılabilmesi için makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış”* ve *“kurum yönetimi ve diğer çalışanlarından ve ayrıca kurumsal yönetimle sorumlu olanlardan etkilenen”* bir süreç şeklinde yapılmaktadır (AICPA, 2014).

IIA (2016a: 27) Uluslararası İç Denetim Standartları Terimler Sözlüğünde kontrol kavramını şu şekilde tanımlamaktadır:

“Kontrol, yönetimin, denetim kurulunun, yönetim kurulunun ve diğer uygun birimlerin riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak amacıyla aldığı tedbirlerdir. Yönetim, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbir alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir.”

Bağımsız Denetim Standardı 315 – İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi standardının tanımlar bölümünde de iç kontrol tanımına yer verilmiştir (IAASB ve KGK, 2013).

BDS – 315 standardında iç kontrol için şöyle bir tanım yapılmaktadır:

“Finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair

makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürekliliği sağlanan süreçtir. “Kontroller” terimi bir veya daha fazla iç kontrol bileşeninin herhangi bir yönünü ifade eder.”

Dünya çapında en fazla kabul gören iç kontrol çerçevelerinden olan ve ilk olarak 1992’de yayınlanmasının ardından 2013 yılında güncellenen COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve dokümanında iç kontrol *“bir kurumun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, raporlamaların güvenilirliği ve yasalara ve düzenlemelere uyum hedeflerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreç”* olarak tanımlanmaktadır (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013: 3).

Pfister’e (2009: 46) göre iç kontrol, kuruluşların *“faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, iç ve dış raporlamaların güvenilirliği ve yasalara, düzenlemelere ve kurum içi politikalara uygunluğu hususlarında hedeflere ulaşılabilmesi için makul güvence sağlamak üzere tasarlanan ve kurumların içindeki tüm çalışanlardan etkilenen”* bir süreç şeklinde tanımlanmaktadır.

Kurumların hedeflerine ulaşmasına yönelik *“yönetmelik bir araç”* olarak tanımlanabilecek olan iç kontrol kavramı, faaliyetlerin verimliliğinin artırılması, yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması, finansal raporlamalarda doğruluk ve güvenilirliğin tesis edilmesi, varlıkların korunması gibi ana hedefler çerçevesinde şekillenmektedir (B. Kaya, 2020: 149).

Ertuğrul (2013), iç kontrol kavramını *“kurumlarda var olan bilgi belge akışını ve organizasyon yapısının tamamını kapsayan kontroller bütünü”* olarak tanımlamaktadır.

İç kontrolün bir başka tanımı ise, *“kurumların hedeflerine ulaşması”* ve *“misyonlarını gerçekleştirilmesi”* ve bu doğrultuda önlerine çıkabilecek *“belirsizliklerin en aza indirilmesi”* amacıyla uygulanan süreçler şeklindedir (Baykara, 2014).

Chang ve diğerleri (2019), iç kontrolü, kurumların operasyonel ve finansal hedeflerine bağlı kalmak için yönetime destek olmak üzere tasarlanan dinamik ve sürekli bir süreç olarak tanımlamaktadır.

İç kontroller, iş süreçlerinin içerisinde yer alan ve makul güvence sağlamak için tasarlanan unsurlar olup; “*üst yönetim, yöneticiler ve çalışanlar tarafından tasarlanmakta, yönlendirilmekte ve yürütülmektedir*” (Uzun, 2009).

İç kontrolü kendi başına bir sistem olarak değerlendirmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. İç kontrol bir örgüt içerisinde plan ve bütçeleden, muhasebeye, denetimden bilgi sistemlerine kadar birçok sistemi birbirine kaynaştıran bir unsur olarak görülmelidir (Baykara, 2014). İç kontrol faaliyetleri, kurum içerisinde tüm departmanlarda her bir iş sürecinin içine kaynaştırılmış operasyonlardır. Etkin olsun ya da olmasın her örgüt için iç kontrolün varlığından söz edilebilecektir (Ertuğrul, 2013).

İç kontrol, denetçiler tarafından uzun süre, finansal raporlamalarda hataya yol açabilecek yanlış ve düzensizliklerin önlenmesi ya da tespit edilmesi amaçlı kontroller bütünü olarak görülmekteydi; ancak zaman içerisinde denetçilerin iç kontrol algısının genişlediği ve yönetim kontrolü ve kurumsal yönetim gibi alanları da kapsar hâle geldiği görülmüştür (Merchant ve Otley, 2006).

Kısaca iç kontrol sistemi, işletmenin tüm faaliyetlerinin belirlenen politika, yöntem, uygulama talimatları ve limitlere uygun olarak, yönetim kademelerince yürütülmesini sağlamak amacıyla, iç denetim elemanları tarafından yerine getirilen bir sistem içinde, izlemeyi, bağımsız değerlendirmeyi, yönetim kademelerine eş zamanlı rapor etmeyi içeren finansal, operasyonel ve diğer kontrol sistemlerinin tümüdür.

İlk etapta mali raporlama hatalarının tespit edilmesi ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla odaklanan iç kontrol alanındaki çalışmalar, işletme yönetimlerinin karmaşıklaşmasıyla birlikte kavramsal olarak da genişlemiştir. Buna bağlı olarak farklı ülkelerden farklı denetim ve/veya muhasebe örgütleri iç kontrol alanında çeşitli modeller orta koymuşlardır.

En yaygın iç kontrol modelleri arasında ABD menşeli COSO İç Kontrol Modeli, Kanada menşeli CoCo İç Kontrol Modeli, İngiltere’de geliştirilen Turnbull Report, Fransa’da geliştirilen Vienot Report sayılabilir. Bu sayılan modellerin yanında kurumların kullandıkları yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol etme amaçlı CobiT (Control Objectives for Information Technology), e-ticarete ilişkin bilgi işlem teknolojilerinin kontrolüne odaklanan eSAC (Electronic System Assurance and

Control) ve yine bilgi sistemlerinin güvenilirliği hususunu hedef alan SysTrust (System Trust) gibi modeller de iç kontrol sistemlerine ilişkin önde gelen modeller arasında sayılabilecektir (Selimoğlu ve zbek, 2018: 48-49).

Treadway Komisyonu Sponsor rgtler Komitesi tarafından ortaya konan COSO modeli, dünyada gerek kamu gerekse özel sektör kuruluşlarınca en fazla benimsenen model olarak görünmektedir. Bu sebepten i kontrolün unsurları bu model üzerinden ele alınarak açıklanacaktır.

COSO Modeli, ABD’de geliştirilmiş ve ilk kez 1992’de yayınlanmıştır. COSO uygulamada en yaygın kullanılan iç kontrol çerçevesidir (Pfister, 2009: 48). Treadway Komisyonu Sponsor rgtler Komitesi, hileli finansal raporlamaya yol açan nedenleri ortaya koyma amaçlı bağımsız bir özel sektör girişimi olan Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu’nu desteklemek üzere 1985 yılında kurulmuştur. Ulusal Komisyon, ABD merkezli beş büyük mesleki birlik tarafından oluşturulmuştur: Amerikan Muhasebe Birliği (AAA – the American Accounting Association), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA - the American Institute of Certified Public Accountants), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI – Financial Executives International), IIA ve o zamanki adı Ulusal Muhasebeciler Birliği olan bugünkü adıyla Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA – the Institute of Management Accountants). Bu beş rgttten tamamen bağımsız bir organizasyon olarak kurulan Komisyon, ilk başkanı James C. Treadway’den ötürü “Treadway Komisyonu” olarak anılmaktadır (www.coso.org).

COSO Modeli hedefler, unsurlar ve organizasyonel yapı olmak üzere üç ayrı boyutu gösteren bir küp ile açıklanmaktadır. Literatürde buna COSO Küpü adı verilmektedir.

COSO Küpünün ilk boyutu hedeflerden oluşmaktadır. COSO (2013: 3)  ayrı hedef grubu önermektedir:

- **Operasyonel Hedefler:** Kurumun faaliyetlerinin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesini amaçlayan hedeflerdir. Operasyonel ve finansal performans hedefleri bu gruba girmektedir.

- **Raporlama Hedefleri:** Hem finansal hem de finansal olmayan iç ve dış raporlamalarda güvenilir, zamanında ve şeffaf raporlamayı hedeflemektedir.
- **Uygunluk Hedefleri:** Kurumun tabi olduğu yasa ve düzenlemelere uygun hareket etmesini kapsamaktadır.

Faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenirliliği ve mevzuata uygunluk küpün bir yüzünü oluştururken, diğer yüzde ise modelin beş temel unsuru yer almaktadır:

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

COSO Küpünün üçüncü boyutu ise kurumun organizasyon yapısını göstermektedir. Burada fonksiyon düzeyinde, faaliyet birimi bazında, bölüm bazında ya da kurum çapında değerlendirmelerden bahsedilebilecektir.

COSO Modelinin daha iyi anlaşılabilmesi adına iç kontrol unsurlarını ve bu unsurlara ilişkin temel ilkeleri ayrı ayrı değerlendirmekte yarar görülmektedir.

Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, bir organizasyon içerisinde iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine zemin hazırlayan standartlar ile süreç ve yapıların bütünü ifade etmektedir (COSO, 2013: 4).

Kontrol ortamı iç kontrol sistemi için temel unsur görevi görmektedir. İyi işleyen bir kontrol ortamından bahsedilebilmesi için kurum hedeflerinin ve etik değerlerin çalışanlarca bilinmesi ve benimsenmesi, görev ve sorumlulukların açık bir şekilde ayrılması, hiyerarşik ilişkilerinin organizasyon yapısı içerisinde belirli olması, insan kaynakları uygulamalarında tutarlı politikalar izlenmesi, personelin gelişimine yönelik eğitim ve donanımların sağlanabilmesi, yöneticilerin iyi örnek oluşturması gibi

hususların gerçekleşmesi beklenmelidir (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü, 2014: 7).

Kontrol ortamı ile iç denetim arasında çift taraflı bir ilişki bulunmaktadır: Bir yandan iç denetçiler görevlerini yerine getirirken kontrol ortamı faktörlerini göz önünde tutması gerekirken, bir yandan iç denetim fonksiyonu kurumun kontrol ortamını güçlendiren bir katkı sağlayacaktır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 54).

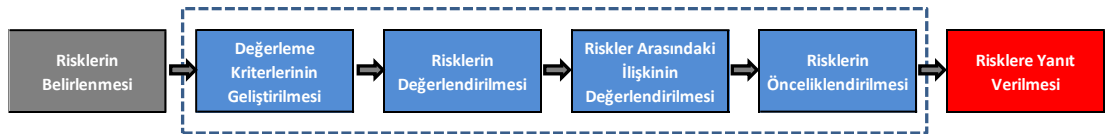
Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme unsuru, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sürecini kapsamaktadır. Risk değerlendirme bu manada dinamik ve sürekli tekrarlanan bir süreçtir (COSO, 2013: 4).

Risk değerlendirme kapsamında üst yönetimin öncelikle işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri tanımlaması ve ardından bu risklerin işletme açısından önemini ve nasıl ortaya çıkabileceklerinin tahminini yapması ve son olarak bu risklerin yönetimi için bir plan ortaya koyarak uygulamaya geçirmesi gerekmektedir (Pamukçu, 2019: 17).

COSO (2012: 2), risk değerlendirme çalışmalarına uygulama önerileri sunmak üzere hazırlanan Uygulamada Risk Değerlendirme raporunda, risk değerlendirme sürecini bir akış diyagramı üzerinde özetlemektedir.

Şekil 2: Risk Değerlendirme Süreci Akış Diyagramı



Kaynak: COSO, 2012: 2

COSO'nun bu diyagramında risk değerlendirme süreci risklerin belirlenmesi ile başlamakta ve risklere yanıt verilmesi ile son bulmakta olup; arada gösterilen adımlar ise risk değerlendirme adımları olarak tanımlanmaktadır.

COSO, ilk aşamada kapsamlı bir risk listesi oluşturulmasını ve bu listenin ana risk kategorileri (örneğin finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler vb.) ve alt kategorilere (örneğin piyasa, kredi, likidite vb.) göre detaylı bir şekilde sınıflandırılmasını öngörmektedir (COSO, 2012: 2). Bu aşama tamamlandığında

işletmenin elinde organize bir şekilde kategorilere ayrılmış detaylı bir risk dökümü bulunacaktır.

COSO, risk değerlendirme sürecinde ilk olarak risk değerlendirme kriterlerinin belirlenmesi gerektiğini, en genel anlamıyla etki ve olasılık kriterlerinin ele alınabileceğini, bununla birlikte bazı işletmelerin kırılabilirlik ya da eyleme geçiş hızı gibi ek boyutlar da ekleyebileceğini belirlemektedir (COSO, 2012: 2). Risk değerlendirme aşaması, belirlenen kriterler kullanılarak kalitatif ya da kantitatif yöntemlerle risklere değerler atanması çalışmalarından meydana gelmektedir. Bundan sonraki aşama risklerin birbiriyle etkileşim içerisinde olduğu gerçeğinden kaynaklanmaktadır. Risk değerlendirme aşamasının son adımı ise, önceden belirlenen risk seviyesi hedefleri ve tolerans sınırları göz önünde tutularak risk seviyelerinin değerlendirilmesi ve buna göre risk yönetim önceliklerinin belirlenmesi sürecinden oluşmaktadır. Risk değerlendirme sürecinin sonunda işletme, hangi risklere hangi risk stratejisiyle karşılık vereceğini ortaya koyacaktır. Yukarıda detaylı anlatıldığı üzere riskler karşısında riski kabul etme, riske karşı kontrol geliştirme, riski transfer etme ya da riskten kaçınma yollarından bir ya da birkaçı kullanılabilir.

Risk değerlendirmesi iç denetçiler açısından büyük önem taşımakta olup, iç denetçiler de risk odaklı denetim anlayışı çerçevesinde işletmenin önem düzeyi yüksek risklerine odaklanan bir denetim gerçekleştirmelidir.

Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kurum yönetiminin hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskleri yönetebilmek adına şirket politikaları ve prosedürleri çerçevesinde uygulanan faaliyetleri kapsamaktadır.

Tüm kurum çapında farklı düzeylerde, farklı birimlerde ve/veya farklı süreçlerde uygulanan bu faaliyetler, önleyici ya da teşhis edici olabilmektedir.

Kontrol faaliyetleri temel olarak önleyici ve yönlendirici kontroller ile tespit edici ve düzeltici kontroller olmak üzere iki ana grup altında incelenebilecektir (B. Kaya, 2020: 154). Önleyici ve yönlendirici kontroller, herhangi bir bulguya dayanmaksızın oluşabilecek olumsuz faktörlerin önceden öngörülmesine dayanan proaktif kontrollerdir. Buna karşın tespit edici ve düzeltici kontroller, denetim çalışmaları neticesinde ya da farklı bir yolla elde edilen bulguların değerlendirilmesi

sonucu mevcut durumun iyileştirilmesi amaçlı düzeltici kontrollerden meydana gelmektedir.

Önleyici prosedürler, “*yönet ve önle*” yaklaşımı ile, tespit edici prosedürler ise “*tespit et ve düzelt*” yaklaşımı ile gerçekleşmektedir. Modern iç kontrol ve denetim anlayışında herhangi bir olumsuzluk yaşanmadan, olası tehlike noktalarının belirlenerek önleyici aksiyonlar alınması büyük önem taşımaktadır.

Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin işleyebilmesi için hem iç hem de dış kaynaklardan güvenilir ve yararlı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. İletişim, tüm kuruluş çapında hem yatay hem de dikey düzlemde gerekli bilgilerin sağlanması, paylaşılması ve elde edilmesi unsurlarını kapsamaktadır.

COSO, Bilgi ve İletişim bileşenini açıklamak üzere üç temel ilke öngörmektedir (www.coso.org):

- Kuruluş, iç kontrolün uygulanmasını desteklemek üzere yerinde ve kaliteli bilgi sağlar veya üretir ve kullanır.
- Organizasyon, iç kontrolün uygulanmasının desteklenmesi için gerekli, iç kontrolün hedef ve sorumlulukları da dahil olmak üzere bilgilerin kurum içerisinde aktarımını sağlar.
- Kuruluş, iç kontrolün uygulanmasını etkileyecek hususlar konusunda kurum dışı taraflarla iletişim sağlar.

Bu ilkeler, kurum içerisinde iç kontrol faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için gerek kurum içerisinde gerek kurum dışındaki aktörlerle doğru bilgi akışlarının sağlanmasını ve iletişimin kurulmasını öngörmektedir.

İç denetim biriminin, kurumun bilgi ve iletişim sistemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmesi ayrıca güvenilirliğini sorgulaması hayati önem taşımaktadır. B. Kaya (2020: 154), bilgi ve iletişim unsurunu iç kontrol sistemlerinin “can damarı” olarak tanımlayarak, iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasının önemli ölçüde bilgi ve iletişim unsurunun doğru çalışmasına bağlı olduğunu vurgulamaktadır.

İzleme

İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin işleyişini gözlemlemek üzere gerçekleştirilen değerlendirmelerdir.

İç denetim faaliyetleri izleme unsuru ile yakından ilgilidir. İç kontrol faaliyetlerinin işleyişinin izlenmesi ve değerlendirilmesi, iç denetimin temel fonksiyonları arasında yer almaktadır. İç denetçi, denetlenen kurumun faaliyetlerini ve mali raporlarını değerlendirirken “*temelde iç kontrol sisteminin etkinlik derecesini ölçmekte*” olduğu (Pehlivanlı, 2019: 39) göz önüne alındığında, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının birniriyle sıkı sıkıya ilişkili kavramlar olduğu görülmektedir. Öte yanda iç kontrol ve iç denetim de birbiriyle yakından ilişkili olmakla birlikte, birbirinden farklı kavramlardır.

İç kontrol ve iç denetim karşılıklı olarak birbirinden etkilenen ve birbirine kapsayan çok yönlü kavramlar olarak ortaya çıkmaktadır.

İç kontrol, mali ve mali olmayan alanlarda yönetime destek olmak üzere organizasyonunun bütününe ifade eden bir kavram olarak, iç denetimi de kapsayan bir süreçtir (Baykara, 2014).

İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim kavramları, birbirini destekleyen ama bunun yanında önemli unsurlarla birbirinden ayrılan kavramlardır. İç denetim ve iç kontrol arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde özetlenebilecektir:

Tablo 3: İç Kontrol ve İç Denetim Karşılaştırması

İÇ KONTROL	İÇ DENETİM
<ul style="list-style-type: none">• Hedefe ulaşmada araçtır.• Yönetim sisteminin tamamıdır.• Kendisi hesap verilebilirlik sistemidir.• Personel tüm süreçlerde yer alır.• Tüm yönetimin sorumluluğundadır.• Üst yöneticiye bağlıdır.	<ul style="list-style-type: none">• Hedefe ulaşmada amaçtır.• Ayrı bir birim ve fonksiyondur.• İç kontrolün bir unsurudur.• Karar alma ve uygulama süreçlerinde yer almaz.• Üst yöneticinin sorumluluğundadır.• Fonksiyonel olarak bağımsızdır.

Kaynak: (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 65).

İç denetim, COSO modelinin unsurlarından olan İzleme unsurunun ilkeleri arasında yer almakta olup; iç kontrol izleme standartları arasında fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim faaliyetleri yürütülmesi yer almaktadır.

Kurumlarda etkin olsun ya da olmasın bir iç kontrolün varlığından söz etmek mümkün (Ertuğrul, 2013) iken, iç kontrol faaliyetlerinin yeterliğinin değerlendirilmesi için iç denetim kavramı devreye girmektedir (Uzun, 2009).

İç kontrol sisteminin kurulmasından ve izlenmesinden üst yönetim sorumludur; iç denetim de, iç kontrolün etkinliğini değerlendirerek yönetime raporlama yapmak suretiyle yönetime bu fonksiyonunda yardımcı olmaktadır.

İç kontrol ve iç denetim unsurları şirketin performansı üzerinde doğrudan etki yapabilmektedir. Pfister (2009: 28), iç kontrolün özü gereği kurum faaliyetlerinin bir parçası olduğunu vurgulayarak, özü gereği kurum faaliyetlerinin bir parçası olmasını bile iç kontrolün performansla doğrudan bağlantılı olduğunun bir kanıtı olarak değerlendirmektedir.

Etkin bir iç kontrol yapısı, kurum içindeki çalışanların uygun ve doğru bilgiye tam zamanında ulaşabilmelerini sağlayacaktır (Pfister, 2009: 23). Çalışanların ve özellikle yöneticilerin doğru bilgiye zamanında ulaşması, ortaya çıkabilecek olumsuzlukların önceden tespitinde büyük önem taşımaktadır. İç denetim faaliyetleri de, kurum içerisindeki bilgi akışının sağlıklı yürütülüp yürütülmediği hususunda iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmektedir.

Merchant'a (1985: 10) göre, kurum içerisinde bilgi sahibi bir kişi "*büyük bir olumsuz sürprizle karşılaşmayacağına*" dair makul düzeyde güvenli hissedebiliyorsa, o kurumda "*iyi bir iç kontrol*" sistemi bulunduğu bahsedilebilecektir.

Özetle, iç denetim ve iç kontrol kavramları aynı amaca yönelik unsurlardır. İç kontrolün de iç denetimin de amacı, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek unsurların tespit edilmesi, yolsuzlukların önlenmesi, hata ve hilenin önüne geçilmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasının sağlanması şeklinde özetlenebilir.

1.3.4. Bağımsız Denetim

İç denetim kavramı açıklanırken ele alınmasında fayda görülen bir diğer kavram da bağımsız denetim kavramıdır.

Geniş bir kavram olan denetim, amaçlarına veya sürekliliğine göre ya da denetçinin statüsüne göre çeşitli gruplara ayrılmaktadır. Amaçlarına göre mali tablo

denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üçe ayrılan denetim, sürekliliğine göre sürekli denetim ve sınırlı denetim olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Denetçi statüsüne göre ise kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olarak üçe ayrılmaktadır (Tez, 2021).

Bağımsız denetim, denetlenen organizasyon ile bir bağı bulunmayan bağımsız denetçilerce gerçekleştirilen denetim türüdür.

26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetim tanımı şu şekilde yapılmaktadır:

“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 bağlanmasıdır”.

Buna göre bağımsız denetim, mali tabloların, “finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediği ile ilgili bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamayı” hedeflemektedir (Durak, 2020: 269).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 400 üncü maddesinde denetçinin, “bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi” olabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre bağımsız denetçi belirli koşulları taşıyan kişi ya da bu kişilerin ortak olduğu sermaye şirketleri olabilmektedir. Bununla birlikte 2/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 23 üncü maddesince kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetimin sadece bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılabileceği hüküm altına

alınmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) “*Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum [kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu] tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar*” olarak tanımlanmaktadır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların yanında Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi olacak şirketlerin Cumhurbaşkanınca belirleneceği öngörülmüştür. 26/03/2018 tarih ve 2018/11597 sayılı Karar uyarınca belirli faaliyet alanlarında faaliyet gösteren şirketler (bu faaliyet alanları Karara ekli listede sıralanmıştır) ile aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına göre belirlenen kıstaslara uyan şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı öngörülmüştür.

Denetimin konu ve kapsamı Türk Ticaret Kanunu'nun 398 inci maddesince belirlenmiş olup, Kanunda denetim konu ve kapsamı şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

“Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.”

Bağımsız denetim, kapsamı, konusu, tabi olan işletmeler ve denetimi gerçekleştirecek kişi/kuruluşlar bakımından mevzuatça açıkça düzenlenmiştir. İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ele alındığında, denetimi yapan kişi ve/veya kurumun denetlenen organizasyondan bağımsız olması bu iki kavram arasındaki temel farklılık olmakla birlikte, bu iki denetim birbiriyle etkileşim halinde olan kavramlardır.

Bağımsız denetimde iç denetim çalışmalarının sonuçlarının kullanılabilir. Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetim Standardı 610 – İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması standardı, bağımsız denetimde iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda bağımsız denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Ayrıca Bağımsız Denetim Standardı 315 – İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi standardı da iç denetim ile dış denetim arasındaki işbirliğine ilişkin düzenlemeler içermektedir.

BDS – 610 standardının yedinci paragrafında iç denetim ve dış denetim ilişkisi şu şekilde özetlenmiştir (KGK ve IAASB, 2014):

“BDS 315, iç denetim fonksiyonunun bilgi ve tecrübesinin; dış denetçinin işletme ve çevresini tanınmasında, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesinde ve değerlendirmesinde dış denetçiyi nasıl bilgilendirebileceğini ele alır. Ayrıca BDS 315, iç denetçiler ve dış denetçiler arasındaki etkin bir iletişimin dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli hususlardan haberdar olabileceği bir çevrenin oluşturulmasındaki rolünü açıklar.”

Aynı standardın bir sonraki paragrafında ise, “iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyine ve fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına bağlı olarak”, dış denetçinin iç denetim fonksiyonun çalışmasından “yapıcı ve tamamlayıcı” bir şekilde yararlanabileceği ortaya konmaktadır.

Ancak burada dikkat çekilmesi gereken bir husus, bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından yararlanmasının “denetim sorumluluğunun bir kısmının iç denetim fonksiyonuna aktarılması anlamına gelmeyeceğinin” vurgulanmasıdır

(Durak, 2020: 286). İç denetim çalışmaları, bağımsız denetimin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Ayrıca Bağımsız Denetim Standardı 265 – İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi standardında da, bağımsız denetçinin “*herhangi bir iç kontrol eksikliği tespit edip etmediğini*” belirlemesi, “*bir veya birden çok iç kontrol eksikliği tespit etmesi hâlinde, yaptığı denetim çalışmasına dayanarak bu eksikliklerin tek başına veya birlikte önemli bir eksiklik teşkil edip etmediğine*” karar vermesi gerektiği öngörülmektedir (KGK ve IAASB, 2018). Bu bakımdan iç kontrol eksikliklerinin belirlenmesi hem iç denetim hem de bağımsız denetimin sorumlulukları arasında sayılabilecektir.

Özetle; iç denetim ve bağımsız denetim, denetimi gerçekleştirecek kişilerin konumu bakımından tamamen farklı yerlerde durmakla birlikte, etkin bir denetim açısından birbirini tamamlayan denetim türleri olarak görülmelidir. Etkin ve sistematik bir iç denetimin, bağımsız denetçiye denetimde zaman ve maliyet açısından önemli katkı sağlayacağı şüphesizdir.

1.4. İÇ DENETİMİN AMAÇLARI VE YARARLARI

İşletmeler, artan rekabet karşısında sürdürülebilir bir büyüme sağlayabilmek ve kuruluş hedeflerine ulaşabilmek için iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duymaktadır. Kurumların üst yönetim kadroları, tüm kurum içi faaliyetlerin ve iş süreçlerinin etkinliğini ve kalitesinin güvencesi olarak iç denetim birimine güvenmektedir (Mollaoğulları, 2018: 6).

Örgütlerin giderek daha karmaşık yapılara ulaşması iç denetimin hem önemini artırmış, hem de kapsamını genişletmiştir. Yoğun rekabet koşulları altında ayakta kalabilmek için işletmelerin etkin ve etkili yönetim yapıları oluşturmaları zorunlu hâle gelmiştir; iç denetim de örgüt faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hususunda yönetime danışmanlık etmektedir. Uzun (2014), kârlılık ve verimliliğin güvencesini denetlenebilir olmak olarak göstermektedir. Denetime açık olmayan faaliyetlerin etkin ve etkili olması beklenemeyecektir.

Örgütlerde iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulma sebeplerini beş ana başlık altında toplayabiliriz (İSMMM, 2015: 20):

- Sorumluluk ve hesap verebilme
- Temsilci teori
- Yönetime danışmanlık ve yardım
- Tasarruf ihtiyacı
- Hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı

İster özel sektör ister kamu sektörü olsun tüm işletmelerde iş bölümü çerçevesinde yetki ve sorumluluklar çeşitli kademelere dağıtılmaktadır. Yetki ve sorumlulukların belirli olması, her bir çalışanın kendi görevi ile ilgili hesap verebilirliğini sağlamaktadır. Bu anlamda iç denetim, kurumlarda yetki ve sorumlulukların belirgin ve anlaşılır bir şekilde ortaya konduğunu ve tüm çalışanlar için hesap verilebilir olmasını garanti etmeyi amaçlamaktadır.

İç denetime ihtiyaç duyulmasının bir başka nedeni dilimize Temsilci Teori/Vekalet Teorisi olarak geçen Agency Theory olarak gösterilebilir. İşletmelerin faaliyet ve çalışan sayısı bakımından giderek büyümesi, işletme sahiplerinin tek başlarına işletmelerini yönetme imkânını ortadan kaldırmış, profesyonel yönetici kavramını ortaya çıkarmıştır. Profesyonel yöneticiler görevlerine karşılık ücret elde eder. Daha fazla ücret elde etmek isteyen profesyonel yöneticilerin çıkarları ile işletme sahiplerinin çıkarları arasında uyumsuzluklar olabilecektir. İç denetim faaliyetleri bu anlamda yöneticilerin kendi çıkarları değil, işletme çıkarları doğrultusunda hareket ettiğine dair sadece işletme sahiplerine değil işletmenin tüm paydaşlarına makul güvence vermeyi amaçlamaktadır. Temsilci Teoride dikkat edilmesi gereken unsurlardan biri de “gri yönetici” kavramıdır. Bu kavram, yönetim kurulundaki bağımsız üyeler olarak görülmekle birlikte, gerek akrabalık gerekse iş ilişkileri yoluyla aslında şirketle bir şekilde ilişkili olan ve bağımsız davranmama potansiyeli taşıyan yöneticiler için kullanılmaktadır. Yaşar ve Alkan (2016) tarafından BIST Kurumsal Yönetim Endeksi’nde bulunan 50 şirket üzerinde gerçekleştirilen araştırmada, araştırmaya konu şirketlerin yönetim kurullarında yer alan bağımsız üyelerin %65 gibi büyük bir kısmının şirket ya da şirketin bağlı olduğu grupla ilişkileri bulunduğu tespit edilmiş ve bu bağımsız üyelerin görev ve sorumluluklarını yerine getirip getirmeyeceklerinin şüpheli olduğu ileri sürülmüştür.

Önceleri sadece muhasebe ve raporlama faaliyetlerinin doğruluğunu ve uygunluğunu denetleme fonksiyonu olarak görülen iç denetimden bugün artık işletme yönetimine danışmanlık hizmeti de sunması beklenmektedir. İç denetim birimi, işletme yönetimine danışmanlık yapmalı ve yönetime yardımcı olmalıdır. Modern anlayışa göre iç denetimden en yalın haliyle işletmelere değer katması beklenmektedir. R. Karcıoğlu ve Kurnaz'a (2017) göre, bir denetim faaliyetinin işletmeye değer katması, denetim bulgularının fayda sağlayıp sağlamadığından anlaşılacak, bulguların faydalılığı ise yönetim açısından taşıdığı önem derecesine bağlı olacaktır. Dolayısıyla iç denetimden, örgüt yönetiminin kararlarında fark yaratabilecek denetim bulguları elde etmesi, bu yolla organizasyona değer katması beklenmektedir. G. Smith (2000) de, iç kontrol sistemlerini inceleyen iç denetim birimlerinin işletmelere "*değer katması*" gerektiğini ve bunun için de denetçilerin işgücüne dayalı kontrol yapılarında "*iyileştirici çözümler*" tespit etmesi ve yönetime önermesi gerektiğini belirtmektedir.

İç denetim, örgütün faaliyetleriyle ilgili "*nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak*" yönetimin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmesine yardımcı olmayı hedeflemektedir (Yurtsever, 2015).

İç denetimi örgütler açısından vazgeçilmez hâle getiren bir diğer neden ise tasarruf ihtiyacıdır. İç denetim bulguları sonucunda gerçekleştirilen iyileştirmeler, örgütlerde israf ve kayıpların önüne geçmekte ve maddi anlamda ciddi tasarruflar sağlayabilmektedir. Ayrıca işletmelerde işin doğru yapılmasının yanında, doğru işin yapılması konusunda da iç denetim faaliyetleri yol gösterici olmalıdır (Uzun, 2014).

İç denetim en temel amaçlarından bir diğeri ise hile ve yolsuzlukların önlenmesidir. İşletmeler açısından pay sahiplerinden müşterilere, çalışanlardan kreditoörlere kadar pek çok paydaş bulunmakta ve tüm bu paydaşların çıkarlarının korunabilmesi açısından örgüt içi yolsuzlukların önlenmesi büyük önem taşımaktadır. Yapılan iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun yanında, belirli kişi ve grupların menfaatlerini ön planda tutmak yerine işletme çıkarlarını gütmesi gerekmektedir.

Kurumlarda suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak iç denetçilerin görevleri arasında yer almamaktadır. Suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak için bu konuda özel uzmanlığa ve deneyime sahip olunması beklenecektir. İç denetimin suiistimaller

karşısındaki rolü, suiistimallere işaret edebilecek trendleri tespit etmek ve bu doğrultuda veri setlerini analiz edebilmektir (IIA, 2019: 2).

İç denetim hile, hata ve yolsuzlukların önlenmesinde bağımsız denetim öncesi kalkan görevi görmektedir.

IIA (2019: 2), operasyonel açıdan suiistimallerle mücadelede iç denetim faaliyetlerini şu şekilde sıralamaktadır:

- Suiistimale işaret edebilecek kırmızı bayrakları tespit edebilmek
- Suiistimal eyleminin özelliklerini, kullanılan teknikleri, plan ve senaryoları anlayabilmek
- Suiistimal göstergelerini değerlendirmek ve ek önlem ve/veya ek soruşturma gerekliliğini değerlendirmek
- Suiistimali önleme ya da teşhis etme amaçlı kontrollerin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek için yeterli bilgiye sahip olmak.

Bunlara ek olarak iç denetim, örgütlerde etkin bir iç kontrol sistemi bulunup bulunmadığını denetlemeyi amaçlamaktadır. Etkin bir iç kontrol, örgüt içerisindeki çalışanların gerekli bilgiye zamanında ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlamaktadır (Pfister, 2009: 26). İç denetim birimi, örgüt faaliyetleri ile raporlama ve mevzuata uygunluk alanlarında iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesinde yönetime destek olmaktadır (Chang ve diğerleri, 2019).

Şimşek (2019: 13-16), iç denetimin önem kazanmasında rol oynayan unsurları şu başlıklar altında toplamıştır:

- Küreselleşme
- Bilgi Teknolojilerinde Gelişim
- Operasyonların sayıca artması ve karmaşıklaşması
- Kurumsal yönetim alanındaki gelişmeler
- Hileli finansal işlemler

Faaliyet ve son ürünlerden istihdama, finans kaynaklarından hammaddeye kadar tüm alanlarda sınırları ortadan kaldıran küreselleşme, kuruluşlar için bir yandan fırsatların çoğalmasına yararken, bir yandan da risklerin hem sayı hem de çeşit

bakımından artmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla iç denetçilerin faaliyet alanlarında küreselleşme ile birlikte ciddi bir genişleme olduğu söylenebilecektir. Bunun yanında küreselleşme ayrıca iç denetim faaliyetleri ve mesleki unsurları açısından standardizasyonun artmasına da yol açmıştır. Faaliyet alanı, finansman kaynakları, müşteri portföyü ve diğer birçok unsuru geniş bir coğrafyaya yayılabilen işletmelerin paydaşları açısından bakıldığında, etkin bir iç denetime sahip olunmasının güvencesi uluslararası standartlara uygunlukla ölçümlenebilmektedir.

Etkin bir iç denetim sağlanabilmesi çok sayıda faktöre bağlıdır. Uzun (2009) iç denetim biriminin, kurum içindeki konumu, görev kapsamı, bilgi/belge/kayıt/varlık ve alanlara erişim yetkisi ile bağımsızlık/tarafsızlık düzeylerinin yanında, iç denetçilerin yetkinlikleri, yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarda uygunluğunun bir kurumda iç denetimin etkinliğini belirleyen ana faktörler olarak saymaktadır.

Küreselleşmeyle birlikte bilgi teknolojilerinin hızlı gelişimi de iç denetim açısından avantaj ve dezavantajları birlikte getirmiştir. Gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri, denetçiler için yeni tekniklerin kullanımına izin vermekte, bu yolla ciddi zaman ve emek tasarrufu sağlayabilmektedir.

Ancak teknolojik ilerleme, özellikle hile ve yolsuzluklarının kapsam ve çeşitlilik bakımından artmasına ve daha kolay gizlenmesine imkân verebilmekte, ayrıca manipülatif eylemlerin daha etkili olabilmesine yol açabilmektedir. Bunun yanında olası krizlerin yayılması da günümüz dünyasında kolaylaşmıştır.

Tüm bunlar denetçiler için yeni risk noktaları oluşturmaktadır. Bugün iç denetim kurullarında bilgi ve teknoloji uzmanlarının kesinlikle yer alması gerektiği görüşü yanlış değildir.

Artan risk ve fırsatlar işletmelerin operasyonlarının hem sayıca artmasına hem de daha karmaşık yapılar oluşturmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda iç denetim, bu karmaşık ve yaygın operasyon ağında mevcut risklerin tespit edilebilmesi ve işletmenin ana hedefine ulaşmasını engelleyebilecek unsurların ortaya konabilmesi için çok daha önemli bir hale gelmektedir.

İç denetim, işletmelerin ortaklarından müşterilerine, finansörlerinden çalışanlarına kadar tüm paydaşları açısından örgütün faaliyetlerine ilişkin makul bir

güvence sunan bir mekanizma olarak, kurumsal yönetim anlayışının temellerinden birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla kurumsal yönetim anlayışındaki gelişmeler iç denetime olan ihtiyacı da artırmaktadır.

Son olarak işletmelerde hile ve yolsuzlukların yol açtığı kriz ve iflaslar, iç denetimin etkinliği ve önemi hususunda soru işaretlerinin artmasına yol açmıştır. Hem ülkemizde hem dünyada bugün özel ve kamu sektörü kuruluşlarındaki olası hileli raporlama ve yolsuzluk girişimlerinin, işletmelerin tüm menfaat sahipleri açısından onarılmaz yaralara yol açabileceği anlaşılmıştır. İç denetim de, bu eylemlere karşı bir ön alarm sistemi olarak giderek önem kazanmaktadır.

1.5. İÇ DENETİM FONKSİYONLARI

IIA'nın (2016a: 26) tanımına göre iç denetim faaliyeti, “*kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılar*” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre iç denetim faaliyetlerinin genel anlamda iki temel fonksiyonu bulunmaktadır:

- Güvence hizmetleri fonksiyonu
- Danışmanlık hizmetleri fonksiyonu

Kırmızı Kitap olarak adlandırılan Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi içerisinde verilen Terimler Sözlüğünde Güvence Hizmetleri ve Danışmanlık Hizmetlerinin tanımları şu şekilde (IIA, 2016a: 24-26):

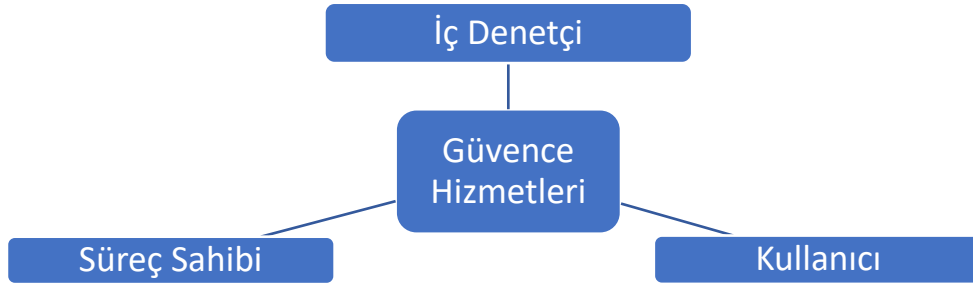
“Danışmanlık Hizmetleri (Consulting Services): her hangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişarî faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir”

“Güvence Hizmetleri (Assurance Services): Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa,

mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.”

Güvence hizmetleri, bir organizasyon, süreç ya da başka bir unsur hakkında “görüş veya kanaat” sunabilmek için iç denetçinin elindeki bulgu ve delilleri tarafsız bir şekilde değerlendirmesi fonksiyonu oluşturmaktadır (IIA, 2016a: 2): Bu anlamda güvence hizmetleri iç denetim faaliyetlerinin klasik anlamdaki en eski fonksiyonu olarak değerlendirilebilecektir. Güvence hizmetlerinde üç ana taraf bulunmaktadır:

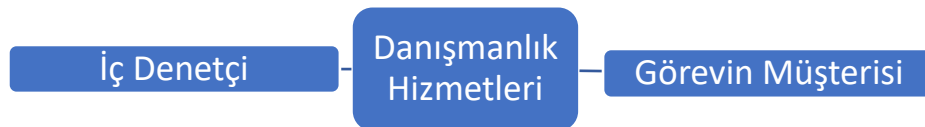
Şekil 3: Güvence Hizmetleri Çerçevesinde Ana Taraflar



Burada süreç sahibi, güvence hizmetleri kapsamında ele alınan süreç, sistem veya bir diğer konunun doğrudan içinde olan kişi ve/veya grupları; iç denetçi bizzat değerlendirmeyi yapan kişi ve/veya grupları; kullanıcı ise yapılacak değerlendirmeyi kullanan kişi ve/veya grupları göstermektedir (IIA, 2016a: 2).

İç denetimin bir diğer temel fonksiyonu olan danışmanlık hizmetleri ise tavsiye niteliğindedir. IIA (2016a: 2), danışmanlık hizmetleri verilirken iç denetçinin objektifliğini muhafaza etmesi ve idari sorumluluk almaması gerektiğini vurgulamaktadır. Danışmanlık hizmetlerinde iki taraf bulunmaktadır: Bunlardan ilki tavsiye veren kişi/grup olarak iç denetçi, diğeri ise tavsiyeyi alan kişi/grubu yani görevin müşterisini oluşturmaktadır.

Şekil 4: Danışmanlık Hizmetleri Çerçevesinde Ana Taraflar



Güvence hizmetleri ve danışmanlık hizmetleri birbirini tamamlayan fonksiyonlar olup, danışmanlık hizmetleri kapsamayan ve sadece güvence hizmetlerine odaklanan bir iç denetim fonksiyon itibariyle zayıf kalacak ve dış denetim faaliyetlerinden bir farkı kalmayacaktır (Yurtsever, 2015). Bu anlamda etkin ve bütüncül bir iç denetim faaliyeti için güvence ve danışmanlık hizmetlerinin entegre ve birbirini tamamlayıcı bir yapıda yer alması önemlidir.

Danışmanlık fonksiyonu, iç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katan ve geleceğe yönelik tarafını ortaya koymaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 103). İç denetçi, danışmanlık fonksiyonu ile kurumun faaliyetlerini iyileştirebilecek tavsiyelerde bulunur; ancak burada önemli olan husus iç denetçinin sadece tavsiyelerde bulunduğu, kesinlikle karar mercii olmadığı, karar alma sorumluluğunun yönetime ait olduğu hususudur.

PwC'den Işın Uysun, XIX. Uluslararası Türkiye İç Denetim Kongresinde yaptığı konuşmada, şirketlerin denetçilerden danışmanlık rolünü artık daha fazla beklemediklerini, davranışsal denetim anlamında da kendilerini yönlendirmelerini ve elde ettikleri verilerin analizini yaparak şirketin hangi alanlarda gelişme potansiyeli olduğu ve hangi alanlara odaklanması gerektiği konusunda rehberlik etmelerini istediklerini vurgulamıştır (Uysun, 2016).

Danışmanlık hizmetleri, iç denetim faaliyetlerinden beklentilerin değişmesi sonucu ortaya çıkan ve iç denetimde proaktif yaklaşımın bir yansıması olan hizmetlerdir. Örgütlerin gelecekte karşılaşması muhtemel risklerin önceden öngörülerek önlenmesi için (Aslan, 2010), yönetime stratejik kararlarında destek olacak tavsiye ve öneriler danışmanlık kapsamında yer almaktadır.

1.6. İÇ DENETİM TÜRLERİ

İç denetim finansal nitelikli işlemlerin yanında finansal nitelikte olmayan işlemleri de kapsayan ve kurumun tüm faaliyet alanlarını ve tüm çalışanlarını ilgi alanında tutan kapsamlı ve geniş bir kavramdır. Mali denetimin yanında, bugün personel denetiminden bilgi sistemleri denetimine, risk yönetimi denetiminden hile ve suiistimal denetimine, performans denetiminden uygunluk denetimine ve kurumsal kültür denetimine kadar birçok denetim türü iç denetim kapsamında yer almaktadır.

İç denetim, genel anlamda mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve sürekli denetim ana başlıkları altında incelenebilir. Bunun yanında sosyal medya denetimi, iletişim denetimi, hile ve suiistimal denetimi, personel denetimi gibi çeşitli denetim türlerinden de bahsedilebilecektir.

İç denetimin en klasik türü olan mali denetim, mali raporlarda sunulan bilgilerin doğruluğunun, geçerliliğinin ve uygunluğunun denetlenmesidir. Denetimin konusu, kurumun finansal nitelikteki işlemleri ve mali raporlamadır. Mali denetimin amacı, finansal tabloların ne derece güvenilir olduğunun tespit edilmesi ve buradaki olası önemli hataların ortaya çıkarılmasıdır (Ataman ve diğerleri, 2001: 19). Mali Tablolar denetiminde, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını “*doğru ve dürüst, genel görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun*” şekilde yansıtıp yansıtmadığı konusunu denetlemektedir (Bozkurt, 2018: 33)

Uygunluk denetimi, kurumun iş ve işlemlerinin yasal mevzuata ve diğer düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesidir.

Performans denetiminde esas olan, kurumun faaliyetlerini yerine getirirken kaynakların ekonomik, etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesidir.

Sürekli denetim özellikle bilgi sistemlerindeki gelişimle birlikte giderek önem kazanan bir denetim türü olarak ortaya çıkmaktadır. IIA, Global Teknoloji Denetim Rehberi’nde (2005: 1) sürekli denetim kavramını “*otomatik olarak ve daha sık bir şekilde kontrol ve risk değerlendirmeleri yapılabilmesine imkan veren bir yöntem*” olarak tanımlamakta ve bu yaklaşımın kilit faktörü olarak “*teknolojiyi*” işaret etmektedir.

Genel anlamıyla sürekli denetim, “*teknoloji odaklı analitik denetim prosedürlerinin uygulanması*” suretiyle muhasebe bilgi sistemlerinin otomasyonu ve “*otomatikleştirilmiş uyarı sistemleri*” ile birlikte denetçinin hızlı bir şekilde bilgilendirilmesi esasına dayanan denetim türüdür (Topal, Velioğlu ve Olum, 2020). Bilgi sistemleri ve bilişim teknolojileri vasıtasıyla üretilen verilerin, bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılmak suretiyle elektronik ortamda kanıtlar oluşturulması yoluyla hızlı ve etkin bir denetim yapılması sağlanabilmektedir. Sürekli denetim, anlık muhasebe verilerini kullanma imkanının yanında, analitik inceleme prosedürlerinin de

bilişim teknolojileri ile bütünleşik bir şekilde kullanılmasına imkan vererek etkin bir denetim yapılmasına olanak sağlamaktadır (Turğay, Doğan ve Tarhan Mengi, 2020). Sürekli denetim yaklaşımı ayrıca, iç denetçilerin organizasyondaki kritik kontrol noktalarını, kulları ve istisnaları daha iyi kavrayabilmelerine de imkan tanımaktadır (IIA, 2005: 1). Bilgi teknolojilerinin kullanımının artması işletmelerde gerçek zamanlı raporlamaya imkan verirken; iç denetim birimlerinin de elde edilen verilerin tamlığı ve doğruluğu hususunda “eş zamanlı güvence” verebilmesi ihtiyacı doğduğundan, yılda bir kez yapılan klasik güvence çalışmalarının yerini anlık bilgi ihtiyacını karşılayabilecek sürekli denetim programları almaya başlamıştır (Akmeşe, 2020: 131-132).

Bu çalışmada ele alınan kurumsal kültür denetimi de iç denetimin türlerinden biri olarak değerlendirilebilecektir. Kurumsal kültür denetimi, örgütün hedeflediği kurumsal kültür ile gerçekte var olanın değerlendirilmesi üzerine kurulmakta; faaliyet alanlarında ortaya çıkabilecek hile ve suiistimallerin kurumsal kültür denetimiyle önceden tespitini yapmayı hedeflemektedir.

İç denetimin risk odaklı denetimler ile kurumsal yönetimi güçlendirmeyi hedeflediği göz önüne alındığında, organizasyonlarda risklerin artması ve daha karmaşık hâle gelmesiyle birlikte, iç denetimin kapsamının da risk yönetimi, kültür ve davranış, sürdürülebilirlik gibi finansal olmayan raporlamaları kapsayacak şekilde genişlemesi beklenmektedir (IIA, 2018:3).

1.7. İÇ DENETİM YÖNETİMİ

İç denetim yönetimi kurumlar arasında farklılık gösterebilmekle birlikte, ana hatları açısından belirli bir plan dahilinde ilerlemektedir.

Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre Performans Standartları altında yer alan 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi standardına göre, “*İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir*” denilmekte, iç denetim faaliyetlerinin esasında kuruma değer katılması hususu vurgulanmaktadır (IIA, 2016a: 12).

2000 – İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimi standardı kapsamında;

- Planlama,
- Bildirim ve Onay,
- Kaynak Yönetimi,
- Politika ve Prosedürler,
- Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat,
- Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
- Dış Hizmet Sağlayıcısı ve Kurumsal Sorumluluk başlıkları altında iç denetim faaliyetlerine ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar düzenlenmiştir.

Planlama

Planlama, iç denetimin en kritik aşamalarından biridir. Denetim, yıllık denetim planlarının oluşturulmasıyla başlar.

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları'nda Performans Standartları (2016a: 12) içerisinde yer alan 2010 – Planlama standardı, iç denetim sürecinin planlanmasına dair düzenlemeleri içermektedir:

“İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır.”

2010 – Planlama standardına göre, iç denetim faaliyetlerinin en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanması gerekmektedir. Bunun yanında iç denetim yöneticisinin, risk yönetimini geliştirme ile katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek olası danışmanlık görevi tekliflerini düşünmesi ve kabul etmesi halinde bu görevlerin de plana dahil edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

İç denetim yöneticisi, kurumda meydana gelebilecek operasyonel, sistemsel vb. değişiklikler karşısında gerektiğinde denetim planını güncellemelidir.

Dolayısıyla planlamaya ilişkin standart, risk esaslı planlama yapılması, en az yılda bir kez yapılacak risk değerlendirmelerine dayanması, varsa danışmanlık

görevlerinin de dahil edilmesi ve gerektiğinde güncellemeye açık olması hususlarına dikkat çekmektedir.

Bildirim ve Onay

Planın onaylanmasına ilişkin hususlar 2020 – Bildirim ve Onay Standardında düzenlenmiştir (IIA, 2016a: 13):

“İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmek zorundadır.”

Buna göre iç denetim planlarının, iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmesi onaylatılması gerekmektedir.

Kaynak Yönetimi

Etkin bir denetim sağlanabilmesi için öncelikle kaynakların etkili ve verimli bir şekilde tahsisi gerekmektedir. Denetçinin elde etmek istediği çıktılar ne kadar fazla olursa olsun, gerek personel gerekse diğer maddi imkânlar açısından kaynakları limitlidir. Kaynak yönetimi, iç denetim faaliyetlerinin yönetilmesinde en önemli adımlardan biridir.

2030 – Kaynak Yönetimi standardında denetim kaynaklarının tahsisine ilişkin genel ilkeler belirtilmiştir (IIA, 2016a: 13):

“İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.”

Kaynakların yeterliliğinin sürdürülebilirliği açısından, iç denetim yöneticisinin üst yönetim/yönetim kurulu ile sürekli bir iletişim halinde olması büyük önem taşımaktadır.

İç denetim faaliyetleri, kurumun içinde iç denetçi istihdam edilmesi suretiyle iç kaynak yoluyla veya kurum dışındaki uzman ya da danışmanlardan temin edilmesi suretiyle dış kaynak yoluyla sağlanabilir ve yahut bu ikisinin birlikte kullanılması

şekliden eş kaynak yönetimi tercih edilebilir. Eş kaynak kullanımında, kurum içinde iç denetçi bulunmakla birlikte risk yönetimi ya da bilgi teknolojileri gibi uzmanlık gerektiren alanlarda dışarıdan da denetim hizmeti temin edilmektedir (Yurtsever, 2015).

Politika ve Prosedürler

Uluslararası İç Denetim Standartlarında 2040 – Politika ve Prosedürler Standardında, “*İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır*” denilmektedir (IIA, 2016a: 13).

İç denetim faaliyetlerinin planlanması aşamasında en önemli adımlardan biri iç denetim faaliyetlerinin hangi politika ve prosedürlere göre yürütüleceğinin belirlenmesidir.

Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat

İç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi ve beklenen çıktıları sağlayabilmesi için, iç denetim tarafları arasında koordinasyon sağlanması büyük önem taşımaktadır.

2050 – Eşgüdüm Standardına göre (IIA, 2016a: 13):

“İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, diğer iç ve dış güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı, faaliyetleri koordine etmeli ve onların işlerine itimat etmeyi değerlendirmelidir”

İç denetim yöneticisinin, verilen güvence ve danışmanlık hizmetleriyle ilgili diğer iç ve dış sağlayıcılarla koordine bir şekilde çalışması gerekmektedir. Böylece hali hazırda yapılmış olan işlerin yeniden yapılması önlenecek, zamandan ve maliyetten tasarruf sağlanacaktır; dolayısıyla bu husus iç denetim faaliyetlerinin verimliliği açısından önem taşımaktadır.

Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç denetim faaliyetlerinin yönetimine ilişkin raporlamalar IIA Standartları kapsamında 2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar standardı ile düzenlenmiştir. Bu standarda göre (IIA, 2016a: 14):

“İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında ve Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumu konusunda, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst yönetimin ve/veya yönetim kurulunun dikkatini çekebilecek başka konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.”

IIA'ya göre etkin bir kurumsal yönetim sistemi dört temel unsur olarak tanımladığı yönetim kurulu, yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki sinerjiye bağlıdır ve bu yapı içerisinde denetim komitesi ile iç denetçiler birbirlerini karşılıklı olarak desteklemelidir.

Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

İç denetim faaliyetinin dışarıdan sağlanmasına ilişkin prensipler 2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk standardı ile düzenlenmiştir. Bu standarda göre (IIA, 2016a: 15):

“İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.”

Standarda ilişkin yorumda bu sorumluluğun Etik Kuralları ve Standartlara uyumun değerlendirildiği bir kalite güvence ve geliştirme programı ile gösterileceği belirtilerek standarda açıklık getirilmiştir.

1.8. ULUSAL VE ULUSLARARASI KURULUŞLAR

İç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ve daha ileriye taşınabilmesi ana gayesi çerçevesinde hem ulusal hem de uluslararası alanda faaliyet gösteren çok sayıda kurum ve kuruluş bulunmaktadır.

Global çapta iç denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve yürütülmesi ile iç denetçilerin mesleki gelişimlerinin sağlanması yönünde faaliyet gösteren en önemli kurum Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'dür (the Institute of Internal Auditors – IIA). IIA, 1941 yılında ABD'de kurulmuştur. Kendisini “*Meslekteki yegane otorite*” olarak tanımlayan kurum, dünya çapında 165 kadar ülkede 180.000'in üzerinde üyeye sahip bulunmaktadır (www.theiia.org).

Yine uluslararası çerçevede etkili kurumlardan biri Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'dur (European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA). 1982 yılında kurulan kurum, ana misyonunu, “*Avrupa'da iç denetim mesleğinin ortak sesi olmak ve Avrupa Birliği, Avrupa Parlamentosu, Avrupa Komisyonu ve Avrupa'nın diğer düzenleyici kurum ve kuruluşları ile birlikte iç denetim ve kurumsal yönetimin rolünü güçlendirmek*” olarak tanımlamaktadır. (www.eciia.eu). Türkiye İç Denetim Enstitüsü de bu konfederasyonun üyeleri arasında yer almaktadır.

Ülkemizde iç denetim alanında faaliyet gösteren Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 1995 yılında “İç Denetim Enstitüsü” adında bir meslek örgütü şeklinde teşkilatlanmıştır. 1996 yılında IIA ve ECIIA üyeliklerine kabul edilen TİDE'nin bugünkü ismi 1998'de Bakanlar Kurulunca onaylanmıştır. TİDE misyonunu “*İç Denetçilerin etkin yönetim, kontroller ve risk yönetiminin vazgeçilmez bir unsuru olduğunun kabulünün sağlanması*” olarak tanımlamaktadır (www.tide.org.tr). Türkiye'de iç denetim alanında etkili bir diğer kurum da T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde teşkilatlanan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'dur (İDDK).

1.9. İÇ DENETİM STANDARTLARI VE MESLEKİ ETİK

İç denetim faaliyetlerinin geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısından itibaren öneminin anlaşılması ve hem kamu hem de özel sektör kuruluşları açısından vazgeçilmez bir

unsur haline gelmesiyle birlikte, ulusal ve uluslararası ölçekte genel geçer düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur.

1941 yılında kurulan IIA, 1947’de İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirgesi’ni yayınlamış ve bu bildirme 1976, 1981 ve 1990’da revizyonlardan geçirilmiştir. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise ilk kez 1978’de onaylanmıştır (Ramamoorti & Sridhar, 2003). Bu standartlar 1999, 2011, 2013 ve 2017 yıllarında güncelleme görmüştür. Şu an 2016’da yayınlanan ve 2017 Ocak itibariyle yürürlüğe giren Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) standartların en güncel halini göstermektedir.

UMUÇ son haliyle İç Denetim Misyonu, Zorunlu Rehber ve Tavsiye Edilen Rehberden oluşmaktadır. Zorunlu Rehber ana prensipler ile tanım, standartlar ve etik kurallardan oluşurken; Tavsiye Edilen Rehber ise uygulama rehberi ve tamamlayıcı rehberden meydana gelmektedir.

Küresel alanda iç denetim faaliyetlerine kılavuzluk eden en etkin rehber olan UMUÇ, “Kırmızı Kitap” (the Red Book) olarak da anılmakta ve ülkemizdeki yayın hakları TİDE’ye ait bulunmaktadır.

İç Denetim, hukuki ve kültürel açılardan birbirinden farklı ülkelerde uygulanmaktadır; ayrıca iç denetimin uygulanacağı kurumlar da amaç, büyüklük ve yapı açısından farklılık göstermektedir. Dolayısıyla iç denetim uygulamaları da bu farklılıklara göre değişiklik gösterebilecektir (IIA, 2016a: 1). İç Denetim Standartları bu anlamda tüm dünyada ve her türlü işletmede uygulanacak iç denetim faaliyetleri için temel prensipleri belirlemektedir.

IIA (2016a: 1) Standartların amaçlarını şu şekilde sıralamaktadır:

- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek.
- Geniş bir yelpazedeki katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri teşvik etmek.

IIA'nın Uluslararası İç Denetim Standartları, tüm IIA üyeleri ve CIA sertifikalı Uluslararası İç Denetçiler için 2004'ten itibaren zorunlu bir kılavuz haline getirilmiştir. Standartlara ek olarak iç denetim faaliyetlerine kılavuzluk etmek üzere, “*kayıtsız şartsız uyulması gereken gereklilikleri*” belirtmek için “*zorundadır*” (must) kelimesi, meslekî muhakeme sonucunda “*şartların gerektirdiği sapmalar olduğuna kanaat getirilmediği müddetçe uyulması beklenen gereklilikleri*” belirtmek için “*gereklidir*” (should) kelimesi kullanılmıştır (IIA, 2016a: 1).

Standartlar Nitelik ve Performans Standartları olmak üzere iki temel kategoriden oluşmaktadır. İç denetim faaliyetlerini yürüten kurum ve kişilerin özelliklerine yönelik standartlar Nitelik Standartları kategorisinde yer alırken; iç denetimin doğasına ilişkin ve kalite ölçütlerine ilişkin standartlar ise Performans Standartları kategorisine girmektedir. Bunlara ek olarak güvence veya danışmanlık hizmetlerine uygulanabilecek ve Nitelik ve Performans Standartlarını geliştirecek nitelikte Uygulama Standartları belirlenmiştir.

IIA, kural bazlı standartlar yerine ilke bazlı standartları tercih etmektedir. İlke bazlı standartların manipülasyona daha kapalı oldukları kabul edilmekte, ayrıntılı kurallara yer vermediğinden düzenleme hacmini azaltmakla, bununla birlikte kuralları tamamen de dışlamamaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 154).

Denetlenen kurum ile iç ve dış paydaşlar arasında köprü vazifesi gören denetçilerin mesleki ve ahlaki bir takım özellikleri haiz olması beklenecektir. Bozkurt (2018: 37), genel olarak denetçilerin sahip olması gereken özellikleri şu şekilde sıralamaktadır:

- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Denetçi, bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.
- Denetçi, çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.
- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

İç denetim mesleki anlamda etik ile yakından ilişkili bir kavramdır. Kurum içerisinden kurumun faaliyetlerini denetleyen, hem kurumca istihdam edilip hem de bağımsız olması gereken iç denetçiler, etik açıdan güçlü prensipler ışığında hareket etmektedir.

IIA (2016a: 24), “iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmek” amacıyla İç Denetimde Etik Kuralları düzenlemiştir. Etik Kurallar “iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili İlkeler ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan Davranış Kurallarından” meydana gelmekte olup; iç denetim hizmeti veren tüm kurum ve kişileri bağlamaktadır.

IIA, İç denetçilere faaliyetlerinde rehber olmak üzere 4 ana ilke belirlemiş ve bu ilkelere ilişkin Davranış Kurallarını açıklamıştır. İç denetçilere kılavuzluk edecek ana ilkeler Dürüstlük, Nesnellik, Gizlilik, Yetkinlik olarak belirlenmiştir. UMuÇ, her bir etik ilke başlığında bu ilkeye özel davranış kurallarını da madde madde sıralamaktadır.

Türkiye’de kamu iç denetçileri için İDDK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları da IIA’nın belirlediği ilke ve davranış kurallarını esas almaktadır.

Ayrıca iç denetçilerin çalışma usul ve esaslarının belirlendiği yönetmelikle de iç denetçinin görevlerini yerine getirirken uyması gereken hususlar sıralanmıştır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md.17):

- Mevzuata, iç denetim yönergesine, denetim ve raporlama standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek
- Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek.
- İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimi başkanını haberdar etmek.
- Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimi başkanına bildirmek.
- Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak.
- Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.

Satava ve diğerleri (2006), muhasebe ve denetim mensuplarının görevlerini icra ederken, içinde buldukları şirket ya da denetim standartları ne olursa olsun değişmeyen bazı etik ilkeleri baz almaları gerektiğini ve kamu yararı ile tüm

paydaşların çıkarlarını gözetmek üzere topluma olan sorumluluklarına bağlı kalmaları gerektiğini vurgulamaktadır.

İç denetçilik mesleğinin bir unvan olarak kullanılması uluslararası geçerliliği olan sertifikalar vasıtasıyla sağlanmaktadır. İç denetçilerin bilgi ve becerilerinin belirli kıstaslara göre değerlendirilmesi sonucu verilen sertifikalar, iç denetim hizmeti temin edeceklere iç denetçinin yetkinliğine dair güvence sağlamaktadır. Uluslararası alanda en fazla geçerliliği olan sertifikalar arasında Sertifikalı İç Denetçi Unvanı (Certified Internal Auditor - CIA), Sertifikalı Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (Certification in Control Self-Assessment - CCSA) Unvanı, Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi (Certified Financial Services Auditor - CFSA), Sertifikalı Kamu Denetçisi (Certified Government Auditing Professional - CGAP), Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (Certification in Risk Management Assurance - CRMA) sayılabilir. Sertifikasyon özel sektörde çalışacak iç denetçiler açısından, çalışılacak kurumun ve/veya sektörün özel ihtiyaçları yanında önemli bir gösterge olarak ele alınabilir.

Ayrıca ülkemizde kamu sektöründe iç denetçi olarak faaliyet gösterecekler için Kamu İç Denetçi Sertifikası bulunmaktadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilen iç denetçi adayları eğitimi sonucu yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren ve üç yılda bir A-1 düzeyinden A-4 düzeyine kadar derecelendirilen A dereceli iç denetçi sertifikası verileceği öngörülmektedir.

1.10. İÇ DENETİMDE MODERN YAKLAŞIMLAR

İç denetim kavramı zaman içerisinde hem anlayış hem de kapsam bakımından önemli değişikliklere sahne olmuştur. Eskiden işlem ve hata odaklı olan iç denetim yaklaşımı, bugüne gelindiğinde süreç odaklı bir anlayış haline gelmiş ve örgütün faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik danışmanlığa doğru gelişim göstermiştir (Uzun, 2014).

Maddi zarar ve kayıplara odaklanan geleneksel iç denetim anlayışı yerini verimlilik denetimine vurgu yapan modern anlayışa bırakmıştır.

Özeren (2000: 39), amacı ve kapsamı genişleyen modern denetim perspektifinde önem kazanan yeni anlayışları şu başlıklar altında toplamaktadır:

- Daha proaktif bir yaklaşımın benimsenmesi
- Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması
- Risk yönetimi üzerine daha fazla ağırlık verilmesi
- Denetim kalitesinin sürekli olarak artırılması
- Teknolojik imkânlardan daha fazla yararlanılması

İç denetimde daha proaktif bir yaklaşım benimsenmesi, örgütlerin risk yönetiminde iç denetçilerin etkin rol alarak, önleyici bir anlayış benimsemeleridir. İç denetimden, denetlenen örgütlere katkı sağlaması ve iş ve işlemlerinin güvenilirliğinin yanında kalitesinin ve etkinliğinin iyileştirilmesine de odaklanması beklenmektedir.

Organizasyonlarda denetime olan bakış açısının değişimi muhasebeye olan temel bakış açısındaki değişime de paralel görünebilecektir. Modern anlayışla birlikte muhasebenin de temel fonksiyonlarda genişleme olmuştur. Kurumsal yapılarını tamamlayamamış organizasyonlarda muhasebenin sadece yasal olarak öngörülen işlevleri üzerinde durulurken, kurumsallaşmasını tamamlayan yapılarda muhasebenin fonksiyonu karar alma aşamasında temel alınacak “*başlıca veri tabanı*” olarak değerlendirilmektedir (Usul ve Düzenli, 2006).

İç denetimde bir diğer yeni anlayış da denetlenene “müşteri” olarak bakılmasıdır. İncelediği örgüte denetlenen gözüyle bakan ve bu sebeple yapılan hataları tespit etmeye odaklanan denetim anlayışı yerine; bu denetlenen birime “müşteri” gözüyle bakarak ona değer katmayı ve kazandırmayı hedefleyen bir denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. İç denetim kavramındaki en önemli değişikliklerden birinin temelinde bu bakış açısındaki değişim gelmektedir. Bugün artık “müşteri” anlayışının da ötesinde denetlenene “iş ortağı” olarak yaklaşma anlayışının gelişmeye başladığı görülmektedir (Aslan, 2010: 41). Buradan denetçi ile denetlenen arasındaki ilişkinin giderek daha fazla bütünleşme içerisinde olduğu söylenebilecektir.

Risk yönetimi iç denetimin en önemli odaklarından biridir. İç denetimde geleneksel yaklaşım ile modern yaklaşımı birbirinden ayıran en önemli farklardan biri mevzuatı temel alan denetim anlayışının yerini risk yönetimini temel alan bir denetim anlayışının benimsenmesidir. Uygunluk denetimindeki ağırlık risk tanımlamaya doğru kaymıştır. Ayrıca giderek önem kazanan risk odaklı denetim anlayışında, risk

değerlendirmesi yapılarak kurumun hedeflerine ulaşmasında etkili olabilecek kritik riskler üzerine daha fazla kaynak ayrılması temeli yer almaktadır.

Denetimde kalitenin sürekli artırılması ve teknolojik imkânlarından daha fazla yararlanılması da bugünkü iç denetim anlayışının vazgeçilmez unsurları arasında bulunmaktadır.

Geleneksel yaklaşımda iç denetim mevcut düzeni korumaya odaklanırken, modern anlayış iç denetime değişimin öncüsü olma misyonunu vermektedir.

Sürekli iyileşme felsefesi çerçevesinde iç denetim kavramı da zaman içerisinde değişiklik göstermektedir. Teknolojideki hızlı değişim, küreselleşme ve bunların sonucunda iş yapma ve yönetme biçimlerindeki gelişmeler, iç denetim anlayışındaki değişimin de tetikleyicisi olmaktadır.

Sobel (2011: 3010-3011), iç denetim ve kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinin entegrasyonu çerçevesinde denetçiler için hazırladığı risk yönetimi rehberinde, iç denetimde geçtiğimiz yarı yüzyıl boyunca ortaya çıkan yaklaşım değişikliklerini dört farklı nesil çerçevesinde özetlemektedir:

Tablo 4: İç Denetimde Değişen Yaklaşımlar

Birinci Nesil Kontrol Bazlı Denetim	Mevzuata uyum amacı taşıyan bu yaklaşımda, esas olan uygunluk denetimidir.
İkinci Nesil Süreç Bazlı Denetim	Operasyonel süreçlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlamayı amaçlayan bu yaklaşımda, mevcut durum ile iyi uygulama örnekleri arasında karşılaştırma yapılması esas alınmaktadır.
Üçüncü Nesil Risk Bazlı Denetim	Önem taşıyan risklerin kabul edilebilir bir düzeye çekilip çekilmediği hususunun denetlenmesi esas alınmaktadır.
Dördüncü Nesil Risk Yönetimi Bazlı Denetim	Risk yönetiminin etkinliğini sorgulayan bu yaklaşımda, hedeflere ulaşılabilmesi ve risklerin kabul edilebilir düzeylere çekilmesi yönünde risk yönetimi faaliyetlerinin etkin olup olmadığının denetlenmesini esas almaktadır.

Kaynak: (Sobel, 2011: 3010-3011)

İç denetimin beklentileri daha iyi karşılayabilmesi için bundan sonra nereye doğru evrilmesi gerektiği sorusunun yanıtlanabilmesi için bugün iç denetimin sorunlarını ortaya koymakta yarar olduğu düşünülmektedir.

G. Smith (2000), iç denetimin varlığını sürdürebilmesi için değişime zorunlu olduğunun altını çizdiği makalesinde, iç denetimdeki uygulamaya dair sorunları aşağıdaki şekilde özetlemiştir:

- Denetçiler değer katmalıdır.
- Denetim süreleri: Özellikle sahada geçirilen sürelerin kısaltılması gerekmektedir. Bunun için denetimden önce denetim rehberi hazırlanması ve denetim yazılımları kullanılması etkili olabilir.
- Denetçilerin eski denetim tekniklerinden kurtulması gerekmektedir. Smith burada eski tekniklere örnek olarak önceki denetimlerin çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesini eleştirmekte, bu teknikle aynı noktalara bakıp, aynı sorunları tespit etmekten öteye gidilemeyeceğini savunmaktadır. Yönetimin her raporda aynı şeyleri okumak zorunda kaldığını kaydeden Smith, denetçilerin her denetimde ayrı bir teknik denemeleri gerektiğini vurgulamaktadır.
- Görüşler yerine, mevcut olgulara ağırlık verilmelidir (“... örneklemimiz göstermiştir ki...” gibi ifadeler iç denetim ekibinin yeteri kadar örneği inceleyip incelemeyeceği konusunda şüphe yaratmaktadır. Kesin bilgilere ihtiyaç bulunmaktadır)
- Önleyici güvenlik ve kontrol (Denetçi, önleme amaçlı testler ile kurumun uygulama ya da websitesini hacklemeye çalışarak, dijital güvenliği kontrol etmelidir)

Bu sıralanan sorunların aşılması yönünde iç denetim, kurumlara daha fazla değer katma gayesiyle hem uygulama, hem metodoloji, hem kullanılan yöntemler hem de kapsam bakımından gelişimine devam edecektir.

2. KURUMSAL KÜLTÜR

Kurumsal kültür, geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinden itibaren çeşitli disiplinlerdeki muhtelif çalışmalara konu olmuş, doğası gereği geniş ve kapsamlı bir kavramdır. Kurumsal kültür kavramının literatürde önem kazanmasının çıkış noktası, özellikle Japonya merkezli şirketlerin başarısının temel nedeninin organizasyonel modellerinde aranmaya başlanmasıdır. Bu alanda yapılan araştırmalar, yaşam tarzı, örf ve adetler, toplum yapıları, iletişim düzenleri gibi unsurların Japon örgütlerin başarılarında dolaylı ya da dolaysız rol oynadığı sonucunu ortaya koymuş (Özdemir ve Sönmez, 2018), böylece örgüt kültürü çalışma konusu olarak giderek önem kazanan bir fenomen haline gelmiştir.

1930'lu yıllarda Harvard Business School akademisyenlerinden Elton Mayo'nun çalışmaları, örgüt kültürü kuramının başlangıcı olarak kabul edilebilmektedir (Yahyagil, 2004). Her ne kadar kurumsal kültür kavramı kullanılmamış dahi olsa, bu dönemde yapılan çalışmalar, kurumsal kültürün öneminin anlaşılması ve unsurlarının ortaya konması aşamalarına öncülük etmiştir.

Literatürde örgüt kültürü (organizational culture) ve kurumsal kültür (corporate culture) kavramlarına ilk rastlanan çalışmalar arasında Silverzweig ve Allen'in (1976) *Changing The Corporate Culture* makalesi, Pettigrew'in (1979) *On Studying Organizational Cultures* makalesi, Hofstede'nin (1980) *Culture's Consequences: International Differences In Work-Related Values* adlı kitabı, Schwartz ve Davis'in (1981) *Matching Corporate Culture And Business Strategy* çalışması, Deal ve Kennedy'nin (1982) *Corporate Culture* kitabı, Peters ve Waterman'ın (1982) *In Search of Excellence* adlı çalışması, Schein'in (1985) *Organizational Culture and Leadership* adlı çalışması ile Hampden-Turner'in (1990) *Corporate Culture: From Vicious to Virtuous Circles* çalışması sayılabilecektir.

Ouchi ve Wilkins (1985), o döneme kadar kurumsal kültür üzerine yapılan çalışmaları konu aldıkları makalelerinde, kurumsal kültür çalışmalarında tek bir hakim

görüş ya da yöntem bulunmadığını, yapılan çalışmaların daha ziyade görüş ve yaklaşımlar toplamı gibi görüldüğünü ifade etmektedir.

Pettigrew (1979), örgütsel davranış alanında kurumsal kültürün hayati bir öneme sahip olduğunu vurgulayarak, örgütsel davranışlarda sembollerin önemine dikkat çekmiş; böylece kavramsal olarak kurumsal kültürü ele alan ilk bilimsel makalelerden birini kaleme almıştır.

Ouchi ve Wilkins (1985), kurumsal kültür üzerine yapılan ampirik çalışmaları üç grupta toplamaktadır: 1. Bütüncül Çalışmalar, 2. Semiyotik Çalışmalar, 3. Nicel Çalışmalar. Bunlardan Bütüncül Çalışmalar, bir grubu anlamak için saha çalışması yapmak yerine genellikle arşiv taraması, tarihsel ve diğer belgelerin araştırılması yöntemlerini kullanmaktadır. Araştırmacı, bütüncül yaklaşımda, kültürün içinde ve derinliklerinde katılımcı gözlemci konumunda yer almaktadır (Cameron ve Quinn, 2017: 140). Semiyotik Çalışmalar ise retorik ve linguistik gibi göstergebilim alanlarını araştıran ve antropolojinin yöntemleriyle beslenen yöntemin öne çıktığı çalışmalar olarak görülmektedir. Cameron ve Quinn (2017: 140), bu yaklaşımı metaforik ya da dilsel yaklaşım olarak adlandırmakta ve bu yaklaşımda araştırmacının dedektiflerin parmak izi vb. yollarla kimlik tespitinde yaptığına benzer bir yöntemle çalıştığını belirtmektedir. Nicel Çalışmalar ise, anket ve içerik analizi gibi yöntemlerin kullanılabilirdiği kantitatif ölçümler yapan çalışmalardır. Anketler ve mülakatlar bu yaklaşımın en sık kullanılan yöntemleri arasındadır.

Kurumsal kültüre ilişkin geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinden itibaren ivmelenen çalışmalar bugün hâlen devam etmektedir. Kurumsal kültür, örgütler için önemi tartışmasız bir kavram olmakla birlikte, karmaşık ve sürekli değişen doğası nedeniyle yönetimine ve etkisine ilişkin belirsizlikler ve tartışmalar sürmektedir.

Kurumsal kültürü denetim perspektifinden ele alan bu çalışmada da kurumsal kültür denetimi incelenmeden önce, kurumsal kültür kavramı ve temel özellikleri ile kurumsal kültürün önemine değinilmiş; ayrıca kurumsal kültür yönetimi çerçevesinde kurumsal kültürün ölçülmesi, kurumsal kültür modelleri ve kurumsal kültür boyutları ele alınmıştır.

2.1. KURUMSAL KÜLTÜR KAVRAMI

Kurumsal kültür/örgütsel kültür kavramının anlamını incelemeden önce örgüt ve kültür kavramlarını mercek altına almakta yarar görülmektedir.

Örgüt ve/veya organizasyon kavramı biyolojik, sosyolojik ve antropolojik bakış açılarıyla ele alınabilecektir. Biyolojik bakış açısıyla “*canlı birer varlık*” olarak görülen örgütler ömürlerini sürdürme amacı güderken; antropolojik açıdan örgütler belli kişilikleri ve belli ihtiyaçları olan ve “*tıpkı bir insan gibi bilişsel süreçlere sahip*” yapılar olarak görülmekte; sosyolojik açıdan ise “*küçük birer toplum*” olarak ele alınmaktadır (Şişman, 2014: 25).

Türk Dil Kurumu örgüt kavramını “*Ortak bir amacı veya işi gerçekleştirmek için bir araya gelmiş kurumların veya kişilerin oluşturduğu birlik, teşekkül, teşkilat*” olarak tanımlamakta, kurum kavramı için ise “*Evlilik, aile, ortaklık, mülkiyet gibi köklü bir yapıyı içeren, genellikle devletle ilişkisi olan yapı veya birlik, müessese*” tanımını getirmektedir (www.tdk.gov.tr).

Örgütler, öncelikle ortak bir amacı yerine getirmek üzere toplanmış kurum ya da kişilerden meydana gelmektedir. Kurum içerisindeki bireyleri birbirine bağlayan şey ise ortak hedeftir.

Kültür kavramının etimolojik olarak Latince “yetiştirmek, büyütme” anlamına gelen “cultura” kelimesinden geldiği düşünülmektedir (www.etymonline.com).

Türk Dil Kurumu’nun Güncel Türkçe Sözlüğünde kültür kavramı “*Tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmeye kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü, hars, ekin*” şeklinde tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Bu tanımda kültürün hem maddi hem de manevi değerlerden meydana geldiği ve bu değerlerin gelecek nesillere aktarıldığı unsurları dikkat çekmektedir.

Kültür birçok disiplinin çalışma alanını oluşturan bir kavram olarak, farklı disiplinlerde farklı anlamlar taşıyabilmektedir. Kültür kavramı, bilimsel alanında “*uygarlık*”, beşeri ilimler alanında “*eğitim sürecinin ürünü*”, estetik alanda “*güzel*

sanatlar”, maddi (teknolojik) ve biyolojik alanda ise “*üretme, tarım, ekin, çoğaltma ve yetiştirme*” anlamlarında kullanılabilir (Güvenç, 1979: 98-99).

Kültür araştırmalarında kullanılacak yöntemlerin ve bakış açılarının belirlenmesinde kültürün hangi perspektifle ele alındığının ortaya konması büyük önem taşıyacaktır. Şişman (2014: 13-14), çeşitli disiplinlerin araştırma konusu olan kültür kavramını bilişsel açıdan “*insanı hayvandan ayıran öğrenilmiş alışkanlık ve düşünceler bütünü*”, yapısal açıdan “*birbiriyle ilişkili görüşler, semboller ve davranışlar örüntüsü*”, fonksiyonel açıdan “*insanın içinde yaşadığı çevreye uyum sağlamasında karşılaştığı problemleri çözme biçimi*”, sembolik yönden “*paylaşılan anlamlı semboller sistemi*”, tarihsel yönden “*öncekiler tarafından gelecek kuşaklara aktarılan gelenek ya da sosyal miras*”, davranışsal açıdan “*yaşamda öğrenilen ve paylaşılan insan davranışlarının toplamı*” ve normatif açıdan ise “*insanın nasıl hareket etmesi gerektiğine ilişkin idealler, değerler ve kurallar toplamı*” olarak tanımlanabileceğini belirtmektedir. Kültür kavramı, çok yönlü özelliğiyle bu tanımların hepsini içinde barındırabilen karmaşık bir yapıya sahiptir.

Pettigrew (1979), kültür kavramını belirli bir zamanda belirli bir insan topluluğu tarafından birlikte ve açık bir şekilde kabul edilen anlamlar sistemi olarak betimlemektedir.

Hofstede ve diğerleri (2010: 5) kültür kavramını, bir toplumun diğerlerinden ayırt edilmesini sağlayan düşünce sisteminin zihinsel bir programlaması olarak tanımlamaktadır. Kültür kavramı için “*zihnin yazılımı*” (software of the mind) analogisini kullanarak, her ne kadar insanların davranışları yaratıcı ve beklenmedik olabilseler de, insanların belirli olaylar karşısında verdikleri tepkilerin geçmişleri düşünüldüğünde anlaşılabilir olabileceği ve bu yönüyle bilgisayar programlarına benzeyebileceği ileri sürülmektedir. Kitaba adını veren bu analogide zihinsel program olarak ele alınan kültür, bir bireyin içerisindeki yetiştiği sosyal çevreden ve hayat deneyimi boyunca edindiği tecrübelerden kaynağını alacak ve bu zihinsel programlama ailede başlayacak, okulda, arkadaşları arasında, iş yerinde ve sosyal ortamında devam edecektir. Böylece belirli bir olay karşısında bireyin, kendi çevresindeki birçok kişiyle benzer bir tepki vermesi beklenebilecektir.

Kültür, bir toplumun zaman içerisinde yarattığı ve gelecek nesillere aktarmaya devam ettiği maddi ve manevi değerlerinin bütünü olarak özetlenebilecektir. Dolayısıyla kültür, devamlılık arz eden bir kavram olarak, kartopu gibi üzerine yenilerini koyarak değerler bütünü oluşturmayı sürdürmektedir (Utkucu, 2017: 29). Kültür, nesilden nesle genetik olarak aktarılan bir kalıtım unsuru olmayıp, sonradan öğrenilen ve kazanılan bir unsurdur (Şişman, 2014: 6).

Örgüt, kurum ve kültür kavramlarına yapılan tanımlar çerçevesinde örgüt kültürü/kurumsal kültür kavramı için çeşitli tanımlamalar geliştirilmiştir.

Schwartz ve Davis (1981), kurum kültürünü, kurumdaki çalışanların paylaştığı inanç ve beklentilerden meydana gelen bir kavram olarak tanımlamakta; bu inanç ve beklentilerin de organizasyondaki kişi ve grupların davranışlarını belirleyen normları meydana getirdiğini vurgulamaktadır.

Kilmann (1982), kültür kavramı için “*sosyal bir enerji*” benzetmesini yaparak, bir organizasyonun misyonu, teknolojisi, ödüllendirme sistemleri vb. unsurlarının kültürden farklı olduğunu ve tüm bu unsurların kültürün oluşmasında bir araç olabileceğini, bununla birlikte kültürün bir kez oluşuktan sonra, “*işyerindeki çalışanların tutum ve davranışlarını kontrol eden ayrı bir güç*” haline geldiğini ifade etmektedir.

Deal ve Kennedy (1983), kültür kavramının tanımı gereği anlaşılması zor, soyut, üstü kapalı ve hafife alınan bir kavram olduğunu, bunun yanında her organizasyonun iş yerindeki günlük rutinleri düzenleyen varsayımlar ve üstü kapalı kurallar geliştirdiğini ve bunların da kurumdakiler tarafından genellikle “*burada iş yapma şeklimiz bu*” şeklinde tanımlandığını belirterek, kuruma yeni katılanların da ancak bu kurallara uyum sağladığında gerçekten kurumun bir üyesi olarak kabul gördüğünü ifade etmektedir.

Allaire ve Firsirotu (1984), kurumsal kültürün, “*organizasyon içerisindeki hayatı ve davranışları yorumlayabilmek ve ayrıca organizasyondaki yıkılma, adaptasyon ya da radikal bir değişim süreçlerini anlayabilmek için kullanılabilir güçlü bir araç*” olarak tanımlamakta ve organizasyonların aynı anda hem sosyal varlıklar olduğunu hem de sosyal anlamların yaratıcısı olduğunu vurgulamaktadır.

Hampden-Turner (1990: 12), kurumsal kültür kavramını, bir kurum çalışanlarının tutumları ile davranışlarının dayandığı varsayımlar ve kurumu bir arada tutan değerler bütünü olarak tanımlamaktadır.

Schein (2009: 27), kültür kavramını, bir grubun dışarıya karşı adaptasyonu ve kurum içi entegrasyonu çerçevesinde öğrendiği ve başarılı olduğuna inandığı, bu nedenle gruba yeni katılanlara da en doğru algılama ve düşünme yolu olarak öğrettiği “paylaşılmış ve örtük varsayımlar modeli” olarak ifade etmektedir.

Kotter ve Heskett (1992: 4), kurumsal kültür tanımını yaparken kültür kavramına görünen ve görünmeyen yüzü olarak iki düzeyde yaklaşmaktadır. Daha derin ve görünmeyen düzeyde kültür, “bir grup içerisindeki bireylere paylaşılan ve grup üyeliği değiştiğinde de devam etme eğiliminde olan değerler” olarak tanımlanırken; daha görünen yüzde kültür “bir organizasyonda yeni katılan çalışanların da otomatik olarak izlemeye teşvik edildiği davranış şekilleri” olarak tanımlanmaktadır.

Kurumsal kültür, çalışanların davranış ve tutumlarını belirlemekte; böylece uzun vadede, kurumun ulaşmak istediği noktaya ne şekilde gideceğine dair bir yol haritası sunmaktadır (Utkucu, 2017: 34).

Pett ve Pundmann (2016) kültürü bir örgütün DNA’sı olarak ifade etmektedir.

Vural (2016: 62), “kurum kültürü” kavramı ile “iş tatmini” kavramının birbirine karıştırılmaması gerektiğini, kültür “tanımlayıcı” bir kavram iken, iş tatmininin “değerlendirici” bir kavram olduğunu kaydetmektedir.

Kurumsal kültürü anlamaya ilişkin çalışmalarda en büyük tehlikenin kültürü basitleştirme çabaları olduğuna dikkat çeken Schein (2009: 21), “iş yapma şekli”, “şirketin usul ve adetleri”, “şirket iklimi”, “temel değerler” vb. tanımlamaların kültürü tanımlamaya yeterli olmayacağını, bunların ancak ve ancak kültürün dışavurumlarından ibaret olduğunu vurgulamaktadır.

Şişman (2014: 71), organizasyonlarda insanların, ait oldukları ve içinde yetiştikleri toplumların kültürlerini bu organizasyonlara taşımasının ve dolayısıyla organizasyon içerisinde farklı alt kültürler oluşmasının doğal olduğunu belirtirken, bir yandan da bir örgütteki baskın (üst) kültürün, içerisinde barındırdığı alt kültürlerin “üst üste bir toplama” olmadığı, bunların “bütününi kuşatan ve bu alt kültürleri ortak paydalarda bütünleştiren bir kültür” olarak görülebileceği uyarısında bulunmaktadır.

Dolayısıyla kurumsal kültür, içerisindeki bireylerin tek tek kültürlerinden ve/veya bünyesindeki çeşitli insan gruplarının kültürlerinden daha geniş bir kavram olup, bunların toplamının ötesinde bir hususu ifade etmektedir.

Bircan (2018) kurumsal kültür kavramını, bir örgüt içerisinde hissedarlar ile çalışanlar ve yöneticiler tarafından benimsenen etik ilkeler, kural ve prensipler, normlar, değer yargıları, ahlaki değerler, davranış şekiller ve tutumlarından oluşan geniş bir kavram olarak tanımlamaktadır.

Ertuğrul (2013), örgütsel kültürü, kurum yönetimi ile kurum çalışanlarını betimleyen unsurlar bütünü olarak yorumlamakta; örgütsel kültürün kurumdaki çalışanları bir arada tuttuğunu ve bir arada hareket etme yönünde güdülediğini vurgulamaktadır.

Ekonomik ve finansal hususlara odaklanan finansçı ve akademisyenlerin bir araya getirdiği ABD merkezli The Group of Thirty (G30) kuruluşu, bankacılık sektöründe kültür ve iş ahlakına yönelik yayınladığı bir raporunda, kültürü bireyleri bir kuruma bağlayan bir yapılandırıcıya benzeterek, kurum kültürünün organizasyon içerisinde davranış ve uygulamalar için tutarlı bir çerçeve oluşturduğunu belirtmektedir. Raporda ayrıca, “*kültür, insanların kimse kendilerini izlemiyorken yaptıkları şeylerdir*” ifadesiyle, kültürün başkalarına göstermelik yapılan davranışlardan farkını ortaya koymuştur (G30, 2015: 17).

Schwartz ve Davis (1981), kurum kültürü ile örgüt iklimi kavramları arasındaki farka dikkat çekerek, kurum kültürünün “örgüt iklimi” olmadığını belirtmektedir. İklim kavramı, içinde buldukları organizasyonun işleyişinin nasıl olması gerektiğine dair çalışanların beklentilerini yansıtmakta; bu anlamda çalışanların motivasyonunu artırma amaçlı örgüt iklimi ölçümleme çalışmalarının faydalı olabileceği düşünülmektedir. Kurum kültürü ise bireylerin “ortak” davranış biçimlerini yansıtmaktadır. Örgüt iklimi, çalışanların beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığıyla ilgilenirken; kurumsal kültür bu beklentilerin doğasını araştırmaktadır. Bu anlamda örgüt iklimi ile organizasyondaki mevcut kültür ile çalışanların bireysel değerlerinin birbiriyle uyumluluğu ölçümlenmektedir; çalışanların değerleri mevcut kültür ile uyumlu ise organizasyon içerisindeki iklimin “iyi” olduğu, aksi durumda “zayıf” bir iklim bulunduğu ve dolayısıyla motivasyon sorunları yaşanabileceği

kaydedilmektedir. “Örgüt kültürünün bir yansıması” olarak tanımlanabilecek olan örgüt iklimi, kurum içerisindeki çalışanların örgüt kültürü ile uyumunu ortaya koyan bir kavramdır (Usul ve Düzenli, 2006).

Denison (1996), örgüt kültürü ve örgütsel iklim kavramları arasındaki farka yorumlayıcı bir bakış açısından bakmaktadır. Denison’a göre, yüzeysel bir bakış açısıyla örgüt iklimi ve örgüt kültürünü birbirinden ayırmak oldukça kolay görünmektedir. Belirli bir tarihte belirli bir durumu açıklamaya yönelik olan örgüt iklimi daha “geçici, sübjektif ve manipülasyona açık” bir kavram olarak görülürken; köklerini örgütün tarihinden alan ve kolektif bir varlık gösteren kurumsal kültür, manipülasyonla doğrudan etkilenmeyi hayli zorlaştıracak ölçüde karmaşık bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Buna karşın Denison, tanımlamada iki kavram arasında ayırım yapmak kolay görünse de, tek tek yapılan araştırmalar ele alındığında arada olduğu varsayılan farkın giderek belirsizleştiğine ve örgütsel iklim ile kurumsal kültür literatürlerinin birbirine yaklaştığına dikkat çekmekte; bu nedenle de epistemolojik bir fark arayışından vazgeçilerek, aradaki farkın “fenomenden” ziyade “yorumlanmalarında” aranması gerektiğini savunmaktadır. Böylece doğaları gereği birçok ortak nokta bulunduran bu iki kavram arasındaki farkı bulma çabasının yerini, iki kavramı entegre eden bir yaklaşım elde edilebilecektir.

Kurum kültürü kavramını, bir organizasyon içerisinde günlük davranış biçimlerini etkileyen değerler olarak tanımladığımızda, burada dikkat çekilmesi gereken husus “değerler” kavramından kasıt şirket yönetiminin belirlediği ya da istenen değerler değil, çalışma ortamında bizzat geçerli olan değerler olduğu hususudur (Roth, 2017).

Gizir (2003), örgüt kültürü çalışmalarındaki yöntemsel yaklaşımları ele aldığı çalışmasında, örgütsel kültür literatüründe gerek kuram ve yaklaşım gerekse araştırma temaları bakımından büyük bir çeşitlilik bulunduğunu, ancak genele bakıldığında araştırmaların hiçbirinin kültür kavramını “bütünüyle açıklayamadığını”, ayrıca tamamen kabul ya da reddedilmelerinin de mümkün olmadığını; bu nedenle örgüt kültürünü çalışacak olan araştırmacıların ya kendi yaklaşımını seçmeleri ya da kültür olgusunu bütünüyle ele almak istiyorlarsa eklektik bir yaklaşım izlemeleri gerektiğini vurgulamaktadır.

Buraya kadar yapılan tanımlarda da görülebileceği üzere çalışmalarda “kurumsal kültür” (corporate culture) ya da “örgütsel kültür” (organizational culture) kavramlarının kullanıldığı görülmektedir. Bu iki kavram çoğu kez birbiri yerine kullanılabilir.

Kurumsal kültür ile örgütsel kültür arasındaki kavramsal farka ilişkin görüşlerden biri, örgütsel kültürün kâr amaçlı olsun olmasın tüm kuruluşlar için geçerli bir kavram olduğunu, kurumsal kültür kavramının ise daha çok kâr amaçlı işletmeler için kullanılması gerektiğini savunmaktadır. Buna göre kurumsal kültür kavramının daha çok optimum kârı yakalamaya yönelik iş yapma şekillerine vurgu yaparken, örgütsel kültür kavramı tipik bir kurumsal kültür kadar kâr odaklı olmayabileceği ifade edilmektedir (Feigenbaum, 2017). Bu açıdan kurumsal kültür kavramı kâr amaçlı işletmeler için kullanılırken, örgütsel kültür kavramı daha geniş kapsamlı düşünülmektedir. Bu ayırmda, iki kavram arasında kullanıldıkları kuruma ilişkin bir ayırım yapıldığı görülmektedir.

Bir başka görüş ise örgütsel kültür ve kurumsal kültür arasındaki kavramsal farklılığı, kavramların içerdiği anlam üzerinden açıklamaktadır. Buna göre birden fazla kişinin bir araya geldiği her toplulukta kendiliğinden bir şirket kültürü de oluştuğu; buna karşın kurumsal kültürün rekabetçi bir avantaj sağlamak üzere “bilerek” ve “isteyerek” ortaya konan süreç ve presedürlerin bir kombinasyonu olduğu savunulmaktadır (Levy, 2007). Buna göre her işletmenin bir örgütsel kültürü varken, her işletmenin kurumsal kültürü olmayacağı; kurumsal kültürün belirli bir çabayla oluşturulduğu ortaya konmaktadır.

Kavramsal olarak bazı ayrımlar yapılmasına karşın, kurumsal kültür ve örgütsel kültür kavramlarının ifade ettikleri açısından aralarındaki farkın çok küçük olduğu ve çoğu kez birbiri yerine kullanılabilirliği unutulmamalıdır. IIA Global “organizational culture” kavramını kullanırken, IIA Australia kültür denetimine ilişkin “corporate culture” kavramını kullanmayı tercih etmiş, KPMG de denetim ve güvence hizmetlerinde kültürel öğelerin önemine vurgu yaptığı *Cultural Drivers in Audit and Assurance* modelinde kurumsal kültür kavramını kullanmıştır.

Bu çalışmada, denetim konusu olarak işletmeler tarafından “bilerek” yaratılmaya çalışılan prosedür ve değerler toplamları ele alınacağından “kurumsal

kültür” kavramının kullanımı tercih edilmiştir. Bunun yanında yapılan atıflarda ve gerektiğinde örgüt kültürü kavramı da kullanılmıştır.

2.2. KURUMSAL KÜLTÜRÜN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Kurumsal kültürü ve dolayısıyla kurumsal kültür denetimini daha iyi anlayabilmek için kurumsal kültürün temel özelliklerini ortaya koymakta büyük yarar bulunmaktadır.

Kurumsal kültür kavramı için farklı tanımlar bulunmakla birlikte, bu tanımlara göre kurumsal kültürün genel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Hofstede ve diğerleri, 1990):

- Kurum kültürü bütüncüdür.
- Geçmişle birlikte belirlenir.
- Antropolojik kavramlarla ilişkilidir.
- Sosyal çerçevede inşa edilir.
- Kırılgan bir kavramdır.
- Değiştirilmesi zordur.

Kurumsal kültür bütüncül bir kavramdır. Kurumun tamamının tutum ve davranışlarına hakim olan bir katmanı ifade etmektedir. Organizasyonlar, farklı fonksiyonları yerine getiren birden çok birimden meydana gelse de, bir bütün olarak varlığa sahiptir. Organizasyonların bütüncül özelliklerinde kurum kültürü büyük bir rol oynamaktadır. Birimler arasında entegrasyonun sağlanması için birbirinden bağımsız gibi görünen birimlerin ortak değerler çevresinde hareket etmesi, kurum kültürünün bir ifadesidir.

Kurumsal kültür ayrıca her şeyden önce öğrenilen bir unsurdur. Dolayısıyla bireylerin kurum kültürünü öğrenmesi ve benimsemesi için etkin bir çaba gösterilmesi gerekmektedir. Bu çabaların belirli bir plan ve program dahilinde gerçekleştirilmesi, ideal kurum kültürünün personelce eksiksiz ve doğru bir şekilde benimsenmesini sağlayacaktır.

Kurumsal kültür, organizasyonu oluşturan bireylerin içinde yetiştikleri sosyo-ekonomik çevreden getirdikleri bireysel kültürden tamamen farklı düşünülemez.

Merkezine insanı olan bu kavram, antropolojik kavramlarla da ilişkili olacaktır. Bir kurumun üyeleri, toplumsal kültürden edindiği özellikleri çalıştığı özelliklere taşıyacağından, kurum kültürünü toplumsal kültürden soyutlamak mümkün değildir (Doğan, 2013: 23). Tüm çalışanlar kendi makro çevrelerinde edindikleri kültürü çalıştıkları kuruma taşıyacaklar; böylece karşılıklı etkileşimden doğan kompleks bir kurum kültürünün doğmasına neden olacaklardır. Ayrıca bu durum, farklı toplumlardaki kurumsal kültürlerin birbirine benzer özellikler taşımasındaki esas nedenlerden biridir.

Kurumsal kültür, şirketin yazılı bir anayasası şeklinde yorumlanmamalıdır. Kurum kültürünün içerisine yazılı kural ve düzenlemeler de girebileceği gibi, kurumsal kültür bu yazılı unsurlardan çok daha fazlasıdır. Yazılı kurallar dogmatik bir şekilde kurumlarda herkesin uyması gereken hususları açık ve net bir şekilde ifade eder. Bu kurallara uyulmaması halinde açık bir şekilde belirtilsin ya da belirtilmesin belirli yaptırımlarla karşılaşılacağı kuşkusuzdur. Ancak kurum kültürüne aykırı hareket etmenin kriterini ve dolayısıyla yaptırımını öngörmek zordur. Kurumsal kültür sosyal çevre içerisinde gelişen bir kavramdır; yazılı kurallar gibi bir otorite tarafından öngörülmesi söz konusu değildir. Kurumsal kültür algılanan bir kavramdır. Kurum kültürünü yazılı belge ve söylemlerde aramak yerine, çalışanların algılarında aramak gerekmektedir. Roth (2017), bir organizasyonda hakim olan kültürün, çalışanların algılarında saklı olduğunu vurgulamaktadır. Bu nedenle personelin, hangi davranışın kurum kültürüne ters düşeceği hususunda tereddütte kalmaması için, organizasyonun değerlerini, vizyon ve misyonunu, strateji ve hedeflerini doğru bir şekilde anlaması büyük önem taşımaktadır.

Kurumsal kültürün kırılabilir niteliği şirketlerin bu kavrama daha fazla önem vermelerinin sebepleri arasında yer alacaktır. İnşa etmesi zor olan kurumsal kültür, kontrol edilemeyen arazi olaylarla ciddi hasar alabilecek ölçüde kırılabilir bir özelliğe sahiptir.

Kurumsal kültür bugünden yarına değiştirilebilecek bir özellik değildir. Geçmişten geleceğe taşınan değerler söz konusu olduğundan, kurumsal kültür değişikliklerinin planlı, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla ele alınması ve sabırlı yaklaşılması gerekecektir. Kurum kültürü uzun vadeli ve stratejik bir kavramdır

(Schwartz ve Davis, 1981). Dolayısıyla kurum kültürü kolayca ve kısa sürede değiştirilebilecek bir unsur değildir. Özellikle stratejik kararlarda bazen değişim gerekebilirse de, bu değişimin ancak kurum kültürünü yansıtan belirli öğelerde olabileceği unutulmamalıdır (Kurnaz, 2020: 11).

Örgüt kültürü kavramının isim babalarından sayılan Pettigrew (1979), örgütsel davranış çalışmalarında uzun vadeli süreç yaklaşımına göre, bir organizasyonun ya da herhangi bir sosyal sistemin, ancak ve ancak geçmiş, şimdiki zaman ve geleceği kapsayan sürekli bir sistem olarak ele alındığında faydalı bir şekilde açıklanabileceğini ortaya koymaktadır. Kurum kültürü de bir organizasyonun geçmişten gelip geleceğine uzanan bir süreçtir. Dolayısıyla bir organizasyonu en sağlıklı şekilde açıklayabilmek için kurum kültürüne bakılması gerekecektir.

Kurumsal kültürün bir diğer özelliği de sürekli tekrarlanan davranış kalıplarını ifade etmesidir. Bir kurum içerisindeki bireylerin, belirli olaylar karşısında benzer tutumları sergilemesi zamanla bu tutumun örgütün kültüründe yer edinmesine neden olacaktır. Münferit davranış ve tutumları kurumun kültürüyle bağdaştırmak doğru olmayacaktır. Ancak güçlü bir kurumsal kültüre sahip kurumlarda münferit tutum ve davranışların da hayli sınırlı kalacağı yorumu yanlış olmayacaktır. Kültür zaman içerisinde meydana gelir. Bununla birlikte bir kurum kültüründen bahsedilebilmesi için, benimsenmesine yani kurum yönetimi ve çalışanları tarafından kabul edilmesine ihtiyaç vardır. Üst yönetim tarafından idealize edilen kurumsal kültür, zaman içerisinde çalışanlar tarafından benimsenmediği takdirde “kurum kültürü” olarak değerlendirilemeyecektir.

Kurumsal kültür ayrıca paylaşılabılır niteliktedir. Kültür doğası gereği nesilden nesle aktarılan ve paylaşılan değerlerin oluşturduğu bir bütündür; buna bağlı olarak kurumların kültürleri de bireylerin davranışlarından bir araya gelmekte ve bireyler arasında paylaşılmaktadır.

Kurum kültürünün karmaşık bir yapısı bulunmaktadır. Birçok unsurun ortak etkileşimiyle şekillenen kurumsal kültür, organizasyonlar büyüdükçe daha da karmaşık hale gelebilmektedir. Özellikle örgüt içerisinde farklı departmanlarda farklı kültürler gözlenebilmesi, kurum içerisinde farklı altkültürlerin bulunması, istenen kültürü ortaya konacak kriterlerin net bir şekilde belirlenmemesi/belirlenememesi,

organizasyonların kurum dışında etkileşimde olduğu satıcılar, yatırım ortakları, dış tedarikçileri, bayileri vs. gibi aktörlerin kültürü bozma/değiştirme tehlikesi yaratması gibi faktörler, kurumsal kültürün zaten karmaşık olan yapısını daha da anlaşılması zor hale getirmektedir (Roth, 2017).

Kurum kültürü, çalışanların ve genel olarak kurumun iş ve işlemlerinde kurallara ve yasal düzenlemelere uygun davranması açısından büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte kanun yapıcılarının ve düzenleyici kurumların, kurumların kültürlerine ilişkin düzenleme yapmak ya da kültürlerini denetlemek gibi bir sorumlulukları bulunmamaktadır (G30, 2015: 23). Tek bir ideal kültür tanımlanamayacağından, kurumsal kültür sınırları net bir şekilde çizilebilecek bir unsur değildir. Dolayısıyla kurum içerisinde belirli kurallar belirlenmiş olsa dahi, gri noktaları tamamen kaldırmak mümkün olmayacaktır. Burada kurumsal kültür devreye girerek, çalışanların iş ve işlemlerinde kılavuz alacakları ilke ve davranışları sezebilmelerini sağlamaktadır.

2.3. KURUMSAL KÜLTÜRÜN ÖNEMİ

Kurumsal kültürün organizasyonlar açısından önemi geçtiğimiz yüzyılın özellikle son çeyreğinden itibaren hem akademik çalışmalar hem de sektör bazlı araştırmalarda sıklıkla ortaya konmuştur. Kültürün dinamik ve değişken yapısı ve iş dünyasındaki global çaplı değişimler, kurumsal kültürün önemi, getirebileceği faydalar ve taşıdığı riskler konusunda algıların değişmesine yol açabilmektedir.

2014-2015 tarihleri arasında Kuzey Amerika’da kamu ve özel sektörden 1.900’e yakın üst düzey yöneticiyle derinlemesine görüşme yöntemiyle yapılan bir araştırmada, yöneticilerin %91’i kurumsal kültürü “çok önemli” ve “önemli” sınıfında değerlendirmiş ve %79’luk bir kısmı da firma değerini artıran en önemli beş faktör arasında kurumsal kültürün de yer aldığını ifade etmiştir (Graham ve diğerleri, 2017). Buna karşın yöneticilerden sadece %16’lık ufak bir kısmı, kurum kültürlerinin olması gerektiği yerde bulunduğunu belirtmiştir. Bu sonuç, kurum kültürünün öneminin kabul edilmekle birlikte, hâlen denetlenmesi ve yönetilmesi gerekli bir faktör olarak yeterli itinaı göremediğini ortaya koymaktadır.

Kurumsal kültür bir organizasyon içerisinde tüm departmanları, en alttan en tepeye tüm çalışanları ve hatta tedarikçiler, müşteriler ve kreditorler de dahil olmak üzere kurumun tüm iç ve dış paydaşlarını etkileyen bir unsurdur. Kurum içerisinde ister stratejik olsun ister günlük olsun tüm alınan kararların alt katmanında organizasyonel kültür yer almaktadır. Ouchi (1981), *“bir örgütü karakterize eden amaç ve buna uygun yönetim metoduna ilişkin ortak algıdan doğan birlik hissini”* yönetim felsefesi olarak tanımlayarak, yönetim felsefesi olmayan organizasyonlarda alınacak kararların finansal kavramlar dışında esas aldığı herhangi bir temel bulunamayacağını vurgulamaktadır. Bir organizasyonda alınan her kararın ortak bir temele dayanması arzulanıyorsa, ki ortak bir amaç için çalışan bir organizasyonda bu kaçınılmaz görünüyor, mutlaka bir yönetim felsefesi oluşturulmalıdır. Ouchi'nin tanımladığı bu yönetim felsefesi de kurumsal kültürün temelini oluşturacaktır.

Kurumsal kültür, kurum içerisinde ortak değer ve inanışlar ile davranışları belirleyecek ortak normların bir bütünüdür. Dolayısıyla ortak değer, norm ve inanışlara sahip olmak, bireyler arasında koordinasyon ve dayanışma unsurlarını güçlendirecektir; ayrıca kurum hedeflerinin ve stratejilerinin daha iyi anlaşılmasını sağlayarak bireylerin bu hedefler doğrultusunda hareket etmesine zemin hazırlayacaktır (Yiyit, 2017)

Plamondon (2017), kurumda sağlıklı bir kültür bulunmaması, diğer bir ifadeyle organizasyonda “toksik” bir kurum kültürü bulunması halinde, *“lidere karşı güven kaybına, ortak fikir ve yargılarda hatalara, etik dışı ya da yasa dışı davranışlara, markanın değer kaybetmesine ve/veya itibar zedelenmesine, hisse değerinin azalmasına yol açabileceği”* konusunda uyarılmaktadır.

Kurumsal kültür, çalışanların ve yöneticilerin çalışma ortamında uyması gereken ilkeleri ve davranış tutumlarını belirleyerek, onlara rehberlik etmektedir. Böylece çalışan ve yöneticiler iş ve işlemlerinde kendi çıkarları doğrultusunda çalışmak yerine, organizasyonun çıkarlarını ön planda tutan davranışlar sergilemeye yönelmektedir (Bircan, 2018).

Kurumsal kültür, bir kurumda yapılmak istenen köklü değişimlerde katalizör görevi görebileceği gibi, bu değişikliklerin engellenmesine de yol açabilir. Kurumsal kültürün değerlendirilmesi, organizasyon içerisindeki davranışları belirleyen

normların sağlamliğının değerlendirilmesiyle m¼mk¼n olmaktadır. Dolayısıyla k¼lt¼r, bir organizasyon içerisindeki değişikliklerin istenen etkisini hafifletme ya da değiştirme g¼c¼ne sahip olabilir. Burada en ¼nemli husus, yapılmak istenen değişikliklerin kurum k¼lt¼r¼ne uygun olmasıdır. Aksi takdirde yapılmak istenen değişiklikler başarısızlıkla sonuçlanabilir. K¼lt¼r ve değişiklikler arasında uyum sağlanabilmesi için, ya k¼lt¼r¼n ya da stratejinin değişmesi gerekecektir (Schwartz & Davis, 1981)

Kurumsal k¼lt¼r¼n bir diğer ¼nemli etkisi, kurumun i ve dış paydaşları ile iletişimini kolaylaştırmasıdır (Kurnaz, 2020: 10). Kurum, içindeki ve dışındaki paydaşlarına organizasyon içerisindeki hakim k¼lt¼r unsurları vasıtasıyla gerekli mesajları g¼nderebilmekte ve daha etkin iletişim ağları oluşturabilmektedir.

K¼lt¼r¼n bir organizasyon içerisindeki ¼nemi her fırsatta vurgulanmakla birlikte, k¼lt¼r¼ asıl ¼nemli kılan unsur, organizasyonlarda istenmeyen davranışların en ¼nemli k¼k nedenleri arasında kurumsal k¼lt¼rlerinin zayıf olmasının ve kurumların hem m¼řterilerine hem de itibarlarına ciddi zarar vermesinin anlaşılmasıdır (A. Smith, 2017). İstenmeyen davranışlarla karşılaşıldığında, bir başka ifadeyle kontrollerin sonuç getirmediği, risklerin y¼netilemediđi ve/veya yasal d¼zenlemelerin ihlal edildiği durumlarda bu davranışların k¼k nedeninde k¼lt¼r unsurunun yatıp yatmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir (Plamondon, 2017).

G¼l¼ bir kurumsal k¼lt¼r, hem dolaylı hem de doğrudan bir şekilde organizasyonun rakipleri karşısında bir adım ¼ne çıkmasını sağlayacaktır. Deloitte'in 2016 Global Beşeri Sermaye Trendleri Raporu kapsamında 130'un ¼zerinde ¼lkede 7000'den fazla insan kaynakları ve iş d¼nyasından y¼neticinin katıldığı anketinde, y¼neticilerin %82'si kurumsal k¼lt¼r¼n potansiyel bir rekabetçi avantaj ¼gesi olduğunu belirtmiş; buna karşın katılımcıların sadece %28'si organizasyonlarındaki k¼lt¼r¼ iyi bir şekilde anlayabildiğini belirtmiş, "doğru k¼lt¼r¼" hayata geçirebildiklerini d¼ř¼nen y¼neticilerin sayısı yalnızca %19 oranında kalmıştır (www2.deloitte.com). Hızlı teknolojik gelişim ve k¼reselleřmeyle birlikte rekabetin giderek arttığı bir d¼nyada, işletmelerin g¼l¼ bir kurumsal kimlikle birlikte rekabet avantajı sağlaması tartışmasız b¼y¼k ¼nem taşıyacaktır.

Kurumsal kültürün organizasyonların performansına olumlu katkıları değerlendirilirken, bu katkıların her örgüt için farklılık gösterebileceği unutulmamalıdır. Wilkins ve Ouchi (1983), kendine has özellikler ile ayrı bir kültür geliştirebilen organizasyonların, ancak ve ancak belirli koşullar sağlandığı zaman performanslarında anlamlı bir katkı yaratabileceğini savunmakta ve kültür dışında piyasa ve bürokrasi faktörlerinin de varlığına dikkat çekmektedir.

Kurumsal kültürün, bir organizasyon için olumlu taraflar sağlamanın yanında kimi zaman örgütün hedeflerine ulaşması önünde bir engel de teşkil edebileceği unutulmamalıdır. Bir organizasyon içerisindeki hakim kültür, istenen bir değişime karşı “direnç” de oluşturabilecek, “çatışmalara” neden olabilecek ve böylece performans kaybına neden olabilecektir (Şişman, 2014: 149). Güçlü bir örgüt kültürü, çalışanlar üzerinde baskı oluşturabileceği gibi, özellikle değişime uyum sağlama hususunda engel oluşturabilecektir (Erkmen, 2010: 16). Kurum içerisinde katı bir kültürün hakim olması, değişen koşullara adaptasyonu zorlaştırabilecektir. Ayrıca kurum içerisinde jenerasyon geçişlerinde katı kültürel unsurlar çatışmaları artıracaktır.

Burada güçlü kültüre sahip organizasyonların değişime direneceği gibi bir genellemeye de düşülmemesi gerekmektedir. Esneklik de kültürün boyutları arasında gösterilebilir ve güçlü kültürüne rağmen yüksek adaptasyon özelliğine sahip organizasyonlar bulunabilir. Wilkins ve Ouchi (1983), uygulamalardan ziyade ilkelere odaklanan kültür tiplerinin değişimler karşısında daha yüksek bir adaptasyon gücüne sahip olma eğiliminde olduklarını ifade etmektedir. Dolayısıyla burada kültür yönetiminin ilkelere odaklanması durumunda, belirli davranış kalıplarına sıkışma riskini azaltabileceği sonucu çıkarılabilecektir. Katı kurallar yerine ilke bazlı bir yaklaşım organizasyonların güçlü kültürün yaratacağı değişime direnç riskini azaltacaktır.

2.4. KURUMSAL KÜLTÜR YÖNETİMİ

Kurumsal kültür tanımı gereği karmaşık ve kapsadığı insan grubunu hem etkileyen hem de grubun her bir üyesinden tek tek etkilenen bir kavram olarak, yönetilip yönetilemeyeceği hususunda soru işaretlerine neden olmaktadır.

Kimi araştırmacılar kurumsal kültürü bağımlı veya bağımsız bir değişken olarak ele alıp yönetilebilir bir unsur olarak değerlendirirken; bazı araştırmacılar kültürü herhangi bir değişken olarak görmek yerine “*bir metafor, paradigma teori*” olarak ele almaktadırlar (Şişman, 2014: 122).

Kurumsal kültürün yönetilebilir olduğunu savunan bakış açısı organizasyonların kültürleri ve performansları arasında ilişki bulanabileceği grşndeleyen, kültürün yönetilemez bir unsur olduğunu savunan bakış açısına göre kültürel unsurlarını yöneterek organizasyonun performansını etkilemenin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

Kurumsal kültürün, organizasyonu oluşturan bireylerin getirdiği çeşitli alt kültürlerden oluşan bir konteynir olarak değerlendiren bakış açısına göre, bir kültürün yönetim tarafından yönlendirilmesi, bir başka değişle manipüle edilmesinin mümkün olmadığı savunulmaktadır (Şişman, 2014: 120). Dolayısıyla özellikle örgütsel sembolistlerin savunduğu bu görüş, kurumsal kültürü örgütün başarisını açıklamada etkili bir faktör olarak görmez. Ynetilemez olduğundan, başarının faktörleri arasında da sayılamayacağı savunulur. Kültüre pragmatik bir perspektiften bakan bazı araştırmacılar ise, kültürü performans ve verimliliğin bir unsuru olarak ele alıp, “*değiştirilebileceğini ve yönetilebileceğini*” ne sürmektedir (Şişman, 2014: 122).

Sargut (1985) da, kültürün göreli bir kavram olduğunu ve toplumlar arasında farklılaşmanın kaçınılmaz olduğunu belirterek, örgütsel kültürün zenginleştirilebilmesi için örgüt ve yönetim biçimlerinin bağlarını yerel kültürden tamamen koparmamak gerektiğini, bunun yerine “*i çatışmayı en düşük düzeyde tutan, evrensel öğeleri gözden kaçırmayan sentezler aracılığıyla yaratıcı ve üretici örgüt ve yönetim biçimleri*” oluşturmak gerektiğini vurgulamaktadır.

Örgütsel sembolistler, kültürü araştırmanın en iyi yolunun da olamayacağını belirtmekle birlikte, derinlemesine örnek olay araştırmalarına dayalı nicel araştırmaları ve yöntem olarak genelde gözlem ve görüşmeleri tercih etmektedir (Şişman, 2014: 120).

Kurumsal kültürün yönetilebilir olduğu perspektifinde dahi, bir örgütte kurumsal kültürün nasıl oluşturulacağı konusu tartışmalıdır. Hangi kültür öğelerinin hangi

enstrümanlarla örgüt içerisinde sindirilmesinin sağlanacağı konusu hem karmaşık hem de örgütten örgüte farklılık gösterebilecek bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yaygın bir şekilde öne sürülen “*Ölçümlenebilir olan yönetilebilirdir*” görüşü (CIIA, 2016: 5), örgüt kültürünü ölçümleme yönündeki en temel çıkış noktalarından birini oluşturmaktadır.

Alkin (2020: 24) ekonomiden spora, sanattan eğitime hemen her alanda planlamayı icraatın, icraatı ise ölçmenin izlemekte olduğunu ve ölçemediğimiz hiçbir şeyi yönetebilmenin de mümkün olmadığını vurgulamaktadır.

Wilkerson ve Kellogg (1992), organizasyonlardaki kültürel değişimlerin ölçülebileceğini ve yönetilebileceğini, ancak bu değerlendirmenin başarısının başta belirlenecek ölçütlerin kalitesine ve uygulamasına bağlı olacağını vurgulayarak dört adımlı bir kurumsal kültür yönetimi süreci önermektedir:

- **Beklentilerin Açık Bir Şekilde Ortaya Konması:** Bu adımda beklenen sonuçlar, bu sonuçların ölçümleneceği göstergeler ve ölçütler ve anket türü belirlenir.
- **Verilerin Değerlendirilmesi:** Bu aşamada kullanılan anketlerin güvenilirlik ve geçerlilik testleri yapılmaktadır.
- **Süreç Modellemesi:** Bu aşamada anketten elde edilen veriler ile organizasyonun iş akışı arasındaki ilişkinin ortaya konması gerekmektedir.
- **Anket Türlerinin Belirlenmesi:** Bu aşamada süreç modellemesine göre hangi anket türlerinin (Davranış Anketleri, Ahlak Anketleri, İklim Anketleri, Kültürel Değerlendirme) kullanılacağına karar verilmektedir.

Kurumsal kültürün yönetilebilir olup olmadığına dair her iki bakış açısının da haklı noktalara sahip olması şaşırtıcı değildir. Kurumun bireylerinin yetiştikleri çevrelerinden getirdiği kültürel unsurların ve alt kültürlerin etkileri mutlaka tutum ve davranışlarına yansıtacak ve kurum üst yönetiminin kurumsal kültür üzerinde manipüle edemeyeceği/yönetemeyeceği hususlar kalabilecektir. Ancak üst yönetim, etkin bir kurumsal kültür yönetimi sayesinde organizasyon için öngördüğü “ideal” kurumsal kültürden sapmaları en aza indirebilecek önlemler alabilecektir.

Kurumsal kültür yönetimi süreci ana hatlarıyla dört adımda özetlenebilir.

İlk adım ideal kurumsal kültürün geliştirilmesi aşamasıdır. Kurucu ve/veya değiştirici yönetim öncelikle organizasyonda hakim olmasını istediği ideal kültür öğelerini belirlemelidir. Bu aşamada şirketin kurumsal politikaları, misyonu, vizyonu, fiziksel özellikleri, teknoloji düzeyi vb. araç olarak kullanılabilir. Şişman (2014: 104-106) örgüt kültürü oluşumunu etkileyen faktörleri örgüt dışı çevrenin etkileri ve örgüt içi çevrenin etkileri olarak ikiye ayırmaktadır. Örgüt içerisindeki bireylerin beraberlerinde örgüte taşıdıkları kültürel öğeler örgüt dışı çevrenin etkileri arasında sayılırken; örgütün kuruluşunda egemen olan değerler, özellikle kurucuların ve yöneticilerin taşıdığı değerler, örgütün tarihi, kuruluşuyla ilgili efsaneler, yaşanan krizler vb. de örgüt içi çevrenin etkileri arasında gösterilmektedir. Kurumsal kültür karşılıklı etkileşimle oluşmaktadır. Başlangıçta örgüt kültürünün oluşumuna start verecek olan kurucular vardır. Kurucular, kendi kültür, görüş ve deneyimlerine dayalı bir grup inanç ve varsayımla yola çıkacaklardır (Erkmen, 2010: 33). Bu ilk oluşum sürecinde örgütün kurumsal politikaları (vizyon, misyon, değerler vb.) ile ortaya konacaktır. Bu unsurların net ve açık bir şekilde ortaya konması ve yeterli esnekliğe sahip olması kurumsal kültür oluşumunda kilit önem taşıyacaktır.

İkinci aşama geliştirilen kültürün kurum çalışanlarına transferi aşamasıdır. Burada üst yönetim, gerek eğitim ve oryantasyon etkinlikleri gerekse rol model yöntemleriyle kurumda oluşturmak istediği kültürel yapısı çalışanlara aktarmaya çalışacaktır. Bu aşamalarda kurumun, çalışanlarını ortak değerlerin varlığına inandırması gerekecektir.

Üçüncü aşamada aktarılmak istenen kültürel öğelerin çalışanlarca benimsenmesine yönelik çabalar yer alacaktır. Çalışanların kuruma olan bağlılıklarının artırılması, kültürel öğelerin benimsenmesinde etkili olacaktır. Organizasyon üyelerinin kurumsal öğeleri benimsemelerinin kuruma olan bağlılıklarıyla orantılı olması beklenebilir. Öte yandan kuruma karşı oluşan olumsuz algılar da kurum kültürünün benimsenmesi önünde engel oluşturabilecektir.

Burada psikolojik sözleşme kavramına değinmekte yarar görülmektedir. Psikolojik sözleşme, iş ilişkisinde çalışanın ve organizasyonun yükümlülükleriyle ilgili olarak çalışan tarafından oluşturulan “*zihinsel beklentiler kümesi*” olarak tanımlanabilmektedir (F. Karcıoğlu ve Türker, 2010). İlk kez Argyris (1960)

tarafından işveren/ustabaşı ile çalışan arasında adı konmamış bir sözleşme olarak tanımlanan psikolojik iş sözleşmesi, çalışanların, çalıştıkları kurumlardan beklentilerini anlayabilmek amacı taşımaktadır. Psikolojik sözleşme ihlali, bir başka deyişle, çalışanın kurum tarafından yükümlülüklerin yerine getirilmediği yönündeki bir algısı, tutum ve davranışlarının kurumun aleyhine yönelmesine neden olabilecektir. Kurum içi olaylar bireylerce farklı yorumlanacağından psikolojik sözleşmelere ilişkin algılar da çalışandan çalışana farklılık gösterecektir (Erkutlu, 2017: 29).

Kurumsal kültürün performans üzerindeki etkisi de tartışılan konulardan biridir. Kurum içerisindeki çalışanların gösterdikleri davranış biçimleri, kurumsal kültürün bir yansıması olmakla birlikte *“tek belirleyicisi değildir”* (Erkmen, 2010: 98). Davranışları etkileyen başka iç ve dış unsurlar da bulunmaktadır. Kültür yönetiminin yerleştirilmesi aşamasında çalışanların kültürü benimsemelerini engelleyebilecek faktörlere dikkat edilmesi gerekmektedir. Kültür, performansı doğrudan etkilemek yerine *“motivasyon, iletişim, liderlik ve yönetim tarzı, takım ruhu, katılımçılık, yetkilendirme”* gibi kültürün etkilediği başka süreç ve uygulamalar yoluyla davranışlar üzerinde etkili olabilmektedir (Erkmen, 2010: 99).

Dördüncü aşama ise üst yönetimin oluşturmak istediği ideal kültürün gerçekten geçerli olup olmadığını izleme aşamasıdır. Kurum yönetimi, kurum içerisinde arzulanan kültürün çalışanların davranışlarına yansıyor yansımadığını takip etmeli ve sonucunda istenen ve istenmeyen davranışların karşılığında aksiyonlar belirlemelidir. Kurum içerisinde ideal kültürden sapmaları gözlemleyebilecek mekanizmaların oluşturulması ve feedback sonucu gerekli önlemlerin alınması kültür yönetiminin son aşamasını oluşturmaktadır.

Kurumsal kültür yönetiminin daha açık bir şekilde ortaya konabilmesi için kurumsal kültürün hangi yöntemlerle ölçülebileceği, literatürde önde gelen kurumsal kültür modelleri ve kurumsal kültür boyutları ayrıca ele alınmıştır.

2.4.1. Kurumsal Kültürün Ölçülmesi

Kurumsal kültürün kurumlar için önemi tartışmasız olmakla birlikte, örgüt kültürünün ölçümlenip ölçümlenemeyeceği, ölçümlenmesi halinde hangi araçlar kullanılabileceği sorusu güncelliğini korumaktadır.

Pek çok unsuru içerisinde barındıran kurumsal kültürün inançlar, değerler, norm ve uygulamalar gibi bazı yönleri nicel yöntem ve tekniklerle ölçümlenebilirken, bazı yönlerinin araştırılmasında ise nicel yöntemler yetersiz kalacaktır (Şişman, 2014: 118). Örneğin sembollerin incelenmesi ayrı bir analiz gerektirmekte ve farklı uzmanlık alanlarından ve tekniklerden destek alınmasını zorunlu kılmaktadır. Semboller, “*kişileri, olayları ya da nesnelere çeşitli biçimlerde temsil eden unsurlar*” olarak tanımlandığında (Nazlı, 2016), temsilci bu unsurların incelenmesi için kendilerine has uzmanlık alanlarından yararlanılması gerekecektir.

Kurumlar, organizasyonel hedef ve amaçlarına uygun kurum kültürü karmasını bulduklarında “doğru” örgüt kültürünü sağlamış olacaklardır; doğru kurum kültürü de, kurumsal hedeflere paralel olduğundan kurumun performansını artırmasına yardımcı olacaktır (Pfister, 2009: 33). Kurumların ideal kültürleri ile fiili kültürlerinin birbiriyle uyum derecesinin ortaya konabilmesi için ise, kültür öğelerini ölçümleyebilecek modellere ihtiyaç duyulmaktadır. Örgüt kültürünün mevcut durumunu ölçmenin yanında, gelişim trendleri ve beklentilerinin anlaşılması açısından da kurumsal kültürün değerlendirmeye alınması büyük önem taşımaktadır. Böylece kurumsal kültür yönetimindeki zaafaların ve sorunlu hususların ortaya konması ve yönetim kararlarının daha sağlıklı alınabilmesi sağlanabilecektir. Kurumsal kültürü kontrol altında tutabilecek mekanizmalar yoluyla, bir kontrol konusu olarak ve kârlılık ve sürdürülebilirlik unsuru olarak kurumsal kültürün teşhis edilmesi önemli ve gerekli bir adımdır (Kuznetsova & Kuznetsov, 2017).

Kurumsal kültür ölçümlenirken, organizasyon içerisinde istenilen tutum ve davranışlar ile değerlerin benimsenebilmesi için kültürün nasıl aktarıldığını ve aktarma mekanizmalarının neler olduğunu belirlenmesi ve tanımlanması gerekmektedir (G30, 2015: 17).

Kurum kültürünü bir buzdağına benzeten Rick (2014), örgüt kültürünün görünen kısmının gerçek çapının yalnızca küçük bir bölümü olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla kurum kültürü ölçümlenirken, sadece yüzeyde görünen kısım ile yetinmemek, buzdağının altında kalan ve örgütün hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek sorunlara yol açabilen örtük unsurların ortaya konması büyük önem taşımaktadır.

Kurumsal kültür, temelde yatan varsayım ve değerlerden gözle görünür davranışlara kadar çeşitli katmanlardan oluşan bir kavram olduğundan, kurumsal kültür değerlendirilmesi yapılırken bu katmanlardan hangisine odaklanılacağı sorusu da gündeme gelmektedir. Wilkins (1983), kantitatif çalışmalarda genelde davranışların ölçülmesine yönelik bir eğilim gözlenirse de, insanların davranışlarını anlamlandırabilmek için temelde yatan varsayımların kritik bir öneme sahip olduğunu, bu nedenle kültür çalışmalarında, bir topluluk içerisindeki bireylerin temel varsayımlarına ve yönelimlerine odaklanmak gerektiğini ileri sürmektedir. Trice ve Beyer (1984) de, akademik çalışmaların genellikle somut kültürel formlar üzerine odaklandığı eleştirisi yaparak, kültürel yapıların araştırılmasında tören ve seremoniler üzerinde çalışılması gerektiğini savunmaktadır. Tören ve seremonilerin kültürel formların bütünleşmiş hali olduğunu ileri süren Trice ve Beyer, ayrıca planlı ve özenli hazırlanmış etkinliklerden meydana gelmesi, sosyal etkileşimle ortaya konması, genellikle bir izleyicinin önünde olması ve birçok sosyal sonucu da beraberinde getirmesi sebebiyle, kültür araştırmalarının temelinde yer alması gerektiğini ifade etmektedir.

Kuzenetsova ve Kuznetsov (2017), kurum kültürünü ölçmenin/teşhis etmenin ana unsurunun, optimal limitler için makul kriterlerin belirlenmesi ve mevcut değerler ile optimal değerlerin karşılaştırılması olduğunu belirterek, göstergeler için optimal ya da referans değerlerin şirketin stratejine uyumlu olarak menfaat sahipleri (örneğin yöneticiler, müşteriler, çalışanlar, hissedarlar, yatırımcılar vb.) tarafından belirlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Kurumsal kültürün iç denetim faaliyetleri kapsamında ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusu, kurumsal kültür kavramının doğası gereği zahmetli, zor ve uzun bir süreçtir (Bircan, 2018). Kültür denetiminde içgüdüsel öğelerin zorunlu olarak yer alması, sözcüklerle ifade edilen değerlerin çalışanların eylem ve davranışlarına yansımaları sorunu, raporlamaya ilişkin problemler, kültür denetiminin de bizzat kültürün bir parçası olması, çalışanlar üzerinde yapılacak anket ve görüşmelerin kısıtları vb. etmenler kurumsal kültür denetiminin önündeki güçlüklerden yalnızca birkaçıdır.

Ayrıca kurumsal kültürün ölçümüne dair tüm kurumlar için geçerli somut bir model ya da metodoloji ortaya konması mümkün görünmemektedir. Bu da, her bir örgüt için ayrı bir reçeteye ihtiyaç duyulduğu anlamına gelmektedir.

Kurumsal kültürün araştırılmasını zorlaştıran nedenlerden biri de, her insanın bir kültürün ürünü olmasından ötürü araştırmacının ne kadar nesnel davranırsa da elde ettiği çıktıkları kendi kültürüne göre değerlendirebileceği riskinin ortadan kaldırılamamasıdır (Şişman, 2014: 8).

Kurum kültürünün kontrol üzerindeki etkisi tüm kurum çapında aşikar bir durum olsa bile, kültür temel olarak yorumlamaya dayandığından, kurum kültürünü sistematik bir şekilde ölçümlemek hayli zor görünmektedir (Pfister, 2009: 3).

Wilkins (1983), yöneticilerin kültürel verileri anlayabilmeleri için bireylerin davranışların temelinde yer alan varsayımları anlamlandırabilmeleri ve bunun için de yeterli vakit ve çaba ayırmaları gerektiğini vurgulamakta ve kültür denetiminin aslında net cevaplar bulmaktan ziyade soru sorma şeklinde faydalı olabileceğini de ileri sürmektedir.

Kurum kültürünün ölçülmesine dair en önemli soru, organizasyondaki bireylere yapılan anketler yoluyla kurumsal kültür nicel bir ölçümlemeye tabi tutulabilir mi, yoksa kurumsal kültürü ancak nitel yollarla mı değerlendirebiliriz sorusudur.

Nicel yaklaşımlarda anket ve mülakatlarla yapılan ölçümlerinin uygulaması ve değerlendirmesi kolay olmakla birlikte, bu değerlendirmelerin kurumun derin kültürel değerlerini ortaya koyamayacağı, ancak örgüt iklimi gibi yüzeysel özelliklerini ölçeceği yönünde kaygılar bulunmaktadır (Cameron & Quinn, 2017: 141).

Kurum kültürü, çalışanların beklenti ve inançlarından oluşan kapsamlı, uzun vadeli ve stratejik bir kavramdır. Schwartz ve Davis (1981), anketler yoluyla ölçülen inanç ve değerlerin ancak ve ancak kültürün göstergeleri olabileceğini, bunların kültürün kendisi olmadığını ileri sürmektedir.

Hosftede ve diğerleri (1990), kurumsal kültürü nicel yollarla ölçümlemek amaçlı çalışmalarında üç ana probleme yanıt aramaktadır. İlk olarak, bir katılımcının farklı kurumlarda ankete vereceği yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık gösterip

göstermeyeceği sorusuna yanıt vermek gerekliliğidir. Aynı bireyler farklı kurumlarda dahi olsa aynı yanıtları verecekse, kurumsal kültürü değerlendirmeye yönelik ölçekler sağlıklı sonuçlar vermeyecektir. Fakat kurum değişikliği bireyin ankete vereceği yanıtları değiştiriyorsa, o vakit anketlerin kurum kültürünün ölçümlemesinde anlamlı bulgular sağlayabileceği söylenebilir. İkinci sorunsal, kurumsal kültür ölçümlemesinde kullanılacak boyutların belirlenmesidir. Kullanılacak ölçeklerin kapsamı ve oluşumu sağlıklı bir ölçümleme için kilit önem taşımaktadır. Üçüncü sorunsal ise, farklı organizasyonların kültürleri arasındaki ölçülebilir farklılıkların ne kadarı ele alınan örgütün kendine has özelliklerinden (örneğin geçmişi, kurucusunun kişiliği vb.), ne kadarının organizasyonun kendi niteliklerinden (örneğin organizasyonel yapısı, kontrol sistemleri vb.) kaynaklandığı ve ne ölçüde içinde bulunduğu toplum, sektör ya da iş alanı gibi verili faktörlerle belirlendiği sorusudur. Bir kurumun içinde bulunduğu toplum ve faaliyet gösterdiği sektör, şüphesiz kurum kültürünün oluşmasında etkili olacaktır.

Ölçümlenebilir bir kurum kültüründen bahsedilebilmesi için, kurumun kendine has özelliklerinin örgüt kültürünün şekillenmesinde kayda değer bir etkiye sahip olması gerekecektir. Küreselleşmenin giderek yoğunlaştığı ve iş alanlarının çeşitlendiği günümüz dünyasında, örgütlerin kendilerine has özelliklerinin kurum kültüründe daha fazla etkili olmaya başladığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bugün bazı kurumların içinde buldukları ulusların çok ötesinde anlamlar taşıyabildiği görülmektedir; Apple ya da Google gibi şirketler bugün bunun en iyi örneklerindedir.

Kurum kültürünün ölçümlemesine dair ilk çalışmalardan biri olan Hofstede'nin 1968-1972 dönemini kapsayan ünlü IBM çalışmasında, aynı kurumun birden fazla ülkedeki çalışanları ankete tabi tutulmuştur. Farklı ülkelerdeki bu çalışma IBM'in kurum kültürüne dair ipuçları vermenin yanında; ayrıca birimler arası kıyaslamaya da imkân tanımıştır. IBM çalışmasının yürütüldüğü dönemde kurum kültürü kavramının henüz popülerleşmediğini vurgulayan Hofstede ve diğerleri (1990), örgüt kültürü ölçümlemesi için, farklı ülkelerde tek bir kurumu incelemek yerine aynı ülkede farklı organizasyonları ele almanın gerekli olduğu görüşünden yola çıkarak, Hollanda ve Danimarka'da beşer kurumdan toplam yirmi farklı birimi mercek altına almıştır. Bu çalışmada, öncelikle her düzeyde personel ile 2-3 saat süren kapsamlı röportajlar

(toplamda 180 röportaja ulaşılmıştır) gerçekleştirilmiş ve literatürdeki önceki çalışmalara ve bu röportajlardan elde edilen bilgilere göre 135 soruluk bir ölçek tasarlanmıştır. Son aşamada ise personel gücü, tarihsel geçmişi, yöneticilerinin demografik özellikleri gibi birimlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi amaçlı sorular yanıtlanmıştır. Araştırma sonucunda, anket bulgularının birimler arasında ciddi farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla aynı yerdeki organizasyonlar için kurumsal kültür farklılığının varlığından bahsedilebilecektir.

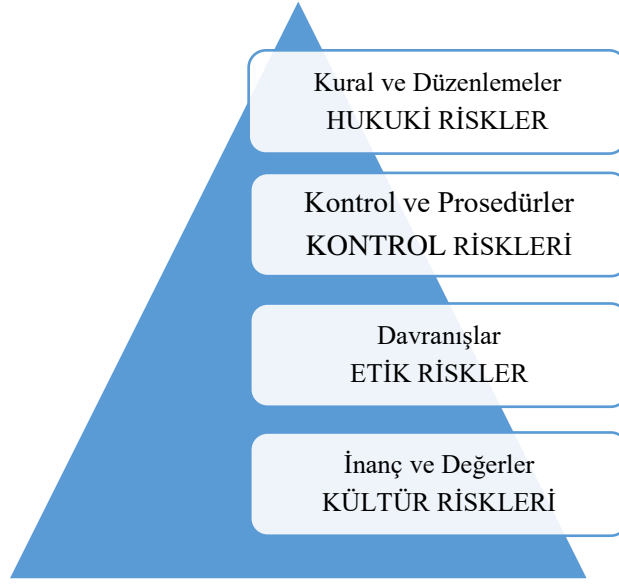
Kurumsal Kültürün ölçümlenmesine ilişkin modellerde bir başka bakış açısı da kurumsal kültür risklerinin ölçülmesi esasına dayanmaktadır.

Kültür riski, bir kurumun değerleri ile çalışanlarının ve/veya yöneticilerinin davranışları ya da kurumun sistemleri arasında uyumsuzluk olduğunda ortaya çıkmaktadır (Deloitte, 2018).

Kurumun değerleri ile çalışanlarının tutum ve davranışları arasında bir uyumsuzluk olup olmadığının, henüz bir kriz çıkmadan önce ortaya konması, kurumların başta itibarı olmak üzere varlıklarında ciddi bir kayıp yaşamasının önüne geçecektir. Çoğu zaman organizasyonlarda net bir kriz yaşanmadığı sürece, kurumsal kültürün denetimi gündeme gelmemekte; ancak bir kriz çıktıktan sonra bu krizin kök nedenleri arasında kültür risklerinin yer aldığı anlaşılmaktadır.

Gebler (2006), hukuk dışı ve/veya etik dışı davranışların gerçekleşme riskinin değerlendirilmesi için dört aşamalı bir analiz önermektedir. İlk aşama olan Hukuki Riskler, yasal düzenlemelerin öngördüğü şartların karşılanmama riskini oluşturmaktadır. Bu riskler karşısında kurum, her bir yasal düzenleme için boşlukları ve olası bir kuraldışılığı ayrı ayrı değerlendirecektir. Kurumun karşı karşıya olduğu risklerin yönetilmesinde ikinci adım hukuki risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik kontrol faaliyetlerinin belirlenmesidir. Burada iç denetim devreye girmektedir. Üçüncü aşama ise davranışları kapsayan Etik risklerden oluşmaktadır. Etik programlar, davranışlara yansımadağı sürece etkisiz kalacaktır. Çalışanların, etik sorunlar ortaya çıktığında nasıl davranmaları gerektiğini bilmeleri büyük önem taşımaktadır. Son aşama ise Kültür Risklerinin ortaya çıktığı aşamadır. Burada esas sorun, çalışanlar etik hususlar karşısında nasıl davranacaklarını bilmelerine rağmen doğru davranış şeklini izleyip izlemeyecekleri sorunudur.

Şekil 5: Etik Dışı Davranışlar Karşısında Riskler



Kaynak: (Gebler, 2006)

Önde gelen denetim şirketlerinden Deloitte, kültür riskinin değerlendirilmesi için önerdiği kültür riski çerçevesinde, kurumsal kültür, çalışan bağlılığı, çalışanların davranışları ve piyasa sinyallerinden oluşan dört temel unsurun değerlendirilmesiyle birlikte, aşağıdaki adımlardan oluşan bir metodoloji önermektedir (Deloitte, 2018):

- Kurumsal kültürün değerlendirilmesi: Bu adımda organizasyon içerisinde işlerin ne şekilde yürüdüğü değerlendirilmektedir.
- Çalışan bağlılığının ölçülmesi: Bu aşamada çalışanların kurum hakkında nasıl hissettikleri değerlendirilmektedir.
- Çalışanların davranışlarının izlenmesi: Bu adımda çalışanların ne yaptığını bakılmaktadır.
- Piyasa sinyallerinin belirlenmesi: Bu adımda, organizasyon hakkında kurum dışında nasıl bir algı olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.
- Kültür riskinin proaktif bir şekilde yönetilmesi: Bu aşamada, ilk dört adımda organizasyonel kültür, çalışan bağlılığı, çalışan davranışları ve piyasa sinyalleri değerlendirildikten sonra, elde edilen bulgulara göre ne tür önlemler alınması gerektiği belirlenmektedir.

- Kültür hakkında güvence verilmesi: Son aşama ise sistemin efektif bir Şekilde iŐleyip iŐlemediĐi konusunda görüş verme aşamasıdır.

2.4.2. Kurumsal Kültür Modelleri

1980’li yıllardan itibaren kurumsal kültür çalışmalarının hızlanmasıyla beraber kurumsal kültür ögeleri ve sınıflandırmaları hususunda pek çok çalışma gerçekleştirilmiş ve birçok da model geliştirilmiştir. Bu alıŐmalar kültürü farklı paradigmalarla da ele alsalar, pek çok çalışmada ortak unsurların kullanıldığı gözlenmektedir.

Kurumsal kültürü belirleyen birçok unsur bulunmaktadır. Üst yönetimin tutumları başta olmak üzere kurumun iş stratejisi, organizasyon yapısı, teşvikler, çalışanların kişisel değerleri ve insan kaynakları uygulamaları gibi birçok faktör örgüt kültürünün Şekillenmesinde etkili olmaktadır (Roth, 2017).

Kurumsal kültürü oluşturan ögeler beş ana başlık altında toplanmaktadır (Şişman, 2014: 3-5):

- **İnançlar:** Varsayımlar ya da sayıltılar olarak da adlandırılan inançlar bir kültür içerisinde paylaşılan ortak görüşleri ifade etmektedir.
- **Değerler:** Bir kültür içerisinde iyi ve doğruyu belirleyen ölçütler olarak tanımlanabilmektedir.
- **Normlar:** Bir kültür içerisinde neyin nasıl yapılması ya da yapılmaması gerektiğini belirleyen, temelini değerlerden alan somut ögelerdir.
- **Semboller:** Bir kültür içerisinde “herhangi bir anlam ifade eden” işaret, renk, davranış Şekli, vb. Çeşitli unsurlardır.
- **Teknoloji:** Kültürün fiziki ve maddi boyutunu oluşturan ögeleridir.

Kilmann (1982), kurum kültürünün özellikle çalışma gruplarındaki normların geliŐiminde kendini göstermekle birlikte, kurum içerisinde anlatılan hikayeler, kurumun gelenekleri, kahramanları, tören ve seremonileri, ayrıca logo, maskot, poster vb. Şekillerde yansıyan sembollerinin de kurumsal kültürü yansıtan ögeler arasında yer aldığını vurgulamaktadır.

Vural (2016: 42-43), kurum kültürünü oluşturan temel öğeleri şu şekilde sıralamaktadır:

- Örgütün tarihi
- Örgütün değer ve inançları
- Örgütü açıklayan hikaye ve mitler
- Örgütün kültürel ağı
- Örgüt içi adetler, gelenekler ve törenler
- Örgütün rol model konumundaki kahramanları

Kurumsal kültürün öğeleri, görünen öğeler ve görünmeyen öğeler olarak iki ana grupta toplanabilecektir. Değerler, varsayımlar ve normlar kurumsal kültürün görünmeyen öğelerini oluştururken; dil, hikâyeler, mitler, semboller, törenler, ayinler, kahramanlar, süper starlar, adetler, sözler, sloganlar, şarkılar vb. ise kurumlarda kültürün görünen öğeleri arasında yer almaktadır (Kurnaz, 2020: 14).

Şişman (2014: 103), kurum içerisinde hakim olan örgütsel ve yönetsel uygulamaların da örgüt kültürünün bir ögesi olarak kabul edildiğini, örgütteki tüm iş ve işlemlerin kültürün dışında düşünülemeyeceğini ve tüm uygulamaların kültürel özellikler ve kültürün etkilerini içerdiğini vurgulamaktadır.

Kurum kültürünün gerek rekabet, gerekse sürdürülebilir büyüme açısından önemini ortaya konmasıyla birlikte, kavramın öğelerinin tespit edilmesi ve adeta DNA'sının anlaşılabilmesi amacıyla çok sayıda çalışma yapılmış ve birçok model geliştirilmiştir.

Organizasyonel kültür kavramı araştırılırken “sınıflandırma” ya da “boyutlandırma” yolları kullanılabilir (Fletcher ve Jones, 1991). Örneğin “bürokratik kültür”, “adhokrasi kültürü”, “Z tipi kültür” gibi örgüt tiplerinin belirtmesi sınıflandırma yolunu kullanırken; örgütün ya da çalışanların performansını etkileyen “iletişim”, “işbirliği”, “koordinasyon” vb. gibi kilit unsurların araştırılması ise boyutlandırma yolunu kullanmaktadır.

Alanındaki ulusal ve uluslararası literatürde geliştirilen çeşitli modellerde kurumsal kültür boyutları ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmamızda bu modellerden yalnızca belli başlı birkaç modele değinilmiştir.

2.4.2.1. Hofstede Kültürel Boyut Teorisi

Hollanda asıllı araştırmacı Hofstede, ilk olarak 1980’de yayınlanan ve 2001 baskısıyla kapsamı genişletilen ünlü eseri *Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related Values* isimli kitabında kültür ve değerler üzerine yaptığı değerlendirmeler ile kültürler arası ilişkilerin dinamiklerine dair önemli ipuçları sunmaktadır (Bašnáková ve diğerleri, 2016). 1954’de Amerikalı sosyolog Alex Inkeles ile psikolog Daniel Levinson toplumların işleyişine ilişkin araştırmalarında otorite ile ilişkiler, birey ve toplum ilişkisi ve bireylerin dışılık ve erillik özellikleri, duyguların ifadesi ve öfke kontrolü de dahil olmak üzere çatışmalarla baş etme yollarını dünya çapında ortak temel sorunlar olarak göstermiş ve bundan yaklaşık yirmi yıl sonra Hofstede dünya çapında elliden fazla ülkede IBM (International Business Machines) şirketinin yerel iştiraklerinin çalışanları üzerinde gerçekleştirilen geniş çaplı araştırmasında Inkeles ve Levinson’un öngördüğüyle örtüşen ampirik sonuçlar elde etmiştir. (Hofstede ve diğerleri, 2010: 30)

Hofstede, 1968 ve 1972 yılları arasında 100.000’den fazla IBM çalışanı üzerine gerçekleştirdiği araştırmada, ilk etapta dört kültürel boyut tespit etmiş ardından beşinci bir boyut daha eklenmiştir. Hofstede’nin kültür boyutları, 1. Güç Mesafesi, 2. Erillik/Dışılık, 3.Bireysellik/Kolektivizm, 4. Belirsizlikten Kaçınma boyutlarından oluşmakta olup (Hofstede ve Bond, 1984); Michael Harris Bond öncülüğünde gerçekleştirilen Çin Değerleri Anketi araştırmasını baz alarak bu dört boyuta Uzun/Kısa Vadeli Yönelim Boyutu adında beşinci bir boyut eklenmiştir (Minkov ve Hofstede, 2012).

Güç Mesafesi (Power Distance)

Güç mesafesi boyutu, kurum ve organizasyonlarda “*daha zayıf olan üyelerin gücün eşitsiz bir şekilde dağıtıldığı görüşünü kabul etme derecesi*” olarak tanımlanmaktadır (Hofstede ve Bond, 1984). Ciddi bir sosyal hiyerarşiye sahip olan, otoriteye bağımlılık derecesinin yüksek olduğu ve toplumsal rollerin açık ve resmi bir şekilde belirlenmiş olduğu toplumlarda yüksek seviyede bir güç mesafesinden bahsedilirken; bağımsızlık ve eşitlik ilkelerinin ağır bastığı ve toplumda tüm sınıfların birbiriyle temas edebildiği toplumlarda düşük bir güç mesafesi bulunduğu kabul edilmektedir.

Erillik / Dişilik Boyutu (Masculinity versus Femininity)

Toplumları eril ve dişil olmak üzere iki ayrı kutup arasında konumlandıran bu kültürel boyut, toplumda hâkim olan değerler üzerinden konumlanmaktadır. Bir toplulukta hâkim değerlerin “başarı, para ve maddi değerler” olması erillik olarak tanımlanırken; toplumda hâkim değerlerin “başkalarına ve hayat kalitesine önem vermek” olması dişilik belirtisi olarak tanımlanmaktadır (Hofstede ve Bond, 1984). Buna göre başarı, kahramanlık, girişkenlik ve başarı karşısında maddi ödül odaklı olmak erilliğe; işbirliği, alçakgönüllülük, hayat kalitesi ve dezavantajlı grupların korunması odaklı olmak ise dişiliğe işaret olarak görülmektedir. Eril bir toplum rekabetçi bir toplum olarak tanımlanmaktadır.

Bireysellik / Kolektivizm Boyutu (Individualism versus Collectivism)

Bireysellik / Kolektivizm boyutu da iki kutup üzerinden tanımlanan bir kültür boyutudur. Çizginin bir ucunda “bireyin sadece kendisi ve yakın çevresiyle ilgilendiği” bireysellik kutbu; diğer uçta ise “bireylerin sadakat karşılığında ait oldukları gruplarda birbirlerini göz ettiği” kolektivizm kutbu yer almaktadır (Hofstede ve Bond, 1984). Bu boyut, bireylerin toplumla kendisini bütünleştirme derecesini göstermektedir. Bireysel odaklı toplumlarda bireyler sadece kendilerinin ya da çok yakın çevrelerinin çıkarları doğrultusunda hareket etme eğilimindeyken; kolektivist odaklı toplumlarda koşulsuz bir sadakat çerçevesinde grup üyelerinin birbirinin çıkarlarını gözetmesi beklenmektedir.

Belirsizlikten Kaçınma Boyutu (Uncertainty Avoidance)

Belirsizlikten kaçınma boyutu, toplumdaki bireylerin belirsizlik karşısında kendisini rahat/rahatsız hissetme derecelerini değerlendirmektedir. Bu boyut bir toplulukta bireylerin “belirsizlik karşısında kendilerine karşı bir tehdit hissetme ve belirsizlikten kaçınmak için kendilerine ait inanç ve kurumlar geliştirme dereceleri” olarak tanımlanmaktadır (Hofstede ve Bond, 1984). Belirsizlikten kaçınma seviyesi yüksek olan toplumlarda katı inanç ve davranış tutumlarına sahip olduğu ve yeni fikirlere karşı hoşgörüsüz olduğu gözlenmektedir.

Uzun / Kısa Vadeli Yönelim Boyutu (Long versus Short-Term Orientation)

Hofstede, 2001 tarihinde yayınlanan *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations* kitabında dört

boyutlu modeline “Uzun – Kısa Vadeli Yönelim Boyutu” olarak beşinci bir boyut eklemiştir (Arrindell, 2003). Bu boyutun temelleri Michael Harris Bond öncülüğünde gerçekleştirilen Çin Değerleri Anketi araştırmasına dayanmakta olup; Minkov ve Hofstede (2012), bu beşinci boyutu Dünya Değerleri Anketi başlıklı araştırmalarına dahil etmiş ve araştırmaları sonucunda, Çin’de ve Batı’da gerçekleştirilen araştırmalarda bu boyut özelinde benzer sonuçlar elde edildiğini ortaya koymuşlardır.

İki kutuplu çizginin bir ucunda yer alan uzun vadeli yönelim, “*sabır ve tasarruf başta olmak üzere geleceğe yönelik erdemleri teşvik ederken*”, diğer uçta yer alan kısa vadeli yönelim ise “*geleneğe saygı, itibarı koruma, sosyal yükümlülükleri yerine getirme de dahil olmak üzere geçmişe ve bugüne ilişkin erdemleri*” teşvik etmektedir (Hofstede ve diğerleri, 2010: 239).

Bu boyut Hofstede’nin modelinde önemli bir yer almakla ve özellikle Doğu Asya ülkeleri ile Afrika/Latin Amerika ülkeleri arasındaki kültürel farklılıkların açıklanmasında kullanılmakla birlikte, Minkov ve diğerleri (2017) bu boyutun “kavramsal olarak problematik” olduğundan hâlen karanlıkta kalan yönleri olduğunu ve ayrıca en fazla 38 ülkede çalışılmış olması sebebiyle daha geniş kapsamlı araştırmalara ihtiyaç duyulduğunu öne sürmektedir.

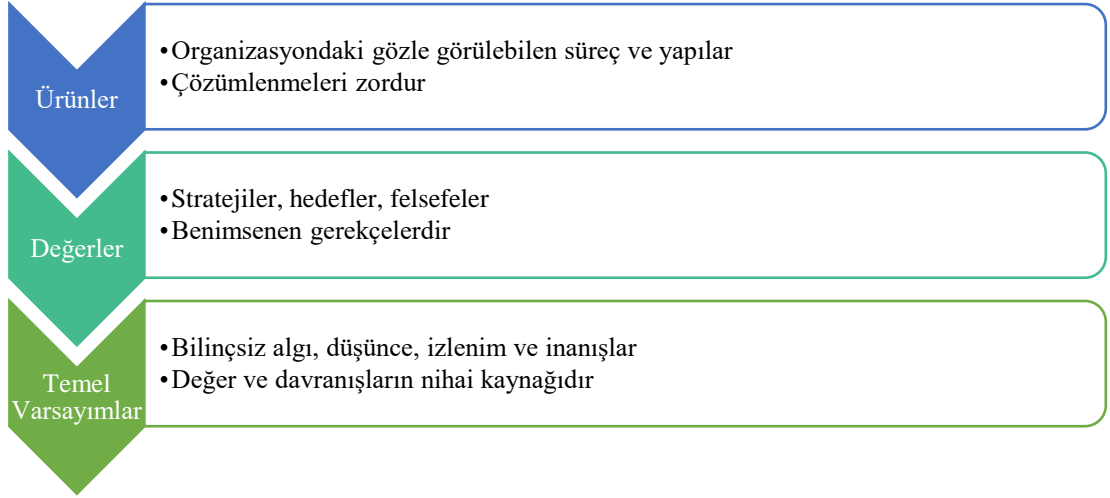
Hofstede’nin modeli genel olarak ülkelerin/toplumların kültürel prototiplerini ortaya çıkarabilmek için tüm dünyada geçerli olabilecek bir model kurmayı hedeflemekte olup, ilk ortaya çıkışından bu yana birçok kurumsal kültür araştırmasında da kullanılmıştır.

2.4.2.2. Schein Örgüt Kültürü Modeli

Schein (1988), yeni katılan üyelerin bir topluluk, kurum ya da grubun değerler sistemini, kurallarını ve öngörülen davranış biçimlerini öğrenme sürecini “*örgütsel sosyalleşme*” şeklinde tanımlamaktadır. Kurumdaki organizasyonel kültürün güçlü olması, bu örgütsel sosyalleşme sürecinin de hızlanmasını ve etkinleşmesini sağlayacaktır.

Kurumsal kültürü anlamanın en iyi yolunun kültürün farklı seviyelerini ortaya koymak olduğunu öne süren Schein (2009: 21), örgüt kültürünü üç farklı seviyede bileşenlere ayırmaktadır:

Şekil 6: Schein Modelinde Kültür Düzeyleri



Kaynak: (Schein H. E., 2009: 21)

Schein, kurumsal kültürün ortaya konması için ürünlerden başlamak üzere temel varsayımlara doğru bir yol izlenmesi gerektiğini savunmaktadır.

İlk seviyede yer alan Ürünler, bir kuruluşta dekor, mimari, kurum içi iklim, çalışanların birbirine ve üçüncü kişilere karşı davranışları gibi gözlemlenebilir unsurlardan oluşmaktadır. Bu unsurlar gözlemci kişide belirli hisler ve düşünceler uyandırabilir; ancak dışarıya vurulan bu ürünlerin derinlerine inmek ve nedenlerini anlamak için bir sonraki aşamalara geçmek gerekmektedir.

İkinci seviye, organizasyonun belirli bir imaj yaratmak üzere sahip olduğu değerler yer almaktadır. Bu seviye, bireylerin davranışlarının nereden kaynaklandığını gösteren unsurlardır.

Üçüncü seviye ise kültürü daha derinlemesine anlamayı sağlamak üzere, organizasyonun geçmişine gidilmesini ve kurucuların/önemli liderlerin değerlerini, inanışlarını ve varsayımlarını masaya yatırmayı öngörmektedir.

Schein'in bu üçlü modeli ile kurumsal kültür teşhis edilirken ele alınabilecek göstergeleri Tablo 5'te özetleyebiliriz.

Tablo 5: Schein'in Kurumsal Kültür Modelinde Göstergeler

Kültür Düzeyi	Göstergeler
Temel Varsayımlar	Kurumun amacı Toplumsal Uyuşma (sosyal sorumluluk, sosyal değerlerin varlığı, kurum imajı) Yasalar Karşısında Konum (yasal sorumluluk, gizlilik) Çalışanların kamu ortaklığı (kurumsal sadakat, çalışanların işe karşı tutumları) Çalışma ortamının kalitesi (yönetim tarzı, çalışanlara karşı bireysel yaklaşım) Sosyal ve psikolojik iklim
Değerler	Şirketin açıkladığı misyonu Kurumsal ilkeler Kurumsal kurallar (toplu iş sözleşmesi, iş kanunu ve düzenlemeleri, mesleki ahlak kuralları, iş tanımları, iş yönergeleri) Ücretlendirme sistemi Çalışan terfileri İnsan kaynakları politikaları
Ürünler	Kurumsal semboller (marka, logo, marş, motto, website, flama) Kurumun tarihçesi, kahramanları, mitler Kurumsal kimlik (iş giysileri, antet, renk, katalog veya kartvizit gibi basılı ürünler) Mimari çevre Kurumsal gelenekler (etkinlikler, şirket ritüelleri) Kurumsal iletişim (kurumsal etiket, kurumsal iletişim dili, meslek argosu, davranış) Kurumun derecesi

Kaynak: (Kuznetsova & Kuznetsov, 2017)

Schein, kurumsal kültürün ölçümlenmesinde üç katlı modelini çalışanlar üzerine çeşitli formlarda uyguladığı anketler yoluyla gerçekleştirmiştir. Bu yöntemin en önemli kısıtı da, elde edilen sonuçların insan faktörüne bağlı olması olarak görülmektedir (Kuznetsova & Kuznetsov, 2017).

Schein'in örgüt kültürü modelinde bilişsel unsurlar ile bu unsurların somut göstergelerini birlikte ele alan çok katmanlı bir yapı kurulduğundan, bilişsel öğeler ile bunların somut yansımaları arasındaki ilişkinin araştırılması gerekmektedir (Erkmen, 2010: 75).

Burada da kurumların, temel varsayımlarla ve değerlerle ortaya konan kurumsal kültür öğelerinin, kurum içerisindeki gerçek davranışlara yansıyor yansımadığını takip etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ideal kültür ile reel kültür arasındaki çelişkilerin varlığı kontrol edilmelidir.

2.4.2.3. Hatch'in Kurumların Kültürel Dinamikleri Modeli

Hatch, (1993), Schein'in "temel varsayımlar, değerler ve ürünler" olarak üç temel unsur üzerine kurduğu örgüt kültürü modelini, sembol ve süreçler de dâhil olmak üzere kurumsal kültürün kabulüne ilişkin unsurları kapsamamakla eleştirmekte ve "sembolik-yorumlayıcı" bir perspektifle Schein'in modelini geliştiren bir model önermeye çalışmaktadır.

Kültürel Dinamikler Modeli olarak adlandırılan bu modelde dört farklı süreç mercek altına alınmaktadır:

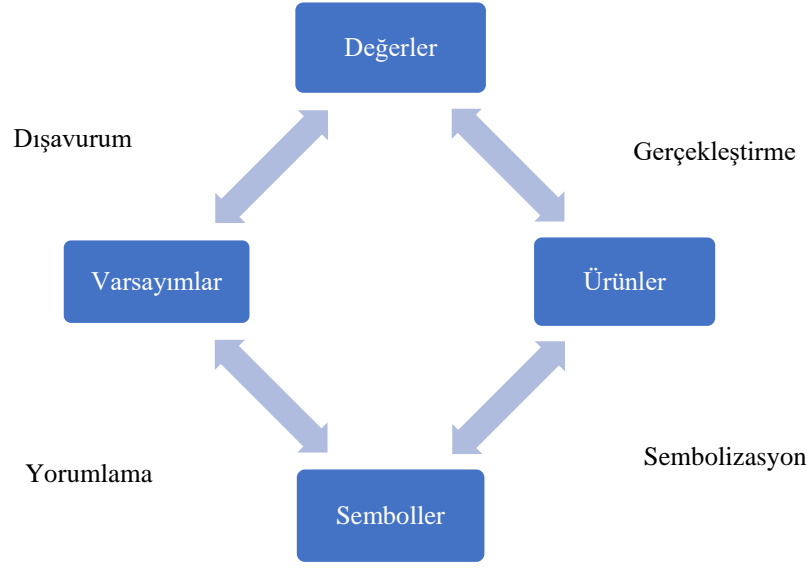
- Dışavurum (Manifestation)
- Gerçekleştirme (Realization)
- Sembolizasyon (Symbolization)
- Yorumlama (Interpretation)

Hatch, örgüt kültürünün bu dört süreç sonucunda oluştuğunu öne sürmektedir. Bu modelde Schein'in modeline "varsayımlar, değerler ve ürünler" olarak sıralanan üç unsuruna "semboller" olarak dördüncü bir unsur eklenmekte ve unsurların kendisine odaklanmak yerine bunlar arasındaki ilişkiye odaklanan bir model ortaya konmaktadır.

Hatch'in unsurlar arasındaki ilişkilere odaklanan kültürel dinamikler modeli Şekil 7'da gösterilmiştir.

Hatch (1993), kültür oluşumunun doğrusal değil, dairesel bir yol izlediğini vurgulamaktadır. Temel unsurlar birbirleriyle çift yönlü etkileşim içerisinde olduğundan, modeli hem sağa doğru hem de sola doğru yorumlamak mümkün olabilmektedir.

Şekil 7: Kültürel Dinamikler Modeli



Kaynak: (Hatch, 1993)

Varsayımlardan başladığında değerler, varsayımların dışavurumudur. Dışavurumlar realizasyon süreciyle ürünlere dönüşmekte; ürünler de sembolizasyon süreciyle sembolleri üretmektedir. Sembollerin yorumlanması döngüyü yeniden varsayımlara taşımaktadır. Varsayımlar, sorgulanmadan kabul edilen öğelerdir. Bunlar değerlere dönüşmekte, değerler ise ürünler ile gerçekleşmektedir.

2.4.2.4. Denison Örgüt Kültürü Modeli

Denison ve Mishra (1995), kurumsal kültürün, “*organizasyonların uyum sürecinin bütünleşik bir parçası*” olarak çalışılabileceğini ve belirli kültür tiplerinin performans ve etkinlik açısından önemli göstergeler olarak kullanılabileceğini öne sürmektedir.

Örgüt kültürünü Dış Odaklılık ve İç Odaklılık olarak iki ayrı eksenle ele alan bu modelde, 1. Adaptasyon Gücü, 2. Misyon, 3. Katılım, 4. Tutarlılık olmak üzere dört temel kavramsal unsur temel alınmaktadır.

Şekil 8: Denison Örgüt Kültürü Modeli



Kaynak: (Denison ve Mishra, 1995)

Model temelde iki ana zıtlık üzerinden şekillenmektedir: Bunlardan ilki iç entegrasyon ve dış adaptasyon arasındaki kontrast; diğeri ise değişim ve stabilite arasındaki kontrasttır.

Bu modelde yatay eksenin üst bölümünde kalan Uyum Yeteneği ve Misyon boyutları kurumun dış koşullara uyum sağlayabilme gücünü ortaya koyarken, yatay eksenin alt bölümünde kalan katılım ve tutarlılık boyutları kurumun kendi bünyesinde ve çalışanlara yönelik uyum kapasitesini göstermektedir (Yahyagil, 2004). Modelin merkezinde İnanç ve varsayımlar yer almaktadır.

Dışa yönelik boyutunun ana unsurlarından olan Uyum Yeteneği organizasyonun çevreden gelen etkileri örgüt içi davranışlara dönüştürebilme gücünü destekleyen değer ve normları ifade etmekte olup değişim, müşteri odaklılık ve örgütsel öğrenme alt boyutlarından oluşmaktadır. Misyon boyutu ise, kültür içerisindeki çalışanların yaptıkları işin nedenlerinin ortaya konmasını ifade etmektedir ve stratejik yönlendirme, temel amaçlar ve vizyon alt boyutlarından meydana gelmektedir (Aygün, 2020: 27-28).

İç entegrasyon boyutunun ana unsurları olan Katılım çalışanların sorumluluğunun artırılması ve sahiplenmesine ilişkin öge olup, yetkilendirme, takım çalışması ve yetenek geliştirme alt boyutlarından meydana gelmektedir. Diğer iç

entegrasyon boyutu olan Tutarlılık ise kontrol ve koordinasyon mekanizmasını ifade etmektedir ve temel değerler, uzlaşma ve koordinasyon alt boyutlarından meydana gelmektedir (Aygün, 2020: 25-26).

Modelde ortaya konan boyutlar ve maddeler kurumsal kültür ile performans yönetimi arasındaki ilişkilerin ortaya konulmasında kullanılmaktadır (Eynullayev ve Özler, 2012).

2.4.2.5. Goffe ve Jones Çift S Küp Modeli

Kurumsal kültürün, örneğin bilanço rakamları gibi görülebilir bir unsur olmamasından ötürü yönetilmesinin aşırı zor olduğunu vurgulayan Goffe ve Jones (1998: 19), adını sosyalleşme ve dayanışma kelimelerinin İngilizce karşılıklarından alan Çift S Küp modeli ile organizasyonlarına bir karakter inşa etmek ve gerektiğinde değiştirmek isteyen organizasyonlar için bir yöntem önerisinde bulunmaktadır.

Goffe ve Jones (1996), kurumsal kültürün iki boyutu üzerine odaklanan bir model önermektedir: 1. Sosyalleşme (Sociability) ve 2. Dayanışma (Solidarity). Bu iki ana eksenin baş harflerinden dolayı bu modeli Çift S Modeli adı verilmektedir. Sosyallik boyutu, örgüt çalışanları arasındaki samimiyete ve arkadaşlığa vurgu yapmaktadır. Bu boyutun temelleri ortak değer, görüş, davranış ve çıkarlardan oluşmakta ve genel olarak yüz yüze ilişkiler sonucu ortaya çıkmaktadır. Sosyallik arttıkça kültür içerisindeki çalışanlar arasında bağlar güçlenmekte ve çalışanların moral seviyesini yukarıda tutmaktadır. Ancak Goffe ve Jones (1998: 26-27), sosyallik boyutunun yükselmesiyle birlikte düşük performans noktalarının tolere edilmesi gibi bir riskin de ortaya çıktığı uyarısında bulunmaktadır. Aşırı sosyalliğin bir başka olumsuz tarafı da, organizasyon içerisinde perde arkalarında bağlantı ve ağların oluşma ve böylece örgüt içi düzeni bozma riski olarak gösterilmektedir.

Dayanışma ise, bir örgütün hızlı ve efektif bir şekilde ortak hedefler peşinde koşabilme çabasını ifade etmektedir. Dayanışma boyutu genel olarak ortak görevler ve ortak hedefler çerçevesinde oluşan karşılıklı ilişkilere dayanmaktadır. Goffe ve Jones (1998: 28), sosyallik boyutu duygusal yöne hitap ederken, dayanışma boyutunun daha çok akla yönelik olduğunu ve çalışanlar arasında, kişilik olarak anlaşmasalar dahi, ortak çıkar ve ortak hedef kavramlarının yaratılabildiğini belirtmektedir. Ancak

aşırı dayanışmanın da organizasyonlarda çalışanlar üzerinde kaldırılması zor baskı yaratabileceği uyarısında bulunmaktadır.

Bu iki eksen çerçevesinde ise dört farklı kültür tanımı yapılmaktadır.

Şekil 9: Çift S Modeli



Kaynak: (Goffee & Jones, 1996)

Goffe ve Jones, sosyallik ve dayanışma eksenlerinde tanımlanan dört kültürün türünün hiçbirini “ideal kültür” olarak tanımlamamaktadır. Yalnızca hem sosyalleşme hem de dayanışma boyutlarının düşük olduğu parçalı kültüre sahip organizasyonlarda yöneticilerin daha fazla zorlanabileceklerini vurgulamaktadırlar.

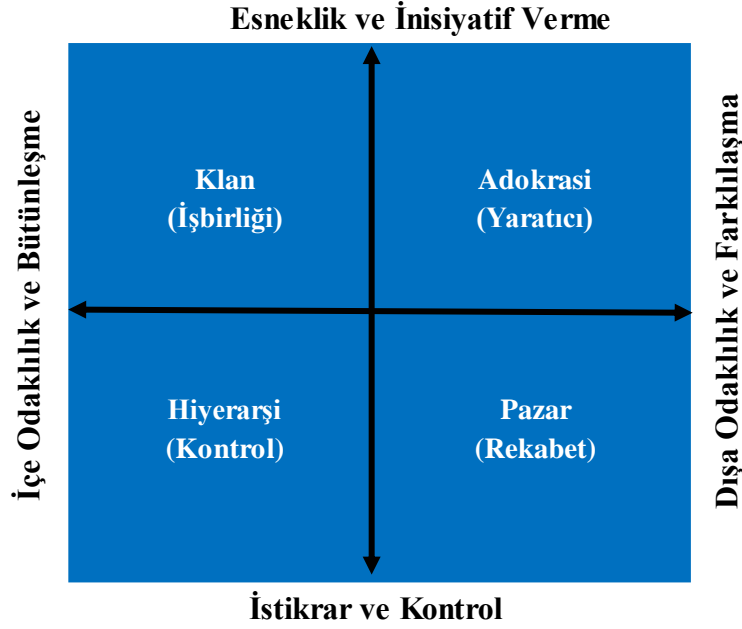
2.4.2.6. Cameron ve Quinn Rekabetçi Değerler Modeli

Kurumsal kültür çalışmalarında en sık kullanılan modellerinden biri Cameron ve Quinn tarafından gerçekleştirilen Rekabetçi Değerler Modelidir.

Cameron ve Quinn (2017: 30), örgüt kültürünün çok geniş kapsamlı olması sebebiyle literatürde örgüt kültürünü açıklamaya yönelik pek çok boyut geliştirildiğini belirterek, Rekabetçi Değerler Modeli'nin daha önce ortaya konmuş olan boyutların çoğunu bütünleştirme gücüne sahip olduğunu ve ayrıca hem öznel hem de deneysel geçerliliğe sahip bulunduğunu öne sürmektedir.

Rekabetçi Değerler Modeli, Esneklik ve İnisiyatif Verme - İstikrar ve Kontrol düşey eksenini ile İçe Odaklılık ve Bütünleşme – Dışa Odaklılık ve Farklılaşma yatay eksenini arasına oturtulan dört farklı kültür türü tanımlamaktadır.

Şekil 10: Rekabetçi Değerler Modeli



Kaynak: (Cameron & Quinn, 2017: 32)

Altı boyutlu Örgüt Kültürü Değerlendirme Ölçeği (ÖKDÖ) ile yapılan ölçümleme sonucunda kurumların modelde çizdikleri paternler ortaya çıkmaktadır. Modelde 1. Baskın Özellikler, 2. Örgütsel Liderlik, 3. İş görenlerin Yönetimi, 4. Örgütsel Bağ, 5. Stratejik Önem ve 6. Başarı Kriteri şeklinde altı boyutlu basit bir değerlendirme yapılmaktadır. Yazarlar, ÖKDÖ'nun daha uzun versiyonlarının da bulunduğunu (24 boyuta kadar çıkabilen), ancak altı boyutluk versiyonun da uzun versiyonlarla kıyaslandığında benzer sonuçlar verdiğinin saptandığını belirtmektedir (Cameron & Quinn, 2017: 22). ÖKDÖ, her bir katılımcıya yüz puanı alternatif cevaplar arasında paylaşmalarının istendiği bir ölçüm aracıdır.

Bu modelde, mevcut kurumsal kültürün ölçülmesi ve arzu edilen kurumsal kültürün ölçülmesi şeklinde iki aşamalı bir yol izlenebilmekte ve arzu edilen ile reel kurumsal kültür paternleri kıyaslanabilmektedir.

Modelin daha iyi anlaşılabilmesi için dört ana kültür türüne kısaca değinmekte yarar görülmektedir.

Hiyerarşi Kültürü

Hiyerarşi Kültürü, diğer adıyla kontrol kültürü, kurum içerisinde kademeler arası hiyerarşinin güçlü olduğu ve bürokrasinin hakim olduğu kültür tipolojisidir. Bu kültür tipinde, çalışanların eylemlerinin kontrol edilmesi ve etkili lider gücü söz konusu olup; kurumların ana hedefleri istikrar, öngörülebilirlik ve verimlilik (Cameron & Quinn, 2017: 34). Kamu kurumları bu tipolojiye verilebilecek en iyi örnekler arasındadır.

Pazar (Rekabet) Kültürü

İç işlerden çok dış işlere odaklanan ve kendisi pazar gibi işleyen kurumların kültür tipolojisi pazar (rekabet) kültürü olarak adlandırılmaktadır. Bu kültürlerde esas hedefleri arasında kârlılık, nihai sonuçlar, piyasa taleplerine dayanıklılık, zorlu başarı hedefleri ve garantili müşteri tabanı sayılmaktadır (Cameron & Quinn, 2017: 35). Rekabete ve pazar liderliğine odaklanan kültür tipolojisidir.

Klan (İşbirliği) Kültürü

Aile tipi örgüt yapısına benzeyen klan (işbirliği) kültür tipolojisinde geniş bir aileye benzeyen bir çalışma ortamı yaratılmaktadır. Bu örgütlerde liderler daha çok akıl hocası, hatta anne-baba gibi algılanmakta, sadakat ve gelenek ağır basmakta, bağlılığa ve takım çalışması ile katılıma önem verilmektedir (Cameron & Quinn, 2017: 39).

Adokrasi (Yaratıcı) Kültür

Yenilikçi ve öncü girişimlerin başarıyı getirdiği varsayımıyla hareket eden Adokrasi (Yaratıcı) Kültür tipolojisinde örgütler, yönetimin ana görevini girişimciliği, yaratıcılığı ve ileri teknolojik faaliyetleri desteklemek olarak kurgulamaktadır (Cameron & Quinn, 2017: 39). Değişen koşullara göre hızlı bir şekilde uyum sağlayabilme ve adaptasyon becerileri ön plana çıkmaktadır. Havacılık ve uzay, yazılım, danışmanlık gibi sektörler bu yaratıcı kültür tiplerinin sıklıkla gözlemlendiği sektörler arasında sayılmaktadır.

Cameron ve Quinn'in modelinde, örgütte hakim kültürün ölçülmesi amaçlanmakta, kurumsal kültürün oluşumuna dair kapsamlı bir açıklama sunulmamaktadır (Kuznetsova & Kuznetsov, 2017). Bu modelde esas olan, kurumun arzu ettiği kültür tipolojisini ne ölçüde karşıladığının gözlemlenebilmesi ve sektörler arası, coğrafi ve tarihsel kıyaslamalar yapılabilmesidir.

2.4.3. Kurumsal Kültür Boyutları

Genel anlamda kültür kavramı ve daha özelden kurumsal kültür kavramı içerisinde birçok boyutu barındıran bir kavramdır. Kurumsal kültürü ölçülebilir bir hale getirebilmek için, içinde barındırdığı alt unsurları değerlendirmek gerekmektedir. Kurumsal kültürün analiz edilmesini kolaylaştırabilmek üzere, geniş ve soyut bir kavram olan kurumsal kültürü daha küçük ve daha somut parçalara ayırmak yardımcı olacaktır.

Kurum kültürünün boyutlarına ilişkin somut bir sıralama yapan Robbins (1991: 45), kurum kültürünün doğasının anlaşılabilmesi için kurumlarda 10 farklı temel unsurun ortaya konması gerektiğini savunmaktadır:

- *Bireysel İnisiyatif*: Çalışanların bağımsızlık derecesidir.
- *Risk Toleransı*: Çalışanların risk almaya ne ölçüde teşvik edildiklerinin göstergesidir.
- *Yön*: Çalışanlara gösterilen açık hedefler ve çalışanlardan beklenen performans derecesidir.
- *Bütünleşme*: Kurum içindeki birimlerin birbirleriyle entegrasyon derecesidir.
- *Yönetim Desteği*: Üstlerden astlara gösterilen destek derecesidir.
- *Kontrol*: Kuruluştaki kurallar ve denetim düzeyini gösterir.
- *Kimlik*: Örgütün kendini tanımlama şeklidir.
- *Ödül Sistemi*: Performansa göre ödüllendirme derecesidir.
- *Fikir Ayrılıklarına Karşı Hoşgörü*: Görüş ayrılıklarının tolere edilme derecesidir.
- *İletişim Modelleri*: Örgüt içinde hiyerarşik iletişim derecesidir.

Gebler (2006), kültür değerlendirmelerinde kullanılacak boyutları sağlıklı bir kültürün belirtileri üzerinden açıklamaya çalışmakta ve sağlıklı bir etik kültüre işaret eden temel faktörleri şu şekilde sıralamaktadır:

- *Çalışanlar, kendi eylemleri ve diğer çalışanların eylemleri için sorumluluk ve hesap verebilirlik duygusunu hisseder.*

- *Çalışanlar herhangi bir tepki kaygısı duymadan görüş ve düşüncelerini açık bir şekilde ifade edebilir.*
- *Yöneticiler, çalışanlardan bekledikleri davranış ve tutumlara kendileri de örnek olur.*
- *Yöneticiler, zor kararları alırken dürüstlüğün önemini vurgular.*
- *Liderler, etik dışı davranışlara yol açabilecek baskı unsurlarının farkındadır.*
- *Liderler, baskı unsurları ortaya çıktığında bu alanların belirlenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması için yol ve yöntemleri belirler.*

Şişman (2014: 127), ise örgüt kültürünün yönetilmesinde etkili olabilecek faktörleri üzerinden ayrıntılı bir sıralama yapmaktadır:

- *Personel seçme süreçleri*
- *Sosyalleşme süreci*
- *Hizmet içi eğitim ve personel geliştirme çalışmaları*
- *Rol modelliği*
- *Karşılıklı iletişim ve bilgilendirme sistemi*
- *Karar süreci ve ölçütleri*
- *Örgütsel yapıda değişiklikler*
- *Örgütsel strateji, politika ve prosedürlerde değişiklikler*
- *Performans değerlendirme ölçütleri ve terfi süreçlerinde değişiklikler*
- *Ödül teşvik sistemleri*
- *Kontrol sistemleri*
- *Fiziksel çevrede yapılacak düzenlemeler*
- *Semboller (dil, hikaye, efsane, tören vb.)*
- *Kriz anındaki tutumlar ve çatışma yönetimi*
- *Zaman yönetimi*
- *İş rotasyonu*

Yiyit (2017), uluslararası literatürden 20 farklı örgüt kültürü modelini incelediği araştırmasında, toplamda 47 farklı örgüt kültürü boyutu tespit edildiğini belirlemiştir.

Bunlar arasında en sık kullanılan boyutlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- *Risk*
- *Bireysel odaklanma*
- *Çevre/çevreye uyum*
- *Değerler*
- *Grup içi iletişim*
- *Otorite-otorite yapısı*
- *Amaçlar*
- *Örgüt yapısı*
- *Denetim/kontrol mekanizması*
- *Yetki*
- *Rekabet*

Kurumsal kültür boyutları belirlenirken, organizasyonların karşılaşılabilecekleri kültür riski türleri üzerinden de boyutlandırma yapılabilecektir. Çalışan tutum ve davranışları ile kurumun değerleri arasındaki uyumsuzluk farklı şekillerde ortaya çıkabilir ve kurumlar açısından farklı riskler barındırabilir. Bu açıdan beş farklı kültür riski türü sayılabilmektedir (Mamut, 2021).

- *Uygunluk Riski:* Kurumun başta yöneticiler olmak üzere çalışanların demografik özellikleri ile müşterileri özelliklerinin benzeşmesi; kurum çalışanlarının görüşlerini rahat bir şekilde açıklayabilme imkânları gibi unsurlar bu risk tanımına girmektedir.
- *Parçalı Yapı Riski:* Kurum içerisinde fazla sayıda alt-kültür olup olmadığının ve bu alt-kültürler arasında bir kopukluk olup olmadığının incelenmesini gerektirmektedir.
- *Ölçek Riski:* Kurumun olabilecek en etkin şekilde çalışıp çalışmadığının ve ekip büyüklüğünün aşırıya kaçıp kaçmadığının değerlendirilmesi bu risk kapsamında yer almaktadır.

- *Yıpranma Riski:* Ekip içerisinde hangi çalışanların yıpranma riskiyle karşı karşıya bulunduğunun belirlenmesi ve bu kişilerin yerini doldurabilecek sağlıklı bir sistem kurulması gerekmektedir.
- *Durağanlık Riski:* Çalışanların yeni fikirler geliştirmeye devam ettiğinden emin olmak gerektiğini ifade eden risk türüdür.

Kültür risklerini farklı şekillerde veya isimlerde gruplandırmak elbette mümkün olabilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken unsur, kurumun kültür riskini göz ardı etmeden sürekli bir şekilde gözetim altında tutması gerekliliğidir.

Kurumsal kültürün ve kültür risklerinin ölçülmesi için çeşitli modeller önerilmektedir. Gelişen iş yapma şekilleri ve değişen ihtiyaçlar bu modellerin güncellenmesi ihtiyacını da kuşkusuz beraberinde getirecektir. Kurumsal kültür yönetiminin denetim altında tutulması bu açıdan önemlidir.

Cameron and Quinn (2017: 140), birçok örgüt kültürünün holograma benzediğini belirterek, “*Hologramın her parçası bir diğerinden farklılaşan özel bilgiler içerir. Fakat aynı zamanda her parça bütünü tekrar oluşturulabileceği ortak bilgiyi de içerir*” yorumunu yapmaktadır. Kültür değerlendirmesinde boyutlandırma yapılırken de bu karşılıklı etkileşimli yapı göz ardı edilmemelidir.

Ayrıca değişen koşullar, kurumlarda kültür kavramının içeriğinin de değişmesine yol açmaktadır. Küreselleşen ve teknolojiyle bütünleşen günümüz dünyasında, örgütün teknolojiyle ilişkisi ve örgütün global ayak izi de kültür unsurları arasında yer almalıdır.

3. KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ

Geçtiğimiz çeyrek yüzyıl içerisinde Enron ve WorldCom gibi global çapta yaşanan şirket skandalları ve ardından 2008’de ABD’li yatırım bankası Lehman Brothers başta olmak üzere yaşanan şirket ve finansal piyasa çöküşleri kurumlardaki iç kontrol sistemlerinin ve iç ve bağımsız denetim çalışmalarının yeteri kadar etkin yürütülemediğini ve hata, hile ve yolsuzlukları öngörmeyi sağlayacak uyarı sistemlerinin oluşturulamadığını göstermiştir. Bu olaylar ile iç kontrol ve kurum kültürü arasında somut bir bağ bulunduğu söylenebilecektir (Pfister, 2009: 1). İşletme skandallarının derinde yatan nedenlerine bakıldığında, Enron örneğinde olduğu gibi çalışanların yeteri kadar bağımsız olmaması veya WorldCom örneğinde olduğu gibi yolsuzluk tutumları gibi kültürel faktörlerin ortaya çıktığı görülmektedir (Ma’ayan ve Carmeli, 2016).

İşletmelerde yaşanan hata, hile veya yolsuzlukların büyük kısmının temellerinde, bu kurumların güçlü ya da başarılı bir kurumsal kültürünün bulunmaması (Bircan, 2018; Roth, 2017; IIA Australia ve diğerleri, 2017; CIIA, 2014) yatmaktadır. Kurumsal kültürdeki bu zayıflıklar kimi zaman üst yönetim anlayışındaki bozulmalardan kimi zaman da bireylerin kurum ilke ve değerlerine aykırı davranışlarından kaynaklanmış olabilmektedir (CIIA, 2016: 5).

İçinde bulunduğumuz yüzyılın başında yolsuzluk ve hile odaklı yaşanan krizler ardından hem kamuoyu nezdinde farkındalığın yükselmesine, hem de düzenleyici kurumların daha sert önlemler almasına neden olmuştur. Buna karşın kurumlarda etik dışı davranışların halen devam ettiği ve özellikle zayıf kültürel ortamların bu tip davranışları besleyebileceği düşünülmektedir. Denetim şirketi Ernst & Young’un Avrupa, Ortadoğu, Hindistan ve Afrika’ya yönelik yaptığı 2017 yolsuzluk anketinin sonuçları, bugünün iş ortamında çalışanlar arasında etik dışı davranışların ve güvensizliğin halen temel karakteristik özellikler olduğunu ve bu durumun özellikle genç jenerasyonlar arasında daha yaygın olduğunu ortaya koymaktadır (Ernst & Young, 2017: 16). Kasım 2016-Ocak 2017 döneminde Avrupa, Ortadoğu ve Afrika

bölgesinde 41 ülkeden 4,100 katılımcı ile yapılan ankette, katılımcıların yaklaşık beşte biri kariyerlerinde ilerlemek için etik dışı uygulamalara yönelebileceğini belirtirken, beşte ikisi ise iş arkadaşlarının kariyerlerinde ilerlemek için etik dışı davranışlara yönelebileceğini ifade etmiştir.

2007/2008 krizinin ardından finansal hizmetler sektörüne ilişkin uluslararası denetim standartlarının güçlenmesi yönünde bir kanı oluşmuş, bunun üzerine Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA) tarafından Temmuz 2013'te finansal hizmetler kodu yayınlanmıştır. Yayınlanan bu kodda, örgütün süreç ve eylemlerinin değerleri, etik kuralları, risk iştahı ve diğer politikalarıyla uyumlu olup olmadığının iç denetim tarafından değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Simpson, 2017). Eylül 2017'de güncellenen bu Finansal Hizmetler Kodu'nun *İç Denetim Kapsamı* başlıklı altıncı maddesinde iç denetim kapsamında yer alması gereken alanlar arasında *Örgütün Risk ve Kontrol Kültürü* başlığı ile şu ifadeler yer almaktadır (CIIA, 2017):

İç Denetim örgütün risk ve kontrol kültürünü de kapsamı içerisine almalıdır. Bu kapsamda örgütün süreçlerinin (örneğin değerlendirme ve ücretlendirme), eylemlerinin (örneğin karar verme), yönetim tarzının ve örgüt çapında gözlenen davranışların kurumun değerleri, etik kuralları, risk iştahı ve politikalarıyla uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

İç denetim ayrıca, tüm yönetim düzeylerinin risk yönetimi ve iç kontrole karşı tutumlarını ve yaklaşımlarını masaya yatırmalı ve değerlendirmelidir. Bu kapsamda, yönetimin bilinen kontrol zaafalarına karşı önlemleri ve yönetimin kontroller üzerindeki düzenli değerlendirmeleri yer almalıdır.

Kurumlarda yaşanan krizlerin çıkış noktasının da, çalışanlardan kaynaklı hata ve hileler ile iletişim eksiklikleri olduğu görüşü bugün kabul edilen bir görüş halini almıştır (Ertuğrul, 2013). Bununla birlikte kültür denetiminin kurumlar arasında yaygınlığı konusunda halen yetersiz kaldığı görülmektedir. Hofstede'nin kültür sınıflandırmasının yer aldığı ülkeler indeksi ile Dünya Bankası tarafından yayımlanan ve Kaufman tarafından derlenen Kurumsal Yolsuzluk/Etik indeksini temel alan ve muhasebe hileleri ile kültür arasındaki ilişkiyi inceleyen bir araştırmada (C.T. Kaya ve Ökten, 2014), Türkiye'ye ait bulgularda, güç aralığı ve belirsizlikten kaçınmanın

yüksek olduğu Türkiye’de hem muhasebe hilelerinin yüksek seviyede olduğu hem de kurumsal yönetim değerlerinin oldukça düşük çıktığı sonucuna varılmıştır.

CIIA (2016), kültür denetiminin kapsamı, uygulamaları, yöntemi ve unsurları gibi hususlarda araştırma yapmak üzere Kasım/Aralık 2015 döneminde iç denetim yöneticileri arasında (922 iç denetim yöneticisinden 220 katılım sağlamıştır) bir anket çalışması gerçekleştirmiş; denetçiler, akademisyenler ve düzenleyiciler gibi iç denetimin diğer aktörleri ile derinlemesine görüşmeler yapmış; üst düzey yöneticiler ve denetim komitesi başkanları ile yuvarlak masa görüşmeleri düzenlemiş; sonuç ve değerlendirmelerini de 2016 tarihli *Organisational Culture: Evolving approaches and embedding and assurance* isimli raporunda açıklamıştır. Bu raporda katılımcıların yaklaşık dörtte birlik bir kısmı kültür denetimine yer vermediğini belirtirken; %20’ye yaklaşan bir kısmı ise kültür denetimi yapmamakla birlikte gelecek sene planlarında kültür denetimine yer verdiklerini bildirmiştir. Katılımcıların yarısından fazlası ise kültür denetimi yaptıklarını belirtmiştir. Bunlardan büyük kısmı kültür denetimini standart iç denetim faaliyetlerinin içerisine yerleştirirken, bir kısmı ise ayrı bir kültür denetimi gerçekleştirdiklerini ifade etmiştir (CIIA, 2016).

Çalışanın ilk iki ana bölümünde iç denetim ve kurumsal kültür konuları ele alınmıştır. Bu bölümde ise iç denetimin amaç ve hedefleri doğrultusunda kurumsal kültür denetimine ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir. Bu kapsamda öncelikle kurumsal kültür ile iç kontrol ilişkisi tartışılacak, kurumsal kültür yönetiminde iç denetimin rolüne yer verilecektir. Ardından iç denetim unsuru olarak kurumsal kültüre yer verilerek kurumsal kültür denetiminin konusu, teknikleri ve başarı faktörleri ele alınacaktır. Son olarak çalışmanın temelini oluşturan kurumsal kültür modeli açıklanacak ve modelin boyutları ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

3.1. KURUMSAL KÜLTÜR VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç denetim Kurumsal kültür ile iç kontrol arasında çift taraflı bir ilişki bulunmaktadır (Pfister, 2009: 3). İç kontrol faaliyetleri, kurumsal kültürden hem etkilenir hem de kurumsal kültürü bizzat etkiler. İç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirme fonksiyonu olan iç denetim kapsamında kurumsal kültür

değerlendirmesi yapıldığında, öncelikle iç kontrol ve kültür arasındaki ilişkinin incelenmesinde yarar görülmektedir.

Etkin bir iç kontrol sağlanabilmesi için, kurum çalışanlarının iç kontrolü ne şekilde yürüttükleri, yani çalışanlar tarafından iç kontrolün günlük çalışmaları sırasında nasıl tasarlandığı, uygulandığı, korunduğu ve izlendiği sorunu büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle kurumsal kültür, iç kontrol açısından büyük önem taşımaktadır (Pfister, 2009: 22).

Ayrıca etkin bir kontrol sistemi sağlanabilmesi için, tüm kurum çalışanlarının aynı anda ve bir bütünlük içerisinde kontrol işlemlerini sürdürmesi önemli olup, iç kontrol faaliyetleri açısından tüm personelde farkındalık yaratılması ve aktif bir şekilde bu sürece katılımlarının sağlanması gerekmektedir (Yurtsever, 2015). Bu noktada kurum kültürü devreye girmektedir. İç kontrolün, kurumsal kültürün içinde benimsenen bir faktör haline gelmesi önem taşımaktadır.

Etkin bir iç kontrol sağlanabilmesi, temel olarak bu kontrolü gerçekleştirecek kurum çalışanlarına bağlıdır (Pfister, 2009: 73). Bir kuruluş, tüm çalışanları tarafından benimsenen sağlam bir organizasyon kültürü oluşturabildiğinde, çalışanların ‘Nasıl davranmalıyım? Ne yapmalıyım? Nasıl giyinmeliyim? Nasıl konuşmalıyım?’ gibi tereddütlere düşmesini önlemiş olacaktır (Utkucu, 2017: 34). Dolayısıyla güçlü bir kurum kültürü, etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması ve sürdürülmesi hususunda çalışanların motivasyonunu artıracak, herhangi bir dış müdahaleye gerek kalmadan iç kontrolün kurum çapında benimsenmesini sağlayacaktır.

Güçlü bir kurumsal kültür, çalışanlar için âdeta yazılı olmayan kurallar sağlamaktadır. Hukuken yasal olsa dahi istenmeyen bir davranış kurumsal kültür içerisinde çalışanlarca benimsenmiş ise, kurum personeli maddi bir yaptırım olmasa dahi bu davranıştan kaçınacaktır. Dolayısıyla kurumsal kültür, iç kontrolün etkin bir aracı olarak görev yapacaktır.

İç kontrol ve kurum kültürü arasındaki ilişkinin temeli, iç kontrol unsurlarından Kontrol Ortamı unsuru üzerinden açıklanabilir. Kontrol çevresinin değerlendirilmesi aynı zamanda kurumsal kültürün işlerliğinin de mercek altına alınması anlamına gelmekte; kurumsal kültüre ilişkin problemler COSO modelinin ilk unsuru olan kontrol çevresinden başlayarak tüm organizasyonu etkileyebilmektedir (Bircan, 2018).

İç kontrolün temel unsuru olarak kabul edilen Kontrol Ortamı, iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine zemin hazırlayan standartlar ile süreç ve yapıların bütününe ifade etmektedir (COSO, 2013).

COSO modelinde kontrol ortamı unsurunun bileşenleri 1. Etik Değerler ve Dürüstlük, 2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler, 3. Personelin Yeterliliği ve Performansı, 4. Yetki Devri olmak üzere dört ana başlık altında belirlenmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü, 2014).

Güner (2010), bir kamu kurumunda kontrol ortamının değerlendirilmesine yönelik geliştirdiği Kontrol Ortamı Değerlendirme Kriterlerinde (KODEK), COSO modelini baz alarak yedi ana başlığı alt başlıklara ayırmak suretiyle 347 kriter belirlemiştir. Bu modelin ana başlıkları 1. Bilgi Akışı ve İletişim, 2. Bilişim Uygulamaları, 3. Etik Değerler, 4. İnsan Kaynakları Yönetimi, 5. Kurumsal Performans Yönetimi, 6. Stratejik Yönetim, 7. Süreç Yönetimidir.

İç kontrol unsurlarından kontrol ortamının bileşenlerinin, kurumsal kültür bileşenleri ile paralellik gösterdiği açık bir şekilde görülmektedir. İç denetim açısından da güçlü bir kontrol ortamı, risklerin azalması, dolayısıyla denetimde zaman ve maliyet açısından tasarruf sağlanması anlamına gelecektir; dolayısıyla güçlü bir kontrol ortamı, etkin bir iç denetimin önünü açan bir faktördür.

İç denetçinin, bir organizasyona ve yürüttüğü faaliyetlere ilişkin riskleri teşhis edebilmesi ve doğru değerlendirebilmesi için, bu organizasyonun kültürünü ve iç kontrol sistemini tam olarak anlaması büyük önem taşımaktadır (Ilie ve Riza, 2018).

Pfister (2009: 54), iç kontrole yönelik COSO, COCO ve Turnbull modellerini, örgüt kültürünün iç kontrol açısından önemini kabul etmelerine karşın, kültürün iç kontrolü nasıl etkilediği ve iç kontrolün de kurum kültürü ne şekilde etkileyebileceği yönünde sistematik bir görüş sunmamakla eleştirmektedir.

Pfister, 2009'da yayımlanan *Etkin Bir İç Kontrol İçin Örgütsel Kültür Yönetimi: Uygulamadan Teoriye* isimli kitabında, iç kontrol ve örgüt kültürü kavramlarının birlikte etkileşimini inceleme altına almaktadır. Bu çalışma, örgüt kültürü ve iç kontrol ilişkisine dair çalışmalar için bir başlangıç noktası olarak görülmektedir (Hartmann, 2011). Yakın dönemde özellikle batı dünyasındaki finansal kuruluşların birbiri ardına yaşadığı çöküşlerle birlikte, bu çöküşlerin iç kontrolle ve kurumsal kültür ile bir

bağlantısı olabileceği sorunsalıyla yola çıkan Pfister, İsviçre ve ABD’de 21 şirketin üst düzey yöneticileriyle gerçekleştirdiği yarı yapılandırılmış anketlerle veri toplama yöntemini seçmiştir. İki aşamalı anket yöntemiyle, ilk aşamada şirketlerin iç kontrol meselelerinin anlaşılmasına dair sorular sorulmuş; ikinci aşamada ise katılımcılardan, başarılı ve başarısız bir kontrol sisteminin nedenlerine ve belirleyicilerine ilişkin görüşlerini belirtmeleri istenmiştir.

Şekil 11: Pfister'in Kontrol ve Kültür Diyagramı



Kaynak: (Pfister, 2009: 162)

Örgütsel kültürü bir kara kutu olarak değerlendiren Pfister, ampirik ve teorik çalışmaları sonucunda, “Etkin Bir Kontrol İçin Kontrol ve Kültür Çerçevesi” oluşturmuştur. Buna göre etkin bir kontrol için gerekli unsurları üçe ayırmıştır: 1. Kapatıcı Unsurlar, 2. Açıcı Unsurlar ve 3. Güçlendirici Unsular. Kapatıcı Unsular çalışanlar açısından net sınır çizen ve organizasyonun kültüründe kabul edilemeyecek tutum ve davranışları belirlerken; Açıcı Unsurlar kontrol faaliyetlerinde çalışanlara belirli ölçüye kadar özgürlük tanımakta ve kültürün gerektiğinde değişikliğe uğrayabilmesinin önünü açmaktadır. Güçlendirici Unsular ise Kapatıcı ve Açıcı Unsurların içeriğini güçlendirerek daha kuvvetli bir kurum kültürü oluşturulmasına hizmet etmektedir. Etkin bir kontrol sistemi için bu unsurların optimal karmasının bulunması gerekmektedir.

Pfister (2009: 178) ayrıca, örgütsel kültürün iç denetim kapsamında güvence ve danışmanlık hizmetleri içerisine daha sistematik bir şekilde entegre edilebilmesi için bir erken uyarı sistemi kurulmasını önermektedir. Böylesi bir sistem, örgütsel kültürün ideal kültür öğelerinden sapması halinde, önceden uyarı verebilecek şekilde

tasarlanacaktır. Ayrıca denetçiler, iç kontrolün kültürel öğelerini sistematik bir şekilde değerlendirme fırsatı bulacaklarından, bu sistem yolsuzluk, hata, hile vb. durumlara karşı etkili bir önleyici olacaktır.

3.2. KURUMSAL KÜLTÜR YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Organizasyon ve yönetim kavramları birbirini tamamlayan unsurlardır. Bir yerde örgütün varlığından söz ediliyorsa, orada yönetimden de söz edilecektir (Şişman, 2014: 23).

Kurumsal kültürün organizasyonların sürdürülebilirliği ve kârlılığı üzerindeki etkisi tartışmasız bir gerçek olarak ortaya çıkarken, kurumsal kültür yönetiminin kim ya da kimlerin sorumluluğunda olduğu sorusu gündeme gelmektedir.

Temel olarak yönetim kurulları ve üst düzey yöneticiler, kurum içerisinde görmek istedikleri değer ve davranışları ortaya koyarak kurum kültürünü tanımlama ve analiz etme sorumluluğunu taşımaktadır (CIIA, 2016: 3).

Bir organizasyonun kurumsal yönetime karşı bakış açısını, müşterileriyle olan ilişkilerini, kurum için önemli olan şeyleri bir başka ifadeyle değerlerini, çalışanlarına karşı tutum ve davranışlarını, olumsuz olaylar karşısındaki tutumunu ve rakiplerine karşı davranışları ile toplum içerisindeki tutumlarını incelemek o organizasyonun kurumsal kültürü hakkında önemli bilgiler verecektir (IIA, 2016b).

Güçlü bir kültür oluşturulmasında ve etik açıdan sağlam bir çerçeve oluşturulmasında yönetim kurulu ve üst yöneticilerin yanında insan kaynakları departmanı ile iç ve bağımsız denetime de sorumluluk düşmektedir (Chartered Accountants Australia New Zealand ve diğerleri, 2017:5).

Organizasyon içerisinde kurumsal kültürün tanımlanması, analiz edilmesi ve belirlenen ilke ve değerlerin organizasyon tarafından benimsenmesi kurum yönetiminin sorumluluğundayken; iç denetim kurumsal kültürün bileşenlerini denetleyebilecek bir yaklaşım geliştirmekle sorumlu olup, böylece kurum yönetiminin sorumluluğunu hafifleten bir görev üstlenmektedir (Bircan, 2018).

Örgüt kültürünün yerleşmesi ve izlenmesi üst yönetimin sorumluluğunda olup; iç denetim de üst yönetimin güvence kaynaklarından biri olarak konumlanmaktadır. İç

denetim biriminin kurum içerisindeki “içerideki yabancı” (inside-outsider) rolü, örgüt kültürüne dair verilecek güvencede önem teşkil edecektir. İçerideki yabancı kavramı, iç denetçinin hem kurum içerisinde yer alması hem de objektif ve tarafsız bir konumda bulunması anlamı taşımaktadır. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus, güvence konusu örgüt kültürü olduğunda klasik denetim konularından farklı olarak örgüt kültürü denetiminde görüş farklılıkları ve gri alanlar olabileceği hususunun hem yönetimce hem de denetim kadrosunca kabul edilmesi gerektiği hususudur (CIIA, 2016: 3).

Kültür yönetimine ilişkin aşağıdaki Tablo 6’da belirtilen görev tanımlarında da görüleceği üzere, iç denetim birimi kurumsal kültürü yönetmekle ya da izlemekle değil, kurumsal kültürün nasıl yönetildiğini ve izlendiğini değerlendirmekle yükümlüdür.

Tablo 6: Kurumsal Kültür Yönetiminde Görev ve Sorumluluklar

Birim	Görev/Sorumluluk
Yönetim Kurulu	Yönetim tarzını ortaya koymaktan ve organizasyonun etik çerçevesini oluşturmaktan sorumludur.
Yönetim Kadrosu	Yönetim kurulu tarafından ortaya konmuş olan ideal kültürün kurum içerisinde yerleşmesinden ve izlenmesinden sorumludur. Kültür açısından liderlik göstermeleri beklenmektedir.
İnsan Kaynakları Departmanı	Organizasyonun etik çerçevesine uygun bir kurumsal kültür sağlamak amacıyla organizasyonel değişim programları düzenlemeleri ve ayrıca işe alım, oryantasyon, eğitim, performans yönetimi, ücretlendirme ve insan kaynakları uygulamalarıyla çalışanların etik çerçeveye uyum göstermesini sağlamaları gerekmektedir.
İç Denetim	Kurumsal kültürün nasıl yönetildiği ve izlendiği hususunu değerlendirmekle sorumlu olup; mevcut kurumsal kültüre ilişkin bağımsız bir görüş sunabilecek bir birimdir.
Bağımsız Denetim	Kurumun mali iş ve işlemlerinin yasal yükümlülüklerle uygunluğunu bağımsız bir gözle değerlendirmekte ve risk yönetimi de dahil olmak üzere kurumsal yönetim ve iç kontrolleri hakkında denetim komitesine değerli ve objektif bir değerlendirme sunabilmektedir.

Kaynak: (Chartered Accountants Australia New Zealand ve diğerleri, 2017, s.5)’den uyarlanmıştır.

IIA’nın (2016c: 11) iç denetim mesleğine ilişkin güncel misyonu “*Temel olarak, iç denetimin misyonu kurumlara risk-temelli ve nesnel güvence, tavsiyeler ve içgörüler*

sunmak suretiyle kurumsal değeri artırmak ve korumaktır” şeklinde tanımlanmaktadır. İç denetim misyonuna içgörü sunulması (providing insights) fonksiyonun da eklenmesi kültür denetimi ile yakından ilişkili görülmektedir (CIIA, 2016: 11). İçgörülerini de içeren bir denetim metodolojisi geliştirebilmek için, denetçilerin örgüt içerisinde hakim olan kültürü doğru bir şekilde anlaması gerektiği vurgulanmaktadır. CIIA'nın bu yaklaşımı, iç denetim misyonunun örtülü de olsa kültür denetimini de içerdęi yorumuna götürebilmektedir.

Kültür denetiminde iç denetimin rolü, örgütün kültür ve değerlerinin risk yapısıyla uyumlu olup olmadığı ve uygulamada örgüt çapında gerçekten var olup olmadığı yönünde yönetim kuruluna bağımsız tavsiye ve güvence vermek olarak özetlenebilmektedir (CIIA, 2016: 12).

Kurumsal kültür denetimi, iç denetimin danışmanlık fonksiyonu kapsamında ele alındığında, iç denetçinin kültür değerlendirmesi yaparken yetki sınırlarının dışına çıkmaması önemlidir. Danışmanlık hizmetlerinde iç denetçinin yönetsel bir sorumluluk altına girmemesi ve sadece denetim sonuçları ile sınırlı kalması esastır (Kurnaz, 2020: 40). Bu açıdan değerlendirildiğinde, kurumsal kültür değerlendirmesi yapan ve elde ettiği bulgu ve değerlendirmeleri yönetime sunan iç denetçinin sorumluluğu burada sona erecek, elde edilen sonuçlar doğrultusunda atılacak adımlar yönetimin sorumluluğunda olacak ve iç denetçiye herhangi bir sorumluluk yüklemeyecektir.

Burada hatırlanması gereken temel unsur iç denetçinin kurum içerisindeki bağımsız pozisyonun getirdiği avantajlardır. Kurum hakkında derinlemesine bir görüş sunabilecek kadar kurumun içinden olmakla birlikte, bağımsız bir birim olarak çıkar gruplarından etkilenme olasılığı da en az olan konum gibi görünmektedir (www.icaew.com).

Bununla birlikte kurumsal kültür yönetiminin sorumluluğu üst yönetimde kalmak üzere, iç denetimin sorumluluğu kurumsal kültür yönetiminin etkinliğini değerlendirmekle ve kurum kültürüne dair görüş bildirmekle sınırlı kalmalıdır.

3.3. İÇ DENETİM UNSURU OLARAK KURUMSAL KÜLTÜR

Literatürde kurumsal kültür denetimine ilişkin çalışmaların oldukça kısıtlı olduğu görülmektedir. İç denetim ve kurum kültürü üzerine yapılan çalışmalar genellikle kurumsal kültürün iç denetim faaliyetleri ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliği üzerindeki etkisini ya da davranışsal denetim bağlamında iç denetçilerin kültürel yapılarının/kültürel kökenlerinin denetim faaliyetlerine etkisini araştırmaya yönelik olup, bu doğrultuda yapılan çalışmalarda önemli bulgular elde edilmiştir.

Bu çalışmada ise kurumsal kültür ile iç denetim arasındaki ilişkiye, kültürün bizzat iç denetimin denetim konusu kapsamına girmesi bakış açısından bakılacaktır.

Kültür denetimi kavramının ilk kullanımlarından birini Alan L. Wilkins gerçekleştirmiştir. Kültür denetimini örgütleri anlamının bir aracı olarak gören Wilkins (1983), kültürü anlamlandırmayı yöneticilerin bir rolü olarak değerlendirmiş ve kültür denetimini *“bir organizasyon içerisindeki gözlemlerden, hikayelerden, dil ve davranış kalıplarına gizlenmiş olan temel varsayımları ortaya çıkarabilme sanatı”* olarak tanımlamıştır.

Dünya çapında muhasebe yolsuzlukları kaynaklı yaşanan skandallar, denetimden geçmiş mali rakamlara güvenerek yatırım yapan yatırımcılar için, iç denetçilere olan güvenin azalmasına yol açmıştır (Satava ve diğerleri, 2006). Dolayısıyla geleneksel iç denetim faaliyetlerinin yetersiz kaldığı görülmüş, organizasyonların tüm paydaşlarının çıkarlarını savunabilmek adına iç denetçilerin daha geniş bir perspektiften denetim yapmaları ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

İşletmelerde hile, hata ve suiistimallerin önlenmesinde klasik denetim testleri gibi geleneksel yöntemler yetersiz kalmakta olup; işe alım sürecinde doğru personelin istihdam edilmesinden başlamak üzere çalışanların hem “pasif takiplerinin” yapılması hem de “proaktif süreçlerin” yönetilmesini kapsayan bir dizi faaliyetle hata, hile ve suiistimalle karşı koruma sağlanabilecektir (Pehlivanlı, 2019: 292). Burada da kültürel faktörler ön plana çıkmaktadır. Kurumsal yapı içerisinde sağlıklı bir kültürel yapı bulunmaması, kurumu hile, hata ve suiistimallere açık hale getirebilecektir. Dolayısıyla iç denetim bu hassas konu üzerine mutlaka eğilmelidir.

Türkiye’de Borsa İstanbul hizmet endeksinde gerçekleştirilen bir araştırmada (Kıymık ve diğerleri, 2015), hileli finansal raporlamaya başvuran şirketler ile örgüt kültürleri arasında bir ilişki bulunup bulunmadığı sorunu incelenmiş ve bazı kültür tipleri açısından hileli finansal raporlamaya başvuran ve başvurmeyan şirketler arasında anlamlı fark tespit edilmiştir. Kurumsal kültür tiplerinin tespitinde Cameron ve Quinn’in Rekabetçi Değerler Modelini esas alan çalışmada klan, hiyerarşi, adhokrasi ve pazar tipi kültür sınıfları arasında, finansal hileli raporlamaya başvuran şirketler ile başvurmeyan şirketler arasında adhokrasi ve pazar kültür tipleri açısından anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür. Hileli finansal raporlamaya başvuran şirketlerin yöneticilerinin organizasyonlarını adhokrasi tipi kültüre kıyasla pazar tipi kültüre daha yakın gördükleri tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, Gray tarafından geliştirilen muhasebe kültür değerleri esas alınarak hileli finansal raporlamaya başvuran şirketlerin muhasebe kültür yapıları arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı da araştırılmış ve sonucunda “gizliliğe karşı şeffaflık” ve “statükoculuğa karşı profesyonellik” muhasebe kültür değerleri bakımından hileli finansal raporlamaya başvuran şirketler ile başvurmeyan şirketler arasındaki farklılığın istatistiksel açıdan anlamlı olduğu görülmüştür. Hileli finansal raporlamaya başvuran şirketlerin gizlilikten yana olduğu ve ayrıca profesyonel mesleki bilgilerini mesleki uygulamalar ve düzenlemelerde kullanma arzularının hileli finansal raporlamaya başvuramayan şirketlere kıyasla daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Kültürel unsurlar organizasyonlar açısından açık bir şekilde risk teşkil edebileceğinden (Plamondon, 2017), bir organizasyonun hedeflerine ulaşmada önüne çıkabilecek engelleri öngörme fonksiyonuna sahip iç denetimin kurumsal kültürü de denetim kapsamı içerisine alması gerekecektir.

Kurumsal kültürün denetlenmesi, iç denetimde denetçilerin perspektifinin ve denetim kapsamının genişletilmesi anlayışının bir parçası olarak doğmuştur. Kültür denetimi, organizasyonlarda iç kontrole entegre bir parça olarak kurumsal kültürün iç denetçilerce ölçülmesi ve izlenmesi esasına dayanmakta olup, kurumsal kültür çalışmalarında iç denetçiye de sorumluluk vermektedir.

İç denetim kapsamına kurum kültürünün de dahil edilmesi, kural bazlı yaklaşım yerine ilke bazlı yaklaşımın bir sonucu olarak yorumlanabilecektir. Sin ve diğerleri

(2015), kural bazlı denetim standartlarında denetim sürecinin “*nispeten tek tip olduğunu, ölçeklendirilemediğini ve bunun sonucunda gereksiz laf kalabalığına*” yol açtığını ifade ederek; buna karşın ilke bazlı denetim standartlarının “*riskin en fazla olduğu alanlara yönlendirilebildiğini, ölçeklendirilebilir olduğunu ve kurumlara göre özelleştirilebildiğini*” vurgulamaktadır. Kültür denetimi de riskin bulunduğu alanların tespitine yönelik ve özelleştirilebilir denetim anlayışının sonuçlarından biridir. Denetçi, sadece kurallara ve yazılı olarak belirlenen sorumluluklarına uymakla yetinmeyecek, ilke bazlı hareket ederek denetlediği kurumun gerçek durumunu ortaya koymak üzere kültürel unsurları da denetim alanlarına dahil edecektir.

Kurumsal kültür denetimi, modern iç denetim türlerinden insan kaynakları departmanı denetimi içerisinde de ele alınabilmektedir. İnsan kaynakları departmanı denetimlerinde ele alınacak süreçler genel olarak “*eğitim yönetimi; seçme ve yerleştirme ve işe alım yönetimi; performans yönetimi; ücret yönetimi; sosyal sorumluluk yönetimi; kurumsal kültür, iletişim ve motivasyon yönetimi; terfi, görev değişikliği ve işten çıkış işlemleri; iyileştirme ve geliştirme projeleri*” olarak sıralanabilir (Pehlivanlı, 2019: 248-249). Kurumsal kültür bizzat denetime tabi tutulacak süreçler arasında yer almasının yanında, insan kaynakları departmanı bünyesinde gerçekleştirilen diğer süreçlerin de kurumsal kültürü oluşturan öğeler arasında yer aldığı dikkat çekmektedir.

Kurumsal kültür, bir organizasyondaki bireylerin tutumlarına yansıyan davranışlar ve değerler bütünüdür. Üst yöneticilerin karar verirken yaptıkları tercihler, kendi değerlerine, inançlarına ve normlarına ilişkin görüşlerini de yansıttığından, kurumsal kültürün sürekli bir şekilde kendini yeniden ifade etmesini ve organizasyon çapında beklenen davranış ve tutumların güçlenmesini sağlayan unsur da, üst yöneticilerin yaptıkları bu tercihler olacaktır (Schwartz ve Davis, 1981). Üst yönetimin verdiği kararların ne ölçüde etkin olduğunu ve kurumun hedeflerine ulaşma yolunda ortaya çıkabilecek engelleri belirleme adına kurum kültürünün aktif bir şekilde denetlenmesi ve sonuçlarının raporlanması hem üst yönetime hem de orta ve alt kademe yöneticilere alınması gereken önlemler adına yol gösterici olacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere iç denetimin iki temel fonksiyonu bulunmaktadır: 1. Güvence hizmetleri, 2. Danışmanlık hizmetleri. Güvence hizmetleri kapsamında

kurum kültürüne ilişkin olarak temelde iki ayrı güvenceyi vermesi beklenebilecektir. Bunlardan biri yönetimce ortaya konan kültürün örgüt çapında gerçekten uygulamaya konduğunun, geçerli olduğunun güvencesiyken; ikincisi ise ortaya konan kontrol çerçevesinin sağlamlığı konusunda güvence verilmesidir (CIIA, 2016: 5). Danışmanlık hizmetleri kapsamında da iç denetim örgüt kültürünün kurum içerisinde benimsenmesi hususunda yönetim kuruluna organize tavsiyelerde bulunabilecektir.

İç denetim, arzu edilen kurumsal kültürün istenen şekilde uygulamaya konulup konulmadığının değerlendirilmesinde, yani yazılı politika, prosedür ve etik ilkelerde belirtilen kurumsal kültürün organizasyondaki çalışanların davranış ve tutumlarına yansıyor yansımadığının ortaya konması ihtiyacına karşılık üzere görev yapacaktır (Bircan, 2018).

Finansal, operasyonel ya da itibar riskleri mercek altına alındığında, çoğu zaman bu risklerin ana sebeplerinin tutum ve davranışları etkileyen insan faktörü (bir diğer deyişle soft kontroller) olduğu görülmektedir. Bir organizasyon içerisindeki süreçlerin, risklerin ve genel olarak kontrol ortamının doğru bir şekilde anlaşılması ve raporlanmasında da denetim ve güvence hizmetlerinin önemli bir rolü olduğu inkar edilemeyecektir (KPMG, 2018).

Bir kuruluşun etkin ve verimli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi ve hedeflerine ulaşabilmesi için, çalışanların ve yöneticilerin sadece yazılı olan kurallara uymakla yetinemeyeceği ortadadır. Kuraldışı davranış ve tutumlardan sakınmanın yanında, kuruluşu hedeflerine taşıyacak değerlere uygun davranmak büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan ACCA (2017), kültürün temel olarak kurumun yazılı politika ve prosedürlerinde “yazılı olduğu için değil”, “yapılması gereken doğru şey olduğu için” doğru şeyi yapmak anlamına geldiğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla kurumun çalışanlarından yazılı olsun ya da olmasın kurumun değerlerini içselleştirmeleri ve bunu tüm tutum ve davranışlarına yansıtılmaları beklenmelidir. Kurum içerisinde her bir olay karşısında alınacak kararları ve/veya tutum ve davranışları tek tek belirlemek olanaksız olmakla birlikte, temel değerlerin yansıtıldığı bir ekip tüm olaylar karşısında kurumun kendisinden bekleyeceği kararı ve/veya tutum ve davranışı göstermeye azami şekilde yaklaşacaktır.

Tüm bunlar göz önüne alındığında ilke bazlı iç denetim yaklaşımı çerçevesinde, kurumun iç denetim faaliyetleri kapsamında kurumsal kültür denetimi de yapması gerekmektedir. Aksi halde iç denetim faaliyetleri, organizasyonlarda hata, hile ve yolsuzlukların kök nedenleri arasında yatan temel kültür risklerini görmezden gelmiş olacaktır. İlerleyen bölümlerde iç denetim perspektifinden kurumsal kültür denetiminin konusu, teknikleri ve başarı faktörleri ele alınacaktır.

3.3.1. Kurumsal Kültür Denetiminin Konusu

Kurumsal kültür denetiminin yapılabilmesi için öncelikle bu denetimin kapsamının belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Kültürün temel kaynağının insan olduğu (Doğan, 2013: 3) göz önüne tutulduğunda, kültür denetiminin kapsamı da insan odaklı olacaktır.

Günümüzde işletmelerin en önemli varlıklarının beşeri sermayeleri olduğu görüşü yaygın bir şekilde kabul görmektedir. Çalışanların davranışlarını şekillendiren ise kurum kültürüdür. Dolayısıyla kurumsal kültür, kurumun en değerli varlığından ne şekilde yararlanacağına temelini oluşturmaktadır. Kurumsal kültür denetimi de çalışanların fiili algı, tutum ve davranışları ile arzulanan kültür öğelerinin birbirini karşılayıp karşılamadığını sorgulayacaktır.

Kültür denetimi, organizasyonun hangi kültür sınıfına girdiğini araştırabileceği gibi, organizasyonun bireysel ya da toplu performansını etkileyebilecek önemli unsurlara göre boyutlandırılmalı bir yol da izleyebilir ve iş yükü algısı, rollerin açık bir şekilde belirlenmesi, karşılıklı ilişkiler, takım çalışması, bağlılık, ahlak, kariyer gelişimi vb. unsurlar farklı boyutlar olarak ele alınabilir (Fletcher ve Jones, 1991).

Kurumsal kültür denetiminin ana hedefi, kurumda sağlıklı bir kültür bulunup bulunmadığının ve sağlıklı bir kültür oluşumunu engelleyebilecek faktörlerin tespit edilmesidir. Üzerinde ayrıca çalışılmış olmasından bağımsız olarak tüm organizasyonların bir “kurum kültürü” bulunmaktadır. İç denetimin buradaki amacı kurumda “sağlıklı” bir kültür mü, yoksa “toksik” bir kurum kültürü mü bulunduğunu tespit edebilmektir.

Toksik bir kültür, bir organizasyonda arzu edilen iş yapma şekli ile gerçekte ortaya çıkan iş yapma şekli arasında farklılığın bulunması şeklinde tanımlanabilecektir (bakınız Şekil 12).

Şekil 12: Toksik Kurum Kültürü Şeması



Kaynak: (Plamondon, 2017)

Toksik kurum kültürünün tespit edilebilmesi için, öncelikle organizasyonda istenen, arzu edilen kültür unsurlarının ortaya konması gerekecektir. Ardından her bir unsur için organizasyondaki reel durumun tespitinin yapılarak aradaki farkın ortaya konması, kurumda sağlıklı mı yoksa toksik bir kültür mü bulunduğunu ortaya çıkaracaktır.

Kültür doğası gereği çok yönlü ve karmaşık bir kavram olması sebebiyle, kültür denetimi yapılırken öncelikle kültürün öğelerini belirlemek ve gerektiğinde bu öğeleri de alt başlıklara bölmek gerekebilecektir.

Çalışmanın ana başlıklarından olan kurumsal kültür bölümünde açıklanan kültür modelleri kültür denetiminde kullanılacak modellere kılavuz olabilecektir.

Kültür denetiminin öncülerinden sayılabilecek ilk araştırmalardan biri Kilmann ve Saxton tarafından geliştirilen ve ideal kültür ile reel kültür arasındaki farkın ölçülmesini hedefleyen ve kültürel normlar üzerine odaklanan Kilman-Saxton Kültür Açığı Anketi araştırmasıdır. Kültürel normlar, davranışları şekillendiren yazılı olmayan kurallar şeklinde tanımlanabilir (Kilmann, 1982). Kilman-Saxton modeli dört boyuttan oluşmaktadır: 1. İş Desteği, 2. İş İnovasyonu, 3. Sosyal İlişkiler, 4. Bireysel Özgürlük (Kendall, 1993: 25).

Şekil 13: Kilmann-Saxton Kültür Açığı Modeli



Kaynak: (www.kilmanndiagnostics.com)

Bunlardan İş Desteği normları, organizasyonda etkinliğe odaklanılarak bilgi paylaşımını ve diğer gruplara yardımcı olmayı öngörmekteyken; İş İnovasyonu normları ise yeni şeyler yapmayı, yaratıcı olmayı ve yaratıcılığın ödüllendirilmesini destekleyen tutumlardır. Sosyal ilişki normları çalışma grubunda diğer çalışanlarla sosyalleşmesi ve arkadaşlık ve işin aynı potada eritilmesine ilişkin normlarken; bireysel özgürlük boyutu ise kişinin kendini ifade etmesine ve arzuladığı gibi davranmasına ilişkin normları kapsamaktadır (Kendall, 1993: 25).

Ayrıca zaman ve nitelik bakımından da ayrıma gidilmiştir. İş Desteği ve Sosyal İlişkiler gibi günlük bazda etkili olan öğeler kısa vadeli unsurlar olarak değerlendirilirken; İş İnovasyonu ve Bireysel Özgürlük Uzun Vadeli unsurlar olarak ele alınmıştır. İş Desteği ve İş İnovasyonu kurumsal kültürün teknik normlarını, Sosyal İlişkiler ve Bireysel Özgürlük ise Beşeri normları oluşturmaktadır.

IIA kültür denetimine ilişkin global perspektif ve görüş raporunda (2016b: 6), kültür denetimi yapılırken mercek altına alınabilecek konu başlıklarını açıklamış; ancak iç denetçinin kültür denetimi yaparken mutlaka kurumun kendi çevre, fırsat ve risklerini göz önünde tutan ve organizasyonun kendi niteliklerine özgü bir planlama yapması gerektiğini vurgulamıştır. IIA'nın kültür denetiminde örnek alınabilecek konu başlıkları Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Kültür Denetiminde Konu Başlıkları

Ana Başlık	İncelenecek Alt Başlıklar
Tatmin / Görüşlerin İfadesi	<ul style="list-style-type: none">• Çalışanların organizasyondaki suistimallere ve uygunsuz davranışlara ilişkin gözlemleri ve bunları raporlama eğilimleri• Çalışanlarının, iş arkadaşlarının çevre ve kültürlerine ilişkin algıları• Çalışanların, güçlü bir yönetim bulunup bulunmadığına dair görüşleri• Çalışanların, yasal düzenlemelere ve etik programlara uygun davranma ve bunun önemine ilişkin algıları• Çalışan ve müşterilere yönelik anket sonuçları• Müşteri şikayetleri
Eğitim	<ul style="list-style-type: none">• Yeni ve mevcut çalışanlar için, çalışanların organizasyondaki görevlerine göre şekillendirilen kapsamlı bir eğitim programı bulunup bulunmadığı• Eğitim sıklığı ve katılıma dair dokümantasyon• Eğitimlerin etkinliğine değerlendirmek üzerine işletilen mekanizmalar
Uygunluk	<ul style="list-style-type: none">• Örgüt içerisindeki usulsüzlükleri ifşa edenlerin ve haklarının korunması• Organizasyonun yasal sorunlar yaşama sıklığı• İç denetim ya da diğer birimlerce tespit edilen risk ve kontrol sorunu sayısı ile gönüllü olarak açıklanan ve çalışanların kendilerince tespit edilen risk ve kontrol sorunu sayısının karşılaştırılması• Düzeltici önlemlerin zamanlaması ve etkinliği
İnsan Kaynakları Uygulamaları, Teşvik ve Yaptırımlar	<ul style="list-style-type: none">• Kurumun sosyal medya da dahil olmak üzere medyada negatif bir olayla yer alma sıklığı• Kuralların ihlali karşısında uygulanan cezaların uygunluğu ve tutarlılığı• Kötü niyetli olmayan hatalar karşısında takınılan tutumların uygunluğu• Personel değişim oranı• İşten çıkış görüşmeleri yapılıp yapılmadığı; yapılması halinde işten ayrılan personelin kurum içerisindeki olası usulsüzlüklere ilişkin farkındalığına dair sorulara yer verilip verilmediği
Hassas Hususlarda Kontroller	<ul style="list-style-type: none">• Beceri – Uyum sağlama ve öğrenme istekliliği• Güven ve aleniyet – takım çalışması, çalışanların sorun çözmede birbirine yardımcı olması ve güvenmesi• Güçlü liderlik – örnek olarak liderlik etme• Yüksek beklentiler – hedefleri yükseltme konusunda isteklilik• Paylaşılan değerler – doğru şeyi doğru şekilde yapmak• Yüksek etik standartlar – dürüstlük, eşitlik ve adalet

Kaynak: (IIA, 2016b)

İç denetim unsuru olarak örgüt kültürü denetimi gerek yerli yazında gerekse uluslararası literatürde görece yeni bir fenomen olması sebebiyle bu konudaki uygulamaların da henüz sınırlı sayıda olduğu gözlenmektedir.

Kurum kültürünün denetlenmesine ilişkin az sayıda yeni model geliştirilmekle birlikte, kültür denetiminde var olan kurumsal kültür modellerinden de yararlanıldığı gözlenmektedir.

Önde gelen denetim şirketlerinden KPMG, kültür denetimini de kapsayan “soft kontroller” için geliştirdiği bir modeli kullanmaktadır. Kurum kültürü ile tutum ve davranışları etkileyen diğer ilgili faktörlerin (bunu soft kontroller olarak adlandırmaktadır), bir organizasyon içerisinde gerçekten neler olduğunu anlamak açısından büyük önem taşıdığını vurgulamaktadır.

KPMG Netherlands ortaklarından Prof. Muel Kaptein tarafından geliştirilen ve kurumsal kültürü ve kontrol ortamı üzerindeki etkilerini anlamak, belirlemek, ölçmek ve izlemek üzere kullanılan KPMG modeli sekiz ana unsurdan oluşmaktadır (www.kpmg/be):

- Netlik (clarity)
- Rol modellik (role modelling)
- İsteklilik (commitment)
- Başarılabilirlik (achievability)
- Şeffaflık (transparency)
- Tartışılabilirlik (discussability)
- Hesap sorulabilirlik (call someone to account)
- Yaptırım (enforcement)

Bu sekiz ana unsur 1. Önleme, 2. Teşhis, 3. Karşılık olmak üzere üç ana eksen üzerinde oturmaktadır.

Tablo 8: KPMG Modelinin Özeti

Amaç	İlke	Açıklama
Önleme	Netlik	Kurallar, prosedürler ve istenen davranış şekilleri net ve anlaşılabilir mi?
	Rol modellik	Şirket yöneticileri çalışanlar için iyi birer örnek oluyor mu?
	İsteklilik	Çalışanlar, kurallara uyma konusunda istekli mi?
	Başarılabirlik	Faaliyet ve hedefler gerçekçi mi?
Teşhis	Şeffaflık	Çalışanların tutum ve davranışları diğer çalışanlarca görülebiliyor mu?
	Tartışabilirlik	Çalışanlar, rahat bir şekilde görüşlerini açıklayabiliyor ve gördükleri sorunları ortaya koyabiliyor mu?
Karşılık	Hesap sorulabilirlik	Yanlış davranışlar karşısında çalışanlar bu davranışı sergileyenlerden hesap sorabiliyor mu?
	Yaptırım	İstenen davranışlar ödüllendiriliyor mu? İstenmeyen davranışlar cezalandırılıyor mu?

Kaynak: (KPMG, 2018)

Tablo 8’de özetlenen bu model 1. Kurum çapında, 2. Süreç bazında ve 3. Kök Neden Analizleri olarak üç farklı şekilde uygulanabilmektedir.

Ülkemizde örgüt kültürü denetimine ilişkin ilk örnekler arasında KPMG tarafından ING Bank için gerçekleştirilen Kültürel Risk ve Kontrol Çevresi denetimi gösterilebilir. ING davranışları ve ING değerlerini sembolize eden Turuncu Kodu (Orange Code) mercek altına alan bu çalışma aşağıdaki aşamalarda gerçekleşmiştir (Bircan, 2018):

- ING Bank’ın faaliyetlerinde ING davranış ve değerlerine ilişkin gözlemlerde bulunularak, denetim raporuna yapılan ekleme ile ING Bank’ın Turuncu Koda uygun faaliyet gösterip göstermediğine dair denetim raporuna görüş bildirilmiştir.
- ING Bank’ta yer alan temel kültürel unsurlar gözlenerek temel neden analizleri ile çalışma alanı belirlenmiştir.

- ING Bank içerisinde kültürel unsurlar öncelikle hiyerarşik yapıda üstten aşağı doğru içgüdüsel olarak değerlendirilmiş, ardından aşağıdan yukarıya doğru denetim planı ve temel neden analizleri ile incelenmiştir.
- Elde edilen bulgular, raporlamayı gerektirmeyen önemsiz hususlar, raporlamayı gerektirmekle birlikte turuncu koda zarar vermeyen konular ve turuncu koda zarar verecek hususlar olmak üzere üç ayrı sınıfta değerlendirilmiştir.
- Kurumsal kültürle ilgili elde edilen bulgular ING Bank'ın üst düzey yöneticileri ile tartışılmıştır.
- Kurumsal kültürle ilgili hususların denetim raporunda yer alma/yer almama ve yer alması halinde nerede yer alması gerektiği hususları değerlendirilmiştir.
- Üç aylık raporlarda tespit edilen benzer hususlar incelenerek sonuçlar denetim komitesine raporlanmıştır.
- ING Bank denetim bulgularına ilişkin olarak denetim personeline yönelik eğitim planlaması yapılmıştır.

Kurum kültürü denetimine ilişkin etkin modeller arasında ACCA'nın (the Association of Chartered Certified Accountants) 2012 yılından itibaren çeşitli ülke ve şehirlerde 2.000'e yakın katılımcı ile gerçekleştirdiği araştırmalardan oluşan Kültür ve Kurumsal Davranışı Yönetme girişiminin sonuçlarına dayanarak ortaya koyduğu Kültür-Yönetişim Aracı da sayılmaktadır. Bu araç üç katmadan oluşmaktadır. İlk katmanda Kurumsal Liderlik, ikinci katmanda Kurumsal Yönetişim Mercekleri ve üçüncü katmanda ise Kurumsal Kurallar ve Yöntemler yer almaktadır (ACCA, 2016). Kurumsal liderlik katmanı dört ana sorumluluk ilkesine dayanmaktadır: Yönetim Yaklaşımı ("Tone at the top"), 2. Misyon, 3. Performans Yönetimi. 4. İletişim. Bu sorumluluk alanlarını çevreleyen Kurumsal Yönetişim Mercekleri katmanında ise Örgütsel Değerler, Risk İştahı ve Şeffaflık, Hesap Verebilirlik ve Güven, Sürdürülebilirlik, Ara Bağlantılar yer almaktadır. Son katman ise Kurumsal kurallardan ve yöntemlerden meydana gelmektedir.

Kuznetsova ve Kuznetsov (2017), şirketlerin kârlılığını ve sürdürülebilirliğini artırma amaçlı bir kalite aracı olarak kurumsal kültürün etkinliğini artırma amacıyla kurum kültürünü teşhis etmek üzere bir model geliştirmiştir. Modelde Schein'in kültür modelinden esinlenerek üçlü bir yapı üzerinden kurumsal kültürün teşhis edilmesi amaçlanmıştır: 1. Temel Varsayımlar, 2. İnanışlar ve Değerler, 3. Görsel Ürünler. İç ve dış çevre olmak üzere iki farklı bakış açısından değerlendirme yapan çalışmada kurumsal teşhis süreci kurumsal kültürün teşhis amacının belirlenmesiyle başlamakta ve ardından kültürü belirleyen göstergelerin seçilmesiyle devam etmektedir. Her bir gösterge için ölçüleme yöntemleri ve ayrıca her bir göstergenin ağırlığı tespit edilmektedir. Bir kurumun zaman içerisindeki kültür gelişiminin tespiti için dinamik değerlendirme yöntemi kullanılırken, birden fazla kurumun optimal seviye bazında kıyaslanması için ise standart değerlendirme yöntemi kullanılabileceği öngörülmüştür. Kuznetsova ve Kuznetsov bu çalışmada (2017) geliştirilen modeli Ukrayna'da 11 şirket üzerinde uygulamış ve standart değerlendirme yöntemini kullanmışlardır. Her bir kurumun her bir menfaat grubu için ayrı bir ölçek kullanılmıştır. Her bir gösterge kriterinin ağırlığının belirlenmesi için kurum içerisindeki ağırlıklarının ölçülmesi yoluna gidilmiştir.

Prudential Auditing Chartered Accountants'ın Ernst & Young ile birlikte geliştirdiği Kontrol Ortamı Modelinde, 1. Liderlik, 2. Organizasyon, 3. Risk Uygulamaları ve 4. Teşvik olmak üzere dört temel odaklanma alanı üzerinde bir denetim öngörülmektedir. Bunlardan liderlik boyutu "doğru mesajın modellenmesi ve çalışanlara aktarılması" olarak tanımlanmaktadır. Organizasyon boyutunda "doğru organizasyonel çevrenin kurulması" yer almaktadır. Yönetim yapısı ve yetki-sorumluluklar bu boyutun alt unsurlarını oluşturmaktadır. Risk Uygulamaları boyutunda "doğru risklerin alınması" odak noktası olup, risk şeffaflığı ve risklerin yönetimi bu boyut içerisinde değerlendirilmektedir. Teşvik boyutunda ise "doğru motivasyonların sağlanması" kontrol edilmekte yetenek yönetimi ve ödüller bu boyutun konuları arasında yer almaktadır (Roth, 2017).

Kültür denetimi modelleri doğası gereği kurumların kendi ihtiyaç ve yapılarına göre özel olarak uygulanması gerektiğinden, yeni modeller oluşturulurken hangi modellerin referans alınabileceği sorusu gündeme gelmektedir. CIIA (2016: 7),

kurumsal kültüre ilişkin güvence hizmeti verecek olanların petrol/doğalgaz, havacılık ya da nükleer gibi güvenlik hususunu bizzat stratejik riskleri arasında bulunduran sektörleri mercek altına alması gerektiğini vurgulamaktadır. Çünkü bu tip sektörler için güvenlik riskleri etki ve olasılık bakımından yüksek ciddiyete sahip bulunduğundan, güvenlik risklerine ilişkin örgütsel tutum ve davranışları yakından takip etmek zorunda bulunmaktadır – ki bu da böyle sektörlerin, örgüt içi tutum ve davranışları izleyecek sistem ve araçlar geliştirmelerini sağlamıştır. Örnek olarak Birleşik Krallık Askeri Havacılık Kurumu (Military Aviation Authority), hava güvenliği için sektöre özel bir kültür modeli geliştirmiştir. Bu model 1. Değer ve Davranış Unsurları ile 2. Destek Unsurlar olmak üzere iki ana kategoride elemanlara ayrılmıştır. Değer ve Davranış unsurları hava güvenliği kültürü çerçevesinde a. Yalın Kültür, b. Raporlama Kültürü, c. Öğrenme Kültürü, d. Sorgulama Kültürü, e. Esnek Kültür unsurlarından oluşurken; Destekleyici Unsurlar ise a. Liderlik, b. Açık İletişim ve c. Efektif Karar Verme Süreci unsurlarından meydana gelmektedir. Havacılık güvenlik modeli, diğer tüm sektörlerdeki kültür değerlendirmelerinde çerçeve olarak kullanılabilir ve sektörün ve hatta kurumun kendi ihtiyaçları doğrultusunda adapte edilebilecektir. CIIA (2016: 9), buna örnek olarak bankacılık sektöründe güvenlik ana temasının yerini müşteri hizmetleri gibi sektörün temel değerlerinden birinin yer alabileceğini belirtmektedir.

Kurumların yapısına ve araştırmaların kapsamına göre kullanılan modeller ve bu modellerde ele alınan unsurlar farklılık göstermekle birlikte, kurumsal kültür denetiminde liderlik, etkin iletişim, karar verme, öğrenme, esneklik, yönetim anlayışı, hesap verebilirlik vb. unsurların kurumsal kültür denetiminde ortak unsurlar arasında yer aldığı görülebilmektedir.

3.3.2. Kurumsal Kültür Denetim Teknikleri

İç denetim geniş konu kapsamı sebebiyle denetim türüne denetimi yapılan organizasyonun yapısına, iç denetimin bu organizasyon içerisindeki konumlandırılmasına ve iç denetim kaynaklarına göre farklı denetim teknikleri kullanılabilecektir.

İç denetim faaliyetleri kapsamında en yaygın kullanılan teknikler arasında şunlar sayılabilir (İSMMM, 2015: 44):

- Sayım ve envanter
- Belge incelemesi
- Bilgi toplama
- Gözlem
- Doğrulama
- Karşılaştırma
- Puantaj
- Analitik inceleme

Bu sayılan yöntemler, kullanılacak tekniklerin genel ifadeleridir. Denetçi, denetim faaliyetinin biçimini, amaçlarını, içeriğini göz önünde tutarak bu tekniklerden birini veya çoğu zaman birkaçını kullanabilir.

Bircan (2018), kurumsal kültür denetimini “*organizasyon içerisindeki resmi ve resmi olmayan unsurlardan etkilenen ve çalışanların kendi algıları doğrultusundaki tutum ve davranışlarına göre şekil alan kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi faaliyeti*” olarak tanımlamaktadır.

Dolayısıyla kurumsal kültür denetiminin temelinde, örgüt içerisinde hakim olan kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu da, soyut unsurlar taşıyan ve algılamalara dayanan kültürün ölçülmesinin mümkün olup olmadığı, eğer mümkün ise nasıl ölçülmesi gerektiği sorularını gündeme getirmektedir.

Kurumsal kültür risklerinin bertaraf edilebilmesi için yapılacak kontrollere ilişkin kullanılacak birçok modelde, kontrol noktaları “Hard Kontroller” ve “Soft Kontroller” olarak ikiye ayrılmaktadır (CIIA, 2016: 14). Yazılı kurallar, kurumsal politika ve prosedürler, organizasyon yapısı vb. unsurlar hard kontroller olarak tanımlanan ve ortaya konması nispeten daha rahat olan kontrol noktalarını kapsamaktadır. Bunlara kıyasla daha soyut olan soft kontroller arasında ise yetkinlik, güven ve açıklık, güçlü liderlik, yüksek beklentiler, ortak değerler, yüksek etik standartlar gibi tanımlanması daha zor unsurlar sayılmaktadır. Plamondon, (2017), bunlardan hard kontroller olarak ifade edilen unsurların iç denetçiler açısından “konfor

alanı içerisinde” yer aldığını, buna karşın soft kontrollerde iç denetçinin “kendi yargı gücünü” kullanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Kurum kültürü denetimi birçok sebepten ötürü zor ve uzmanlık isteyen bir süreçtir. Kültür denetimini zorlaştıran temel nedenler arasında karmaşık yapısı, öznel olması ve organizasyonlardaki kilit çalışanların bu konudaki isteksiz yaklaşımları sayılabilecektir (Roth, 2017).

Bir örgütün kültürünü, şirketin değerleri ya da vizyonu gibi yazılı belgelerinde aramak yeterli olmayacaktır; bu belgeler sadece ve sadece kurumun elde etmek istediği kültürü yansıtan söylemlerden ibarettir. Örgüt kültürünü, yöneticilerin aktardıklarından anlamak da mümkün olmamaktadır. (Roth, 2017). Örgütün var olan kültürünü araştırmak için vizyon, misyon ve kurumsal değerler gibi organizasyonel söylemlerin ve şirket yöneticilerinin çizdiği kültür modelinin çok daha ötesine geçilmesi ve çalışma ortamında geçerli olan kültür öğelerinin ortaya konması gerekmektedir.

Kültür denetimi, hem birim bazında hem de denetim konusu bazında çeşitlilik göstermektedir. İnsan kaynakları uygulamalarından, risk yönetim faaliyetlerine kadar çok çeşitli denetim konusu kültür denetiminin kapsamı içerisinde yer alabilmekte; ayrıca kültür denetimi organizasyon çapında tüm birimlerde denetimi gerektirmektedir.

Kurumsal kültür denetiminde kullanılacak teknikler belirlenmeden önce kültür denetiminin ayrı bir denetim olarak mı ele alınacağı, yoksa standart denetim faaliyetleri içerisinde mi yer verileceği hususunun netleştirilmesi gerekmektedir. CIIA'nın (2016) anketinde katılımcılara standart denetim planlarında ya da ayrı bir denetim konusu olarak kültür denetimine yer verip vermedikleri sorulduğunda, katılımcıların %30'undan fazlası kültür denetimine standart denetim planları içerisinde yer verdiklerini; %5'in üzerinde bir kısmı ise ayrı bir denetim konusu olarak kültür denetimini ele aldıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların %25'inden fazlası denetimde kültürel alana her iki şekilde de yer vermediğini belirtirken; %20'ye yakın bir kısım ise henüz denetim planında kültürel öğelere yer vermemekle birlikte gelecek sene için bu yönde planları olduğunu belirtmiştir.

Kültür denetimini denetim planına dahil etmeyi planlayan bir kuruluş için üç farklı seçenek bulunmaktadır. Bunların ilki mevcut denetim faaliyetlerine kültürel unsurların da eklenmesidir. Örneğin iç denetimde teşhis edilen sorunlar karşısında kök neden analizleri yapılarak, bu sorunların derininde yatan kültürel faktörlerin ortaya konması hedeflenebilir. İkinci bir seçenek ise örgüt kültürünü etkileyebilecek sistemlerin de denetim evrenine katılması şeklindedir. Teşvikler, performans hedefleri, eğitim, güvenlik vb. konular denetim evrenine eklenerek kültür denetimi de mevcut denetime eklenebilir. Üçüncü seçenek ise örgütün kültürel yapısına ve iç denetim biriminin niteliklerine uygun olarak ayrı bir kültür denetimi gerçekleştirmektedir (Rodriguez ve Keele, 2018).

Bruce (2018) da, iç denetim uygulamalarında üç farklı yaklaşım bulunduğunu belirtmektedir. İlk yaklaşım belirli test programları ve/veya anketler kullanarak tüm risk odaklı denetimlere kültür unsurunun da eklenmesi yoluyla; ikinci yaklaşım ayrı bir kültür denetimi gerçekleştirilmesi yoluyla; üçüncü yaklaşım ise tüm iç denetim çalışması kapsamında tematik analizler gerçekleştirilmesi yoluyla gerçekleştirilecektir. Üçüncü yaklaşımda, belirli bir denetim konusunda ana neden olabilecek kültür ya da davranış unsurlarının tanımlanması için kök neden analizlerinin uygulanması ve birçok denetimdeki ortak noktaların birleştirilerek kurum içerisinde hakim olan tutum ve davranışların ortaya konabilmesi şeklinde uygulanabilecektir. Bu üç yaklaşımdan biri seçilebileceği gibi, birden fazla yaklaşım birlikte de kullanılabilir.

Kültür denetimlerinin bir organizasyonda proaktif bir risk yönetimi sağladığını ve iç kontrol sistemindeki olası eksikliklerin yıkıcı bir vakayla karşılaşılardan önce düzeltilmesine imkân verdiğini vurgulayan IIA (2016b: 5), böylesi bir erken uyarı sisteminin yılda bir kez yapılan bir uygulamayla sınırlı kalamayacağını, tüm denetimlerin içerisine entegre edilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Roth (2017), iç denetçilerin karşılaşabilecekleri zorlukların farkında olması ve denetledikleri organizasyon hakkındaki bilgileri, kişisel becerileri ve yargılama gücünü iyi bir şekilde kullanarak kültürü denetlemek için uygulanacak doğru teknikleri belirleyebileceğini ortaya koymaktadır.

CIIA (2016) tarafından gerçekleştirilen ankette, davranışların ve kültürün denetiminde hangi tekniklerin kullanıldığı yönündeki soruya karşılık, en sık kullanılan tekniklerin %50'nin üzerinde oranlarla mülakat, gözlem ve anket olduğu belirtilmiştir. Katılımcıların %40'a yakını kullanılan teknikler arasında kök neden analizini sayarken; %20'nin hemen üzerinde katılımcı çalıştay etkinliklerini yöntemler arasında saymıştır. %10'un altında katılımcı ise Neden ve Etki Diyagramları ile diğer yöntemlerini örgüt denetiminde kullanılan yöntemler arasında göstermiştir.

Kurumsal kültür denetiminde kullanılabilecek başlıca tekniklere kısaca değinmekte yarar görülmektedir.

Yapılandırılmış/Yapılandırılmamış Mülakatlar

Kültür denetiminde en fazla kullanılan yöntemlerin başında kurum içi aktörlerle yapılan görüşmeler, bir diğer ifadeyle mülakatlar gelmektedir. Denetçi, örgüt kültürünü belirleyen unsurları derinlemesine görebilmek amacıyla üst düzey yöneticilerden orta kademe yöneticilere ve alt kademe personele kadar çeşitli departman ve unvanında çalışanla görüşmelerde bulunarak, örgüt içerisinde hakim olan kültürü tanımlamaya çalışmaktadır.

Mülakatlar yapılandırılmış ya da yapılandırılmamış görüşmeler olarak iki ayrı kategoride ele alınmaktadır. Yapılandırılmamış görüşmelerde tüm katılımcılara farklı alanlarda ve farklı şekillerde sorular yöneltilerek, görüşmelerin içeriği büyük ölçüde görüşme içerisinde kendiliğinden şekillenmektedir.

Yapılandırılmamış mülakat yöntemi, daha önceden öngörülemeyen hususların ortaya çıkması açısından diğer yöntemlere kıyasla bir avantaj taşımaktadır. Anket çalışmalarındaki kapalı uçlu sorular yerine açık uçlu sorularla yönlendirilen katılımcının, daha esnek ve daha özgür bir şekilde düşüncelerini ortaya koymasına sağlanabilmektedir. Ancak bu yöntem, yapılan görüşmelerin sonuçlarını değerlendirmekte sübjektiviteyi artırmakta, belirli bir standarda erişmeyi zorlaştırmaktadır.

Yapılandırılmış görüşme yönteminde iç denetçiler, kurum çalışanları arasında belirlenen örneklem kümesine aynı soruları yönelterek görüşme gerçekleştirmektedir (Roth, 2017). Yapılandırılmamış görüşmelere göre daha objektif olan bu görüşme yönteminde, daha analitik sonuç değerlendirmeleri yapılabilecektir.

Bunun yanında her iki görüşme yöntemi de, denetçinin bu konudaki iletişim becerisine bağlı olarak etkinlik gösterecektir. Katılımcıyı samimi ve yerinde bilgiler vermeye yöneltecek doğru soruların sorulması, katılımcının geri çekilmesine sebep olabilecek suçlama ve yargılamalardan uzak durulması, zaman kaybına neden olmamak adına katılımcının gereksiz alanlara çıkmasını engellemek üzere görüşmenin konu içerisinde kalmasının sağlanması bu yöntemde kilit önem taşımakta; bunlar da görüşmeyi gerçekleştirecek olan denetçi de iletişim ve röportaj becerilerinin yüksek olmasını gerektirmektedir.

Gözlem

Denetçilerin kültür denetiminde kullanabileceği bir diğer önemli yöntem de gözlemdir. Denetçi hem kasti olarak hem de gayri ihtiyari olarak kurumun iş ve işlemlerini, iş yapma biçimlerini, iletişim şekillerini ve diğer süreçleri sürekli olarak gözlemlemektedir.

Gözlem yönteminin etkin sonuçlar doğurması da yine denetçinin bu konudaki becerisiyle doğrudan ilişkilidir. Bakmak ile görmek arasındaki fark bu yöntemin etkinliğinde önemli olmaktadır.

Gözlem yöntemi, çalışanları doğal iş yapma süreçleri içerisinde inceleme fırsatı verdiğinden, samimi olmayan cevaplar alma tehlikesi taşıyan diğer yöntemlere kıyasla avantaj sahibidir. Örneğin anket çalışmasında iş yönergelerinde belirlenen süreçlere dikkat ettiğini ya da mesai saatlerine riayet ettiğini söyleyen bir çalışanın aslında iş yönergelerine uymaktan uzak olduğu ya da mesai saatlerine uyma gibi bir kaygı taşımadığı gözlemlenebilir.

Öte yandan kültür denetimi açısından gözlem yöntemi, objektif kanıtlar sağlamaktan uzak bir yöntem olarak görülebilecektir. Esasında gözlem tekniği ile edilen kanıtlar doğrudan denetçi tarafından üretilmesi sebebiyle güvenilirlik derecesi yüksek kabul edilmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 147). Ancak kültür denetimi açısından bakıldığında, gözlemler sonucu elde edilen verileri yapılandırılmış bir bilgiye dönüştürmek ve sonrasında buradan sonuç çıkarabilmek ve bu sonuçlara ilişkin üst yönetimi ikna edebilmek daha objektif kanıtlara dayanan diğer yöntemlere kıyasla daha zor olabilecektir.

Anket

Anketler, kurum kültürünün ölçülmesinde en sık kullanılan yöntemlerden biridir.

Anketlerin en önemli avantajlarından biri çalışanlar arasında büyük bir örneklem oranına erişebilmeyi sağlaması ve objektif veriler elde edilmesidir (Roth, 2017).

Anketlerde kurum içerisindeki birçok çalışanın önceden hazırlanmış ölçekleri cevaplandırmaları sağlanabilecektir. Çalışanlar çok kısa bir zaman ayırarak görüşlerini sunabilmektedir.

Ayrıca anketler sonucunda elde edilen veriler, bilimsel istatistik yöntemler vasıtasıyla değerlendirilerek iç denetçinin bulgularını daha objektif kanıtlarla sunmasını sağlayabilmektedir.

Ayrıca birçok kurum insan kaynakları departmanı eliyle çalışanlarına çeşitli anketler uygulamaktadır. Bu anketler, iç denetçiler tarafından da referans olarak kullanılabilir (IIA, 2016b: 10). İç denetçi, bu anketlerin geçmiş sonuçlarını değerlendirmeye alarak, hem kendi çalışmaları için bulgular elde edebilir, hem de bu anketleri kendi amaçları doğrultusunda revize ederek kullanabilir.

Anketlerin bir diğer avantajı da, çalışanların olumsuz yorumlar yapması halinde cezalandırılabilmesi endişesini azaltmalarınıdır. Özellikle kapalı uçlu sorulardan oluşan ölçeklerde katılımcılardan halihazırda verilmiş olan olumlu ve olumsuz yorumlardan birini seçmesi istenir. Kendiliğinden olumsuz bir yorum yapmak yerine, yapılmış olan olumsuz bir yoruma katılmak çoğu zaman daha kolay olabilmektedir.

Görüşmeler gibi anketler de, çalışanların davranışlarına ilişkin dolaylı gözlemler sunabilmekte; bazı çalışanlar da açık ve dürüst ifadeler kullanmaktan imtina edebilmektedir. Dolayısıyla denetimden etkin bir sonuç çıkarılabilmesi için, anket ve görüşler değerlendirilirken bu hususun özellikle göz önünde tutulması gerekmektedir. Bunun için de denetimi gerçekleştirecek iç denetçinin yeterli sağduyu ve muhakeme gücüne sahip olması önem taşımaktadır (Bruce, 2018).

Kök Neden Analizi

Kültür denetiminde kullanılan bir diğer önemli yöntem de kök neden analizidir. Kök neden analizleri, tespit edilen/gözlemlenen bir sorunun kök nedenlerini araştırmayı hedefleyen bir problem çözme yöntemidir.

Örgüt kültüründeki bir sorunun çözümlenebilmesinin en iyi yolu, bu sorunun temel nedenlerini tespit ederek, sorunun kökenine inmektedir. Örneğin bir iş kazası meydana geldiğinde, bu kazanın nedenlerini derinlemesine araştırmak yerine “insan hatasına” bağlamak, aynı kazanın tekrarlanmasına neden olabilir. Söz konusu kaza basit bir insan hatası kaynaklı olmak yerine, fazla mesainin yarattığı yorgunluk, makinedeki eskime/yıpranma vb. kaynaklı fonksiyon bozukluğu, işe alımlar yeterli testlerin yapılmaması gibi daha derin sebeplerden kaynaklanmış olabilir. Bu durumda kök neden analizleri, sorunun tekrarlanmasının önüne geçecektir.

İç denetçi, denetim çalışmaları sonucunda tespit edilen sorunların nedenlerinin kurumsal kültüre dayanıp dayanmadığını değerlendirmek üzere bir metodoloji geliştirerek, kurumun hedeflerine ulaşması önündeki potansiyel engellerin temel nedenini araştırmalıdır.

Çalıştay/Grup Çalışmaları

Çalıştay tekniğinde, iç denetçinin yönlendirmesinde bir grup çalışanın örgüt kültürüne ilişkin hususları tartışma ortamı içerisinde birlikte ele alması söz konusudur. Tartışılması istenen konular iç denetçi tarafından önceden belirlenerek, grup yönlendirilmekte ve tartışmalardan elde edilen notlarla örgütte geçerli olan kültüre dair değerlendirmeler yapılmaktadır.

Neden ve Etki Diyagramları

İlk kez 1968 yılında Kaoru Ishikawa tarafından kullanılan ve Balık Kılıçığı Diyagramı olarak da anılan Neden ve Etki Diyagramları, bir soruna etki eden nedenlerin bir balıksırtı şekli üzerinde gösterilmesi ile etkili faktörlerin hızlı bir şekilde görülmesi sağlanmaktadır. Balıksırtının ana hatlarında İnsan Faktörü, Metotlar, Araçlar/Makineler, Malzemeler, Ölçümler, Ortam ana konu başlıkları altında sıralanmaktadır. Bunlar referans konu başlıkları olup, bu maddelerle sınırlama olmaksızın balıksırtı analizleri yapılabilmektedir (Şeker, 2014).

Diğer Yöntemler

Yukarıda sayılan temel yöntemlerin yanında kurumlar kendi nitelik ve ihtiyaçları doğrultusunda farklı yöntemler de geliştirebilmektedir.

Kurum kültürünün devamlı bir şekilde izlenebilmesi için kurumlar, belirli göstergelerin yer aldığı periyodik paneller vasıtasıyla kültür takip çizelgeleri oluşturabilir. Örneğin müşteri anket sonuçları, müşteri şikayet sayıları, ciro/satış rakamları, hastalık izni verileri, garanti şikayetleri, performans hedeflerini tutturamama oranları, büyük projelerde başarısızlık oranları, tüketici danışma hattı verileri, çevresel etki verileri gibi çeşitli veri grupları, denetçiler tarafından gösterge olarak kullanılabilir (Roth, 2017). Rodriguez ve Keele (2018), iç denetçilerin kurum içerisindeki etik ve insan kaynakları birimleriyle birlikte bir kültür paneli oluşturabileceğini belirterek, bu birimlerin anketler, müşteri hizmetleri bilgileri, insan kaynakları verileri vb. birçok bilgileri birleştirerek oluşturulan kültür panelinde kurumun kültürüne ilişkin net ve bütüncül bir görüş sunulabileceğini ortaya koymaktadır.

Kültür panelleri, zaman içerisinde kendini geliştirebilir nitelikte tasarlanmalıdır. Kültür panelleri, kurum kültüründeki problemleri/sapmaları sürekli bir şekilde teşhis edebilecek, güncellenebilir bilgi kaynakları olarak işlev gösterebilecektir. Kültür panellerinde, örgüt kültürü denetim tekniklerinden birçoğuna yer verilebileceği gibi, aynı zamanda örgütün diğer departmanlarında toplanan veriler de örgüt kültürü açısından önemli görüldüğü sürece bu panel içerisinde yerini alacaktır.

Aduce ve diğerleri (2013), dijital ortamda kurumsal kültür raporu üretebilmek üzere kurum çalışanlarından kültüre dair veriler toplamak ve bu verileri anında işleyerek analiz etmek için kullanılan online bir denetim metodu önermektedir. Her türden organizasyon için kullanımı kolay bu online denetim sisteminde, kurumun stratejik yöneliminin belirlenmesinde etkin bir araç olması hedeflenmektedir.

Kurumsal kültür değerlendirilmesine ilişkin çalışmalarda bazı araştırmacılar kantitatif yöntemleri tercih ederken, bazı araştırmacılar ise kalitatif yöntemlere de yer vermeyi gerekli görmüşlerdir. Wilkerson ve Kellogg (1992) , Fletcher ve Jones (1991) ile Tucker ve diğerleri (1990) anket gibi nicel yöntemlerden yanayken; Hofstede ve diğerleri (1990) anket ve derinlemesine görüşmelerin bir arada kullanıldığı hem nicel

hem de nitel yöntemlerden yararlanan karma bir araştırma yöntemi önermektedir (Mackenzie, 1995).

Kültür denetiminde çeşitli yöntemler bulunmakla birlikte, bu yöntemlerden birini seçmek yerine kurum için en uygun yöntem karması belirlenmelidir. İç denetim kapsamında kurumsal kültür ölçümlenmesinde kullanılan yöntem ve tekniklerin veri toplama kaynakları genel olarak çalışanlardan elde edilen verilere dayanmaktadır; bu yöntemlerin yanı sıra müşteri araştırmaları, müşteri şikayetleri, iş gücü devir hızı, hedefleri tutturamama sıklığı, hile vb. ihbarlar, başarısız yatırım girişimleri vb. ölçütlerin periyodik izlenmesi yoluyla da de kültürel unsurların denetlenmesi çalışmaları yapılabilecektir (Bircan, 2018).

3.3.3. Kurumsal Kültür Denetiminde Başarı Faktörleri

Kurum kültürü doğası gereği karmaşık ve soyut bir yapıya sahip olduğundan, kültürü denetiminin de aşılması zor engellerle karşı karşıya bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Roth (2017), örgüt kültürünün çalışanların algılarında saklı olduğunu savunmaktadır. Dolayısıyla kurumsal kültür denetiminde iç denetçiler, yöneticilerin ortaya koyduğu ideal kültürü değil, çalışanların algılarında yer alan kültürü ortaya çıkarmaya çalışacaktır. Ancak çalışanların algılarını ölçümlemek de birçok zorluğu içerisinde barındırmaktadır. Roth (2017) bunları maddeler halinde sıralamıştır:

- Özellikle iç denetçilere olumsuz bir şey söylediklerinde ceza almaktan korkmaları halinde, çalışanlar samimi yanıtlar vermeyebilir.
- Çalışanlar, kültürel açıdan kör noktaları bulunması halinde, içinde buldukları kültürün zayıflıklarını görmeyebilirler.
- Bazı çalışanlar kronik şikayet ediciler olabilir.
- İç denetçilerce yapılan anket, görüşme ve çalışma atölyeleri bazı kör noktalar sebebiyle olumsuz etkilenebilir.
- Denetim sonuçlarına verilecek tepkiler de kültürün kendisinden etkilenecektir.

Etkin ve etkili bir kültür denetimi sağlayabilmek için iç denetçilerin dikkat etmesi gereken faktörler bulunmaktadır.

Genel anlamda iç denetim çalışmalarının başarılı olabilmesi için, kurum içerisinde en üst yönetimden en alt kademelere kadar tüm çalışanların işbirliği içerisinde olması büyük önem taşımaktadır. Denetim konusu kültür gibi soyut bir kavram olduğundan, bu işbirliğinin önemi daha da artmaktadır. Dolayısıyla etkin bir kültür denetimi için hem üst yöneticiler ile, hem de orta kademe yöneticiler ve diğer çalışanlar ile iyi ilişkiler içerisinde olmak önem arz etmektedir.

Kültür denetiminin başarılı olabilmesi için her şeyden önce üst yöneticilerin ve yönetim kurulu üyelerinin kültür denetiminin finansal denetime kıyasla daha az kanıt sunabileceği ve kaçınılmaz olarak bazı “gri bölgeler” kalacağı gerçeğini peşinen kabul etmeleri gerekmektedir (Roth, 2017).

Kültür denetimini başarıya götürebilecek diğer kilit unsur da, iç denetçilerin bu alandaki bilgi ve becerileridir. Kurumsal kültür denetimi yapacak iç denetçilerin “*sabır, analitik düşünce, mesleki şüphecilik ve gönüllülük*” gibi nitelikleri haiz olması önem taşımaktadır (Bircan, 2018).

Kültür denetimi, sınırları ve yöntemi belli bir denetim türü olmadığından, her bir organizasyona özgü denetim teknikleri uygulamak ve ayrıca zaman içerisinde değişikliklere açık olmak gerekmektedir. Ayrıca iç denetçilerin gerekli bilgi ve beceriye sahip olmaları da yeterli olmayacak, üst yönetimin de mutlaka buna inanması gerekecektir. İç denetim ekibinin bilgi ve becerisine üst yönetim kani olmadığı takdirde, denetim sonuçlarının üst yönetimi tatmin etmesi mümkün olmayacak, dolayısıyla denetim sonuçlarına göre atılması gereken adımları atmakta isteksiz yaklaşacaklardır ki bu da iç denetimin etkinliğine doğrudan zarar verecektir.

Kültür çerçevesindeki unsurlar öznel ve hassas hususlar olabileceği gibi, ayrıca en üst düzey yönetime de işaret edebilmektedir; bu nedenle kültür denetimini gerçekleştirecek iç denetçinin yüksek bir incelik ve sağduyu sahibi olması ve muhakeme gücünü haiz olması önem taşımaktadır (Bruce, 2018).

CIIA (2016), kültür denetimine ilişkin gerçekleştirdiği ankette kültür denetimi yapacak iç denetim ekibinin sahip olması gereken bilgi ve becerilerin neler olduğu sorusunu yöneltmiştir. Katılımcıların %80’den fazlası iç denetçilerin kültür denetimi

yapabilmesi için profesyonel muhakeme gücüne sahip olması gerektiğini belirtmiştir. Muhakeme gücünü sırasıyla çalışmalarını yönlendirecek deneyimli/kıdemli iç denetçiler bulunması, istenmeyen bulguları dahi aktarabilecek gelişmiş iletişim becerilerine sahip olmak, etkileme ve müzakere yetenekleri, nicel yöntemler ve ölçek tasarımı konularında uzmanlar tarafından eğitim alma faktörleri izlemiştir. İç denetçilerin hali hazırda kültür denetimi yapabilecek bilgi ve beceriye sahip olduğunu savunan katılımcıların oranı ise %20'yi ancak geçebilmiştir.

Etkin bir iç denetim sağlanabilmesi için, iç denetim ekibinin bilgi ve becerilerinin sürekli bir şekilde artırılmasına yönelik önlemler alınması önem taşımaktadır. Özellikle kültür denetimi ya da teknoloji denetimi gibi özellikli denetim alanlarıyla karşı karşıya kalındığında, geleneksel iç denetim becerileri yeterli gelmeyeceğinden, alanlarında uzman kişilerden eğitim ve/veya destek alınması denetimin etkinliğini ve başarısını artıracaktır.

Kültür denetiminin etkinliğini etkileyebilecek faktörler arasında bir diğer önemli konu da, iç denetim biriminin de bizzat aynı örgütün bir parçası olduğu hususudur. İç denetim birimi de aynı örgütün bir parçası olduğundan, farkında olmadan aynı örgütün kültürel değerlerini ve etik kurallarını benimsemiş olabilecektir (Bruce, 2018). Kültür denetimi hizmetini outsourcing yoluyla dışarıdan temin etmek bir çözüm yolu olabileceği gibi, kuruluşa ekstra maliyet yükleyebilecektir. Kültür unsurlarının en iyi kurum içerisinden mi yoksa kurum dışarisından mı sağlanacağı ayrıca bir tartışma konusudur. Kurum içerisinden sağlanması durumunda, kurumu çok iyi tanıyan bir ekip daha profesyonel bir yaklaşım sağlayabilecekken, bir nevi denetim körlüğüne de neden olabilecektir. İç denetim faaliyetinin kurum içerisinde sürekli olarak bulunması, organizasyonun kültürel unsurlarını tanıyan kişiler tarafından denetim yapılmasını sağlayacak, böylece iç denetim güçlü bir kurumsal kültür oluşturulamamış olmasından kaynaklanan hata, hile ve yolsuzlukların önlenmesinde etkin bir rol oynayabilecektir (Bircan, 2018). Dışarıdan hizmet alınması ise maliyetli olabilecek, ayrıca objektif ama yetersiz bir değerlendirme yapılmasına yol açabilecektir.

Ma'ayan ve Carmeli (2016), denetimden dersler çıkarılarak denetlenen biriminin performansının nasıl artırılacağı yönündeki çalışmasında, üst yönetimin iç denetime verdiği destek ile denetçilerin kapasitesinin birimlerin performansları

üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda üst yönetimin iç denetime verdiği destek ile iç denetçinin beceri düzeyi ve denetlenen birimlere karşı olumlu tutumunun, denetçi-denetlenen arasında pozitif bir ilişki geliştirilmesinde kilit rol oynadığı ve böylece denetimlerden olumlu sonuçlar alınabildiği sonucu elde edilmiştir.

Kurum içerisinden bu denetime karşı üst düzey ya da alt düzey çalışanlardan bir muhalefet gelmesi de etkin bir kültür denetimini engelleyebilecek faktörlerin başında gelmektedir. Üstelik çoğunlukla sağlıklı bir kurumsal kültüre sahip olmayan organizasyonların bu tip denetimlere daha fazla tepki gösterdiği düşünülmektedir (Pett & Pundmann, 2016). Kültür denetimi yapacak olan iç denetçinin böylesi bir tepkiye karşı farkındalığının yüksek olması ve olası bir muhalefet karşısında mücadele edebilecek bilgi, beceri ile iletişim ve ikna kabiliyetlerine sahip olması gerekmektedir.

Kültür denetiminin sonuçlarının raporlanma şekli dahi denetimin etkinliğini değiştirebilecek sonuçlar doğurabilecektir. Kültür denetiminin bulguları, hassas konularda üst düzey yöneticilerin yönetim tarzını sorgulayabilecek yerlere ulaşabilecektir. İç denetçi, denetim bulgularını sözlü olarak ifade ettiğinde buna katılabilecek, hak verebilecek olan bazı yöneticiler, bulgular yazılı olarak sunulduğunda sorunları kişisel algılayabilir ve/veya savunmaya geçme yönünde bir tutum sergileyebilirler (Bruce, 2018). Kültür denetiminde elde edilen bulgular ortaya konurken kullanılacak ifadelere özellikle dikkat edilmeli, yanlış anlaşılmaya ya da kişisel algılamaya yol açabilecek ifadelerden kaçınılmalıdır. Aksi halde örgüt içerisinde kültürü iyileştirme yönlü adımlar atılmasını sağlayacak etkin bir denetim yerine, kültür denetimini sorgulayan bir tavırla karşılaşılabilir.

CIIA (2016: 11), bir organizasyona ilişkin içgörü geliştirmenin deneyimle olabileceğini vurgulayarak, daha iyi bir içgörü geliştirebilmek ve örgüt kültürünü efektif bir şekilde değerlendirebilmek için gerekli nitelikleri şu şekilde özetlemektedir:

- *Paralellikler kurulmalı:* Denetim sırasında görölen ve duyulan hususların benzer durumlarla kıyaslama yoluna gidilmelidir.
- *Daha fazla soru sorulmalı:* Daha fazla soru sormak, örgüt içerisindeki işlerin nasıl ve neden yapıldığı hususunda daha fazla bilgi edinilmesini sağlayacaktır. Özellikle kişilere belirli bir perspektif dayatmayan açık

sorular örgütü tanımaya yardımcı olacaktır. Burada kişileri gerçekten “dinlemenin” önemine dikkat çekilerek, denetçinin İngilizce karşılığı olan “auditor” kelimesinin kökeninin Latince “dinleyici” kelimesinden geldiği hatırlatılmaktadır.

- *Şüpheli yaklaşılmalı:* Hiçbir görüşe kesin doğru gözüyle bakılmamalıdır. Denetim sonucu tavsiyeler, somut kanıtlara ve görüşme/anket sonuçlarına dayandırılmalıdır.
- *Trendler ve ilişkiler belirlenmelidir:* İstatistiksel analizlere imkân veren denetim yazılımları ve raporlama araçları kullanılmalıdır. Böylece büyük veriden daha iyi bir şekilde yararlanılabilecek ve kişilerin farkında olmadıkları eğilimler, trendler veya bağlantılar ortaya konabilecektir.
- *Raporlamaya dikkat edilmeli:* Raporların yapısal ve dil bakımından verilmek istenen kilit mesajı iletebildiğinden emin olunmalıdır.

İç denetim faaliyetlerine kültür unsurunun da entegre edilmesi ve etkin bir kültür denetimi sağlanabilmesi için organizasyonun ve iç denetim biriminin yapacağı ön hazırlıklar büyük önem taşımaktadır. IIA (2016b: 7-9), kültür denetiminin yerleşmesi için yapılması gereken hazırlıkları adım adım sıralamıştır:

- Mevcut kaynakların incelenmesi,
- Kurumda iş tatmini ve performans ölçümü için kullanılmakta olan mevcut çalışan anketlerinin ve benzer araçların incelenmesi,
- Yönetim kurulu, denetim komitesi ve kurum yöneticilerinin desteğinin alınması,
- Organizasyona uygun yöntem ve araçların belirlenmesi ve organizasyonda arzulanan kültürün unsurlarının ortaya konması,
- Denetim ekibinin eğitilmesi,
- Sübjektif değerlendirmelerle hemen hatalı sonuçlara varılmaması için denetçilerle yakın iletişim halinde olunması.

İç denetim kapsamına kültür denetimini almak isteyen bir kurumun kendisine uygun yaklaşım ve yöntemi bulabilmek için öncelikle bu alandaki ve/veya kendi sektöründeki varsa kılavuzları, uygulama rehberlerini, yapılan örnekleri incelemesi

gerekmektedir. Ardından kültür denetimi öncesinde kurumda uygulanan personel anketleri vb. araçlar var ise bunlar mercek altına alınmalı, gereken değişikliklerle revize edilmeli ve geçmiş sonuçları değerlendirilmelidir. Üst yönetimin desteği efektif bir kültür denetiminin olmazsa olmazıdır. Kültür denetiminin şirketin sürdürülebilirliğini ve kârlılığını doğrudan etkileyebilecek bir ön uyarı sistemi olduğu hususunda üst yönetimin ikna edilmesi ve desteğinin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Sübjektif bir unsur olan kültür denetimi geleneksel iç denetim yöntemlerinden farklı bir anlayış gerektirmekte; ayrıca her bir organizasyonun kendisine en uygun yöntem ve araçları bulması gerekmektedir. Dolayısıyla kültür denetiminin metodolojisinin oluşturulması, en önemli hazırlık adımlarından biridir. Geleneksel denetim yöntemlerinden farklı bir yaklaşım gerektiren kültür denetimi, dolayısıyla denetim ekibinin de güvenli alanından çıkması ve yeni yöntemler kullanması anlamına gelmektedir. Bu da denetçilerde isteksizliğe ve/veya kültür denetimine karşı muhalefete sebep olabilecektir. Düzenli ve etkin eğitimle birlikte bu rahatsızlık azaltılabilecek ve tecrübeyle birlikte zamanla giderilebilecektir. Hazırlık aşamasında son olarak sübjektif bir hususla karşı karşıya oldukları denetçilere hatırlatılmalıdır. Elde edilen ufak bulgularla anında büyük yargılara varmak çalışanların ve yöneticilerin savunmaya geçmesine neden olabilecektir. Kültür hassas ve öznel unsurlar barındırır; dolayısıyla denetçilerin de bu kırılabilir hususlarda temkinli yaklaşması, her daim sağduyulu olması gerekmektedir.

ICAEW bünyesindeki İç Denetim Paneli, efektif bir kültür denetimi için iç denetçilere sekiz adımlık bir rehber önermektedir (www.icaew.com):

1. Kültür denetiminin gündeme taşınması,
2. Yönetimin ve denetim komitesinin desteğinin alınması,
3. Değerlendirmek istenilen hususun açık bir şekilde ortaya koyulması,
4. Risk odaklı bir yaklaşım izlenmesi,
5. Kaynak kullanımını konusunda stratejik davranılması,
6. Kuruma uygun bir yaklaşım izlenmesi,
7. Esnek yaklaşım,
8. Raporlamada olabildiğince spesifik örneklere dayanılması.

Bu adımları kısaca özetlememiz gerekirse, iç denetçinin öncelikle kültürün bir organizasyon için önemini ortaya koyması ve iç denetimin kültür denetimi için en uygun araç olduğu hususunda yönetimi ikna etmesi gerekmektedir. İç denetçi, kültür denetimi kapsamında “neyi” denetleyeceğini mutlaka açık bir şekilde ortaya koymalıdır. Kültür denetiminde genel bir değerlendirme mi yapılacağı, yoksa spesifik bir konunun ya da belirli bir iş alanının mı irdeleneceği hususunun açıkça belirlenmiş olması gerekmektedir. Kültür kavramı, organizasyon tamamını kapsayan çok geniş bir kavram olduğundan, aynı anda tüm unsurların değerlendirilmesi mümkün olamayacağından, risk alanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Kültür denetiminde dışarıdan uzman desteği alınıp alınmayacağı hususlarında planlama yapılmalı ve mevcut iç denetçilerin bu yöndeki bilgi ve becerileri değerlendirilmelidir. Organizasyona en uygun kültür denetimi teknikleri belirlenmelidir. Kültür denetiminde nitel (Mülakat, odak grupları, davranış gözlemleri vb.) ve nicel (temel performans göstergeleri, veri, anket vb.) yöntemlerin yanında yıl boyu sürekli denetim ve veri analitiği gibi yöntemlerden bir ya da birkaçı kurumun ihtiyacına göre kullanılabilir. Etkin bir kültür denetimi yöntemi benimsenebilmesi için belirli bir sürenin geçmesi gerekeceğinden, öncelikle pilot bir tasarı ile denetime başlanması ve en uygun yöntemle ulaşılabilmesi adına esnek olunması gerekmektedir. Son olarak kültür denetimi sonuçlarının raporlanmasında kültür denetimi planlama aşamasındaki ön düşünceler ile saha çalışmalarında elde edilen sonuçların ve yönetimin kültür denetimi süresince gösterdiği tutum ve davranışlar göz önünde tutulmalı ve raporlamada olabildiğince spesifik örnekler ele alınmalıdır.

3.4. KURUMSAL KÜLTÜR DENETİM MODELİ

Bu çalışma, iç denetim ve kurumsal kültür alanlarında teorik altyapının oluşturulması açısından gerek literatür taramaları gerek uzman görüşleri üzerinden derinlemesine bir inceleme yapılmasının ardından kurumsal kültür denetiminin amaçları doğrultusunda uygulamada referans alınacak bir kurumsal kültür denetimi modeli önermektedir. Bu modelde kurumsal kültür denetiminin üç farklı boyutunun da ortaya konması hedeflenmiştir: Bu model, kurumsal kültürden beklenen unsurların ortaya konması, bu unsurların yönetilmesi ve yönetim etkinliğinin denetimi

boyutlarından oluşmaktadır. Üç boyutlu bir model olması sebebiyle önerilen kültür denetimi modeline Kurumsal Kültür Küpü Modeli adı verilmiştir.

Şekil 14: Kurumsal Kültür Küpü



Kurumsal Kültür Küpü Modelinin daha ayrıntılı irdelenebilmesi için öncelikle ana hatlarıyla modelin boyutlarına değinilecektir.

3.4.1. Kurumsal Kültür Denetimi Boyutu

Modelin ilk boyutunda kültür denetiminin gerçekleştirilme yöntemi ve süreci ortaya konmaktadır. Kültür denetimi boyutu, iç denetim literatüründe genel kabul gören denetim adımlarından meydana gelecek ve bu adımlar denetimi gerçekleştirecek iç denetçi tarafından uygulanacaktır.

Kurumsal kültür denetimi boyutu şu adımlardan meydana gelmektedir:

- Planlama,
- İnceleme,
- Değerlendirme,
- Raporlama.

İlk aşamada kültür denetiminin ne şekilde gerçekleştirileceği planlanacaktır. Bu aşama denetim uygulamasının diğer tüm adımlarının planlandığı aşama olması sebebiyle büyük önem taşımaktadır. İç denetçi, planlama aşamasında kurumsal kültür denetiminin gerçekleştirilme zaman, süre ve kapsamını belirleyecek, varsa geçmiş

dönem denetim raporları ve faaliyet raporlarını ve bu raporlara ilişkin geri bildirimleri değerlendirecek, organizasyonun karşılaşılabileceği kültür risklerini ortaya koyarak risk değerlendirmelerine paralel olarak organizasyonun hedef ve ihtiyaçlarına uygun kültür unsurlarını ortaya koyacak (özellikle burada üst yönetimin desteği büyük önem taşımaktadır), kültür denetiminde uygulanacak yöntemleri belirleyecek, denetime ilişkin kaynak planlamasını yapacaktır.

Kurumsal Kültür Denetiminin ikinci adımı inceleme aşamasıdır. Belirlenen yöntemler ve kapsam çerçevesinde anket, mülakat, gözlem, kök neden analizleri gibi denetim teknikleri uygulamaya konulacaktır. Modelin diğer iki boyutu olan Kurumsal Kültür Yönetimi ve Reel Kültür Ortamı bu aşamada derin incelemeye alınacaktır.

Bir sonraki aşama elde edilen bulguların değerlendirilmesi aşamasıdır. Burada iç denetçi, çeşitli yöntemlerle elde ettiği bulguları Kurumsal Kültür Yönetimi ve Reel Kültür Ortamı boyutları çerçevesinde analiz edecektir.

Kurumsal Kültür Denetiminin son aşaması ise raporlama aşamasıdır. Kurumsal kültür denetiminin organizasyona katkı sağlayabilmesinin en önemli faktörü, elde edilen sonuçların hem üst yönetimce hem de çalışanlarca benimsenmesidir. İç denetçi bu aşamada, iç denetim etik ilkeleri çerçevesinde kurumsal kültür denetimine ilişkin değerlendirmelerini ve önerilerini üst yönetime raporlayacaktır.

3.4.2. Kurumsal Kültür Yönetimi Boyutu

Kurumsal Kültür Yönetimi Boyutu, kurumsal kültür yönetiminin etkinliğini ölçmeyi hedeflemektedir. Bir organizasyonda üst yönetimin, hedeflediği kurumsal kültürün organizasyona yayılması için efektif bir şekilde çaba gösterip göstermediğinin değerlendirilmesi hedeflenmektedir.

Modelin bu aşamasında üst yönetimin hedeflediği kurumsal kültürün geliştirilmesi, geliştirilen kurumsal kültürün çalışanlara aktarılması, aktarılan unsurların çalışanlarca benimsenmesi ve davranışlar ile hedeflenen kurumsal kültür arasındaki bağlantının izlenmesi değerlendirme altına alınacaktır.

Kurumsal Kültür Yönetimi boyutu dört katmanlı yönetim çabalarından meydana gelmektedir:

- Geliştirme Çabaları,
- Aktarma Çabaları,
- Benimsetme Çabaları,
- İzleme Çabaları.

Kurumsal kültürün geliştirilmesi için kurumsal politikaların ortaya konmuş olması, kurum içi kural ve prosedürlerin net ve anlaşılabilir olması ve değişen koşul ve ihtiyaçlar karşısında esneklik gösterebilmesi aranacaktır. Etkin bir kurumsal kültür yönetiminde istenen kültürün ortaya konabilmesi açısından “Kurumsal Politika, Netlik, Esneklik” ana başlıkları altında geliştirme çabalarının değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Böylece kuruluşun misyon, vizyon, hedef ve değerlerini açık bir şekilde belirleyip belirlemediği, kurum içi kuralların, standartların, prosedürlerin net bir şekilde belirlenmiş olup olmadığı ve kurumun iç ve dış değişiklikler karşısında kurallarının esneklik gösterip gösteremeyeceğinin irdelenmesi beklenmektedir.

Hedeflenen kurumsal kültürün çalışanlara aktarılması aşamasında ise çalışanlara verilen eğitimlerin ve yeni işe başlayanlar için oryantasyon çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinin yanında, şirketteki üst ve orta kademe yöneticilerin çalışanlardan beklenen davranışlara ne ölçüde rol model olabildikleri araştırılacaktır. İstenen kültürün çalışanlara aktarılması yolunda kurum “Eğitim, Oryantasyon ve Rol Model” araçlarından yararlanabilecektir. Etkin bir kurumsal kültür yönetiminde aktarma başlığı altında kurumun eğitim ve oryantasyon faaliyetleri ile rol model eğilimlerinin değerlendirilmesi beklenmektedir.

Kurumsal kültürün çalışanlara aktarılmasının akabinde, beklenen tutum ve davranışların çalışanlarca benimsenmesi gerekmektedir. Benimseme aşamasında çalışanlarca direnç gösterilmesi halinde, verilen eğitimlerin ya da diğer oryantasyon çalışmalarının bir etkinliği kalmayacaktır.

Kurumsal kültürün çalışanlarca benimsenmesinde iş tatmini kavramı ortaya çıkmaktadır. İş tatmini, çalışanların “*yaptığı işlerden, kurumlarından ve yönetim anlayışından duydukları memnuniyet derecesi*” olarak tanımlanmakta ve tutum araştırmalarında iş tatmini ile örgütsel bağlılık ve motivasyon kavramları birlikte ele alınmaktadır (Yılmaz, 2010). Dolayısıyla kurumsal kültürün benimsenmesinde iş

tatmini ile çalışanların örgüte olan bağlılıkları ve motivasyon düzeyi önem taşımaktadır. Tanrıverdi ve diğerleri (2017), İstanbul'da 350'nin üzerinde kamu personeli üzerinde yapılan çalışmada, örgütlerin adalet düzeyi ile örgütsel bağlılık düzeyi arasında anlamlı ve zayıf bir ilişki olduğunu ve örgütsel adalet düzeyinin örgütsel bağlılığı ve motivasyonu artırdığını tespit etmiştir. Yılmaz (2010) tarafından Sakarya'da imalat sektöründe faaliyet gösteren bir firmada yapılan çalışmada da, çalışanların tanımlanmış rol davranışları, yani bireyin işinin gereği olarak gösterdiği davranışlar ile kurumsal bağlılık arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Buradan hareketle örgütte motivasyonun ve bağlılığın artırılabilmesi için örgütsel adaleti temel alan uygulamalar gerçekleştirilmelidir. Çalışanlar, kuruma karşı algısını olumsuz yönde etkileyebilecek faktörler sebebiyle, kurum içerisinde aktarılmak istenen kültür karşısında direnç gösterme eğiliminde olabilirler. Bu faktörlerin önde gidenleri arasında kuruma bağlılığın yeterli düzeyde gelişmemesi, kurum ile bireysel değerler arasındaki uyumsuzluk, kurum içerisinde adalet duygusuna ilişkin algının olumsuz olması ve çalışanların düşük motivasyonları gösterilebilir. Buna göre efektif bir kurumsal kültür yönetiminde benimsetme çabaları kapsamında için "Kurumsal Bağlılık, Uygunluk, Adalet ve Motivasyon" göstergelerinin değerlendirilmesi beklenmektedir.

Etkin bir kurumsal kültür yönetimi gerçekleştirilebilmesinin en önemli ön koşullarından biri de beklenen tutum ve davranışlar ile sergilenen tutum ve davranışlar arasındaki ilişkinin takip edilmesidir. Burada çalışanların tutum ve davranışlarının gözlemlenmesi, tutum ve davranışların herkesçe görülebiliyor olması, istenmeyen davranışların bizzat çalışanlarca rahat bir şekilde üst yöneticilere aktarılabilir olması ve olumlu/olumsuz davranışların uygun ve adil yaptırımlarla karşılaşıyor olması aranacaktır. Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği'nin (The Association of Certified Fraud Examiners – ACFE) Ocak 2016-Ekim 2017 tarihleri arasında dünya çapında raporlanan 2,690 mesleki hile vakası üzerinde yapılan analiz çerçevesinde hazırlanan 2018 Uluslar İçin Rapor - Mesleki Hile ve Suiistimal Üzerine Global Bir Çalışma başlıklı raporuna göre, dünya çapında hilelerin tespit edilme şekillerine bakıldığında, raporlanan mesleki hilelerden %40'lık bir kısmının ihbarlardan, %15'lik kısmının iç denetimden, %13'ünün idarenin denetimlerinden geldiği, %7'lik kısmının ise kazara öğrenildiğini ortaya konmaktadır. Hile tespitinde en önemli yere sahip olan ihbarların

yarısından fazlasının (%53) ise söz konusu kuruluşun kendi çalışanlarından geldiği tespit edilmiştir. Diğer önemli ihbar kaynakları ise müşteriler (%21), isimsiz ihbarlar (%14), satıcılar (%8) olarak ortaya çıkmaktadır (ACFE, 2018). Dolayısıyla kurum içerisindeki olası bir hile, yolsuzluk ve suiistimalin ortaya çıkmasında çalışanlardan gelecek ihbarların (fısıltı) büyük bir önem taşıdığı kuşkusuzdur. Buna göre Kurumsal Kültür Yönetiminde izleme çabaları içerisinde “Takip, Şeffaflık, Fısıltı ve Yaptırım” göstergelerinin değerlendirilmesi beklenmektedir.

Kurumsal Kültür Yönetimi boyutunu oluşturan ana başlıklar ve bunlara ilişkin göstergeler şu şekilde özetlenebilecektir:

- **Geliştirme** (Kurumsal Politika, Netlik, Esneklik)
- **Aktarma** (Eğitim, Oryantasyon, Rol Model)
- **Benimseme** (Kurumsal Bağlılık, Uygunluk, Adalet, Motivasyon)
- **İzleme** (Takip, Şeffaflık, Fısıltı, Yaptırım)

Kurumsal kültür yönetiminin etkinliği bu unsurların tek tek iç denetçi tarafından irdelenmesi ile ortaya konacaktır.

3.4.3. Reel Kültür Ortamı Boyutu

Reel kültür ortamı, Kurumsal Kültür Küpü Modelinin üçüncü boyutunu oluşturmaktadır olup; kültür denetiminde incelenmesi beklenen unsurları göstermektedir.

Kurumsal değerler, bir kuruluşun hedeflerini ve standartlarını yansıtmak üzere şirketin kimlik ve yönetim anlayışı içinde dile getirilen unsurları ifade etmektedir (Vurgun ve Öztop, 2011). Bu çalışma kapsamında kullanılan kurumsal kültür unsurları da, kuruluşların değerlerini yansıtacak şekilde iş yapma şekillerine hakim olacak temel esasları göstermektedir.

Reel Kültür Ortamı boyutu, üst yönetimin çalışanlardan beklediği tutum ve davranışların çalışanlara ve reel iş ortamına ne ölçüde yansıdığının araştırılmasını hedeflemektedir.

Her kurumun hedef ve ihtiyaçları doğrultusunda işyerinde kurmak istediği kurumsal kültür yapısı farklılık göstereceğinden, reel kültür ortamı boyutunun unsurları her bir organizasyon için farklılık arz edecektir. Bu unsurların kurumsal

kültür denetiminin planlama aşamasında iç denetçi tarafından ortaya konması beklenmektedir. Bu unsurların belirlenmesinde kurumsal yönetim ve kurumsal kültür literatürünün yanı sıra spesifik olarak denetimi yapılacak şirketin kurumsal politikaları, üst yönetimin çalışanlardan beklentileri, hedefleri göz önünde tutulacaktır.

Kurumsal kültür ölçümlemesine dair literatür incelendiğinde çok sayıda farklı kurumsal kültür boyutunun tespit edildiği görülmekte olup, bunlar arasında en sık kullanılan boyutlar arasında risk, bireysel odaklanma, çevre/çevreye uyum, değerler, grup içi iletişim, otorite-otorite yapısı, amaçlar, örgüt yapısı, denetim/kontrol mekanizması, yetki, rekabet öğelerinin yer aldığı söylenebilecektir (Yiyit, 2017). Çeşitli öğeler arasında üst yönetimin en fazla önem verdiği unsurların belirlenerek denetime tabi tutulması esastır. Burada iç denetçi tarafından kurumun kültür risklerinin doğru ortaya konması ve risk değerlendirmelerinin yapılması, denetime tabi tutulacak kültür unsurlarının belirlenmesinde kilit önem taşıyacaktır.

Nispeten yeni bir alan olan iç denetim kapsamında kurumsal kültür denetimi için öne sürülen Kurumsal Kültür Küpü Modeli, standart iç denetim faaliyetlerine kültür denetimini de katmak isteyen kuruluşlara referans olabilmeyi hedeflemektedir. Özetle, üç boyutlu tasarlanan bu modelin ilk iki boyutu kurumsal kültür denetimi ve kurumsal kültür yönetimi eksenlerini meydana getirmektedir. Bu iki boyutun bileşenleri genel olarak tüm kuruluşlar için ortak sayılabilecek; kurumların özel nitelik ve ihtiyaçlarına göre ufak değişikliklerle adapte edilebilecektir. Reel kültür ortamı boyutunun bileşenleri ise kurumdan kuruma değişecektir. Kurumun organizasyon içerisinde yerleştirmek/benimsetmek istediği değer ve unsurların tek tek inceleneceği bu boyut, aynı zamanda modelin en esnek boyutu olarak tanımlanabilir.

Çalışmanın bir sonraki bölümünde önerilen bu modelin uygulamasına yer verilecek ve modelin geçerliliği test edilerek sonuçları tartışılacaktır.

4. KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ UYGULAMA ÇALIŞMASI

Çalışmanın dördüncü bölümünde, Kurumsal Kültür Küpü modelinin uygulamasına yer verilecek ve elde edilen bulgular tartışılacaktır.

Bu bölümde öncelikle çalışmanın amacı, kapsamı ve yöntemi açıklanacak, ardından elde edilen uygulama bulgularına yer verilecek ve son olarak da çalışmanın kısıt ve önerilerine değinilecektir.

4.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Bu çalışmanın amacı, iç denetim uygulamaları çerçevesinde kurumsal kültür denetimine dair bir yöntem önerilmesi ve önerilen bu yöntemin uygulanması ve ayrıca önerilen model üzerinden kurumsal kültür yönetimi ile organizasyondaki reel kültür arasındaki ilişkinin araştırılmasıdır.

Kurum kültürüne dair literatürdeki çalışmaların genelinde kurumsal kültürün bağımlı ya da bağımsız değişken olarak ele alındığı ve örgütün performansı vb. gibi çıktıları ile arasındaki ilişkiler üzerine ya da farklı örgütleri kıyaslama şeklinde ortaya konduğu görülmektedir. Bu çalışmada ise kurumsal kültür ve kurumsal kültür yönetimi iç denetim perspektifinden mercek altına alınmaktadır.

Örgütlerin hedeflerine ulaşmasının önündeki engellerin temelinde kurumsal kültüre ilişkin faktörlerin yer aldığı düşüncesinden hareketle, iç denetim kapsamında kurum kültürü denetimine mutlaka yer verilmesi gerektiği düşüncesi yabancı ve yerli literatürde son dönemde sıklıkla dile getirilmekle birlikte, bu kapsamdaki çalışmaların halen hayli sınırlı olduğu görülmektedir. Bu çalışma ile hem iç denetim ve kurumsal kültür literatürlerine katkı sağlanması, hem de bir alt denetim türü olan kurumsal kültür denetimine ilişkin bir yöntem önerisinde bulunularak, bu alanda yapılacak çalışmalara ışık tutulması, kurum kültürünü denetlemek isteyen kurumlara ve iç denetçilere rehberlik edebilecek bir çalışma ortaya konması ümit edilmektedir.

4.2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Bu çalışmada, önerilen kurumsal kültür denetimi modeli Türkiye’de çelik sektöründe faaliyet gösteren bir şirket üzerinde uygulamaya konulacaktır. Çalışma kapsamında şirketin beyaz yaka çalışanları yer alacaktır. Kurumsal kültüre ilişkin bilgiler genel olarak organizasyonların “mahrem” bilgileri olduğundan, uygulama yapılan işletme ile gizlilik sözleşmesi yapılmıştır. Bu gizlilik anlaşması çerçevesinde çalışma boyunca uygulamanın yapıldığı şirket “ABC A.Ş.” olarak anılacak ve şirketi tanıtabilecek her türlü ifade, amblem, bilgi ve açıklamanın yer almasından kaçınılacaktır.

4.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada, kurumsal kültür denetimi için önerilen Kurumsal Kültür Küpü modelinin özel sektörde faaliyet gösteren bir şirket üzerinde uygulanması yöntemi izlenmiştir. Böylece modelin uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi, eksik yönlerinin tespit edilmesi, iç denetimde kurumsal kültür denetiminin yerinin sorgulanması, kurumsal kültür yönetimi ile reel kültür arasındaki ilişkinin araştırılması ve böylece iç denetim ve kurumsal kültür literatürüne katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Bu doğrultuda Planlama, İnceleme, Değerlendirme ve Raporlama adımları çerçevesinde Kurumsal Kültür Küpü Modeli ABC A.Ş. şirketi üzerinde uygulamaya konulmuş; elde edilen sonuçlar şirket üst yönetimiyle tartışılarak ve geri bildirimler çalışmanın hedefleri doğrultusunda değerlendirilmiştir.

Çalışmada Veri toplama aracı olarak “Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği” (KKYÖ) ve “Reel Kültür Ortamı Ölçeği” (RKOÖ) kullanılmıştır.

Ölçeklerin oluşturulmasında, iç denetim ve kurumsal kültür alanlarında uzman kişi ve kuruluşlarla görüş alışverişinde bulunulmuş, yerli ve yabancı akademik literatür kapsamlı bir şekilde taranmış ve şirketin kurumsal kültüre ve çalışanlara ilişkin beklentileri göz önünde tutularak Likert tipi özgün anketler ortaya konmuştur. Kurumsal Kültür Küpü Modelinin boyutlarının, ana unsurlarının ve ölçeklerin tasarımında özellikle IIA’nın (2016b: 6) kültür denetimi için önerdiği konu başlıkları, KPMG’nin (2018) denetim modeli, Denison’un örgüt kültürü modeli (Denison ve

Mishra, 1995), Şişman'ın (2014: 127) konu ve literatür taraması sonucu önerdiği örgüt kültürünün oluşumunda, etkilenmesinde ve değişmesinde etkili olacak faktörler referans olarak alınmıştır.

Araştırmamız, kurumsal kültür yönetimi ve kurumsal kültüre ilişkin algıların ölçülmesine yöneliktir. Tezbaşaran (2008: 14-15), uygulama aşamasında amaca hizmet etmeyen, yeterli güvenilirlik ve geçerlilikte olmayan maddelerin ortaya çıkabileceğini, bu nedenle ölçekte kullanılması planlanan madde sayısının mümkünse üç-dört katının veya daha fazlasının hazırlanmış olmasının arzu edildiğini vurgulamaktadır. Çalışmamızda da ölçek hazırlanırken mümkün olduğunca kapsamlı ve çok sayıda madde ölçeğe dahil edilmiş, uygulama aşamasında yeterli güvenilirlik ve geçerlilikte olmayan maddeler değerlendirme dışına alınmıştır.

Ayrıca ölçümlenmek istenen tutum konularının tutum boyutunu her yönüyle kapsayan ve onu temsil edebilen bir örneklem olabilmesi için (Tezbaşaran, 2008: 11) konu hakkında çok sayıda kaynaktan ve ölçekten yararlanılmaya çalışılmıştır.

Model çerçevesinde oluşturulan ölçekler anket yoluyla uygulamaya konulmuştur. Anket uygulamasında kantitatif yöntemlerden CAWI (Computer Assisted Web Interviewing Bilgisayar Destekli İnternet Anketi) yöntemi kullanılmıştır. Hızlı ve güvenilir veri toplama, kullanıcı dostu olma ve anlık veri takibi sağlama özelliklerinden dolayı bu yöntem tercih edilmiştir.

Ölçek uygulamasında elde edilen verilerin analizinde IBM SPSS Statistics 23.0 (Statistical Package for the Social Sciences) paket programından yararlanılmış; verilerin analizinde Bağımsız Örneklem T-Testi ile tek yönlü varyans analizi ve diğer istatistikî yöntemler kullanılmıştır. Ayrıca kurum çalışanlarının demografik özellikleri arasındaki korelasyon düzeyleri test edilerek, kurumun mevcut ve gelecek dönemdeki durumuna ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Katılımcılara iki farklı ölçek halinde toplam 100 adet ifade sunulmuş ve bu ifadelere “1. Kesinlikle Katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerinden kendilerine en yakın olanı seçmeleri istenmiş; katılımcıların verdiği yanıtlar düz ve ters kodlama yöntemleriyle analiz edilmiştir.

Anketin değerlendirilmesinde 4 ve üzeri puanlar olumlu bir değerlendirmeye işaret ederken, 3 ile 4 arası puanlar kabul edilebilir görülmekte, 3'ün altı puanlar ise olumsuz bir algıya işaret etmekte olacağı öngörülmüştür. Ölçme kıstasları olarak bu puanlama esas alınmıştır. Elde edilen verilerin analizinde nitel ve nicel yöntemlerden yararlanılmış; elde edilen bulgular şirket yönetimine raporlanmıştır.

4.4. ÇALIŞMANIN KISITLARI

Kurumsal kültür yönetimine denetim perspektifinden bakan bu çalışmada, kurumsal kültürün organizasyonlardaki üst yönetimlerce etkin bir şekilde yönetildiğinin denetlenmesi gerektiği savunulmaktadır. Bu kapsamda kurumsal kültür denetimi yapacak iç denetçiler için Kurumsal Kültür Küpü adlı üç boyutlu bir model önerisinde bulunulmuştur.

Önerilen bu model öncelikle kolay uygulanabilir olması avantajını taşımaktadır. Çalışmada, maliyet ve zaman tasarrufu sağlayan kolayca uygulamaya konabilen bir denetim modeli sunulmaktadır. Kolay uygulanabilir olmasının yanında model organizasyonlara tam bir esneklik sağlamaktadır. Çalışma kapsamında organizasyonlara herhangi bir kültür tipi önerilmemekte, kendi belirleyecekleri kültür unsurlarını yönetme ve denetleme önerisinde bulunulmaktadır.

Modelin bir diğer güçlü tarafı kapsayıcı olmasıdır. Denetimi yapılacak tüm birimleri ve ayrıca denetimin tüm boyutlarını kapsayan bir model ortaya konmaktadır. Modelin güvenilirlik ve geçerlilik testleri gerçekleştirilmiş, geçerlilik testlerini geçemeyen maddeler çalışmadan çıkarılmış ve yalın bir anket oluşturulmuştur.

Modelin güçlü yanlarının yanında gerek çalışmanın doğasından gerekse dış faktörlerden kaynaklanan bazı kısıtlar da bulunmaktadır. Çalışma kapsamında 0,80'lik kabul edilebilir bir katılımcı oranı sağlanmakla birlikte, tam bir katılım gözlenememiştir. Genel iş yoğunluğu ve içinde bulunduğumuz COVID-19 pandemi sürecinin bunda önemli ölçüde etkili olduğu düşünülmeyle birlikte, çalışanların herhangi bir yaptırımla karşılaşma endişesinin de katılımıda çekinceye neden olabileceği düşünülmektedir.

Çalışmada kültür denetimi, kurum dışından üçüncü bir kişi tarafından uygulanmıştır. Modelde kültür denetiminin iç denetçiler tarafından uygulanması

önerilmektedir. Kurum dışından bir uygulamanın, katılımcıların tereddütlerini artırmasının yanında, şirketin ruhunu kavrayabilme açısından kısıtlamalara neden olacağı açıktır. Öte yandan denetimi kurum dışından birinin gerçekleştirmesi, daha objektif ve önyargısız ölçekler hazırlanmasına ve yorumlama yapılmasına imkân vermektedir. Bu nedenle kurum dışı uzman görüşleriyle desteklenmiş bir kurum içi denetimin daha etkin sonuçlar verebileceği düşünülmektedir.

Kurumsal kültür denetiminin yanında çalışma kapsamında şirketin çalışan profiline ilişkin de analizler gerçekleştirilmiştir. Veri setinde çalışanların tamamının yer alamaması sonuçların kesinlik taşımaya engel olmaktadır.

Kurumsal kültürün yönetiminde çevre içi faktörlerin yanında çevre dışı faktörlerin de etkisi bulunmaktadır. Kurumsal kültür denetimi modelinde çevre dışı faktörler örtük olarak ele alınsa da kurum içerisindeki bireylerin çevreden taşıdığı alt kültürlerle dair ayrı bir analiz bulundurmamaktadır.

Çalışmanın bir diğer kısıtı ise, birçok disiplinin ortak alanını oluşturan kurumsal kültür hususunun, çok yönlü özelliği sebebiyle derinlemesine incelemelere ihtiyaç duymasıdır. Elde edilen bulguların, kök-neden analizleri ve odak grup görüşmeleri ile desteklenmesi önerilmektedir. Modeldeki nicel analizlerin nitel analizlerle desteklenmesi, iç denetçinin kurum hakkındaki içgörülerini de kapsayan daha geniş bir analiz yapılması daha sağlıklı sonuçlar verecektir.

Çalışmanın, bu incelemeler ve alınacak önlemler sonrası gelecek geri bildirimler çerçevesinde ve şirketin değişen ihtiyaçlarına göre güncellenerek bir rutin halinde uygulanması ve değişimlerin zaman analizleriyle takip edilmesinin daha etkin bir kurumsal kültür denetimi için yararlı olacağı düşünülmektedir.

4.5. KURUMSAL KÜLTÜR KÜPÜ MODELİNİN UYGULANMASI

Kurumsal Kültür Küpü Modeli yukarıda ayrıntılı bir şekilde anlatıldığı üzere Kurumsal Kültür Denetimi, Kurumsal Kültür Yönetimi ve Reel Kültür Ortamı boyutlarından oluşmaktadır. Modelin uygulanması bu boyutlar üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bu bölümde öncelikle denetim aşamaları çerçevesinde modelin uygulamasına yer verilecek, ardından katılımcıların genel profilleri incelenecek, sonrasında modelin ikinci ve üçüncü boyutlarını oluşturan kurumsal kültür yönetimi

ve reel kültür ortamı incelenecek, ardından kurumsal kültür yönetimi ile reel kurumsal kültür arasındaki ilişki araştırılacaktır. Son olarak da elde edilen bulgular, kurumsal kültür denetimi çerçevesinde değerlendirilecektir.

4.5.1. Kurumsal Kültür Denetimi Üzerine Uygulama

Bu aşamada, ABC A.Ş. şirketinin kurumsal kültür denetiminde izlenecek yöntemlerin bir yol haritasının çıkarılması planlanmaktadır. Kurumsal Kültür Denetimi 1. Planlama, 2. İnceleme, 3. Değerlendirme, 4. Raporlama ana başlıkları altında yürütülmüştür. Bu aşamaların uygulamaları ayrı ayrı açıklanmıştır.

4.5.1.1. Kurumsal Kültür Denetimi – Planlama Aşaması

Şirketin üst yönetiminden alınan görüşler doğrultusunda araştırmacı tarafından denetim planlaması yapılmıştır.

Kültür Denetimi Planlamasında aşağıdaki unsurların belirlenmesi hedeflenmiştir:

- Politika ve prosedürlerin belirlenmesi,
- Denetim evrenin belirlenmesi,
- Reel kültür ortamı unsurlarının belirlenmesi,
- Ölçme yöntemleri ve kıstaslarının belirlenmesi,
- Denetim planının hazırlanması,
- Denetim planının onaylanması.

Planlama aşamasında öncelikle kurumsal kültür denetimine hakim olan politika ve prosedürlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda kurumsal kültür denetiminin hedefleri, kullanım alanları, şirkete sağlaması beklenen katkı, literatüre sağlaması beklenen katkı irdelenmiş ve şirket ile gizlilik sözleşmesi imzalanarak, çalışmanın akademik çalışmalar çerçevesinde hangi ölçülerde açıklanabileceği ortaya konmuştur. Kurumsal kültür denetimi, organizasyonların “mahrem konularının” ortaya konması açısından büyük bir gizlilik içerisinde yürütülmelidir. Burada iç denetçi yerine araştırmacı tarafından denetim gerçekleştirildiği noktası

unutulmamalıdır. Politika ve prosedürlerin belirlenmesinde araştırmanın sağlıklı yürütülmesi, şirketin gizlilik şartlarının korunması, şirket çalışanlarının görüşlerinin üst yönetime açıklanmasında kişisel gizliliklerinin korunması unsurları özellikle kilit önem taşıyan unsurlar olarak belirlenmiştir. Tüm uygulama, bu unsurlara riayet edecek şekilde tasarlanmıştır; çalışanlarca verilen yanıtların ham hali araştırmacıda saklı kalmış; üst yönetime toplu bulgular sunulmuş, her bir çalışanın görüşünü açık edecek herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır. Bunun yanında şirket gizliliğini korumak amacıyla, şirketi tanıyacak nitelikte hiçbir bilginin kamuoyuna açıklanmayacağı taahhüt edilmiştir.

Planlama aşamasının ikinci adımında denetim evreni belirlenmiştir. ABC A.Ş. şirketi çelik sektöründe faaliyet gösteren bir sanayi şirketi olarak, hem mavi yaka hem de beyaz yaka çalışanlara sahiptir. Çalışmanın amacı ve şirketin beklentileri doğrultusunda, denetim evreni olarak ABC A.Ş. şirketinin beyaz yaka çalışanları seçilmiştir.

Denetime tabi tutulacak kültür unsurlarının belirlenmesinde, üst yönetimin çalışanlardan beklediği tutum ve davranışlar, şirketin kurumsal politikaları ve üst yönetimin öngördüğü kültürel riskler göz önünde tutulmuştur. Böylece şirkete ilişkin kültür unsurlarının belirlenmesinde genel kurumsal yönetim literatürünün yanında şirket yönetiminden elde edilen görüş ve öneriler de referans alınarak modele son hali verilmiştir. Denetime tabi tutulacak kültür unsurları, şirketin çalışanlardan beklentileri ve reel iş ortamında hakim olmasını istediği kültür öğeleri belirlenerek tespit edilmiştir.

Tablo 9: Kurumsal Kültür Küpü Modeli Boyutları

Kurumsal Kültür Denetimi	Kurumsal Kültür Yönetimi	Reel Kültür Ortamı
Planlama	Geliştirme	Etik Değerler
İnceleme	Aktarma	Aidiyet
Değerlendirme	Benimseme	İletişim
Raporlama	İzleme	Katılımcılık
		Disiplin
		Öğrenme Kültürü
		İşbirliği/Koordinasyon

Planlama aşamasında kültürel unsurların belirlenmesinin ardından ölçme yöntemleri ve kıstasları belirlenmiştir. Şirketin kültür yönetimi etkinliğinin ve reel kültür ortamının değerlendirilmesi için ölçülebilir veriler sunması açısından anket yönteminden yararlanılmasına karar verilmiştir. Veri toplama aracı olarak “Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği” (KKYÖ) ve “Reel Kültür Ortamı Ölçeği” (RKOÖ) kullanılacaktır.

Bu unsurlar doğrultusunda çalışma planı hazırlanarak şirket üst yönetimine gönderilmiştir. Üst yönetimden gelen geri bildirimler çerçevesinde gerekli değişiklikler yapılmasının ardından, çalışma planının son hali onaylanmıştır.

4.5.1.2. Kurumsal Kültür Denetimi – İnceleme Aşaması

Kurumsal Kültür Küpü Modelinde denetim planının üst yönetim tarafından onaylanmasının ardından inceleme aşamasına geçilmiştir.

Planlama aşamasında belirlenen çalışma evrenindeki şirket çalışanlarına hazırlanan online ölçekler gönderilmiş ve anket sonuçları online olarak toplanmıştır. Mümkün olan en yüksek katılım düzeyine ulaşılabilmesi için uygulama döneminde katılımcılara belirli aralıklarla hatırlatma e-postaları gönderilmiştir. Ayrıca üst yönetim de, denetim sonuçlarının kurumsal kültürün gelişimi ve faaliyetlerin etkinliğinin artırılması amaçlı kullanılacağını açıklayarak bu denetime olan desteğini açıkça bildirmiştir.

Anket çalışması 10/07/2020 ile 12/08/2020 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Anket çalışması toplam 105 çalışana gönderilmiş, verilen tarih aralığında 85 adet geri dönüş sağlanmış, böylece 0,81 düzeyinde bir örneklem/evren oranı elde edilmiştir.

Anket uygulamalarının sona erdirilmesiyle birlikte denetim için gerekli veriler elde edilmiş ve değerlendirme aşamasına geçilmiştir.

4.5.1.3. Kurumsal Kültür Denetimi – Değerlendirme Aşaması

Kurumsal kültür denetiminin bu aşamasında, anketlerden elde edilen sonuçlar istatistiki yöntemlerle analiz edilmiştir.

Analizde öncelikle çalışanların demografik bilgileri incelenmiş ve buradan kurum kültürüne yönelik bulgular elde edilmeye çalışılmıştır.

İkinci adımda şirketin kurumsal kültür yönetimine ilişkin sonuçları değerlendirmeye alınmıştır. Bu ölçekte elde edilen bulgular, şirketin kurumsal kültür yönetimindeki etkinliğini ölçmeye yöneliktir.

Bir sonraki adımda şirkette geçerli olan reel kurumsal kültür hakkında bilgi edinilmesi amaçlanmış, bu doğrultuda reel kültür ortamı anketinin sonuçları değerlendirilmiştir.

Son adım olarak şirketin kurumsal kültür yönetimi ile reel kurumsal kültürü arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı istatistiki yöntemlerle incelenmiştir. Kurumsal kültür yönetiminin kültürel unsurlar üzerinde etkili olup olmayacağı araştırılmıştır.

Değerlendirme aşamasında elde edilen tüm bulgu ve sonuçlar ilerleyen bölümlerde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

4.5.1.4. Kurumsal Kültür Denetimi – Raporlama Aşaması

Araştırmacı tarafından gerçekleştirilen değerlendirmeler sonucunda oluşturulan ayrıntılı denetim raporu ve yönetici özeti şirket üst yönetimine gönderilmiştir. Sonuçların şirket yönetimi ile değerlendirilmesinin ardından, denetim sonucu elde edilen bulgulara göre alınabilecek aksiyonlar tartışılmıştır.

Raporlamanın son adımı olarak şirket yönetiminden denetimin etkinliği hakkında geri bildirim istenmiştir. Sözlü olarak yapılan bu değerlendirmelerde kültür denetiminin şirketin çalışma ortamını iyileştirmesi ve faaliyetlerine değer katması için yol gösterebilecek önemli bulgular elde edildiği kaydedilmiştir.

4.5.2. Anket Katılımcıları Genel Profilinin İncelenmesi

ABC A.Ş. çalışanları üzerine uygulanan ankette 85 kişiden oluşan bir havuz elde edilmiştir. Tablo 10 katılımcılarının demografik özelliklerini göstermektedir

Katılımcıların demografik özellikleri cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim durumu, görev süresi, ücret aralığı ve idari görev sahibi olma/olmama faktörleri açısından ele alınmıştır.

Tablo 10: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Kriter	Demografik Nitelik	Katılım Oranı
Cinsiyet	Kadın	%29,4
	Erkek	%70,6
Medeni Durum	Evli	%68,2
	Bekar	%31,8
Yaş	18 – 30	%20
	31 – 40	%50,6
	41 – 50	%21,2
	51 – 60	%7,1
	61 ve üzeri	%1,2
Eğitim Durumu	İlköğretim	%1,2
	Lise/Meslek Listesi	%15,3
	Ön Lisans	%9,4
	Lisans	%52,9
	Yüksek Lisans	%20
Görev Süresi	Doktora	%1,2
	0 – 5 yıl	%40
	6 – 10 yıl	%40
	11 – 20 yıl	%16,5
Ücret Aralığı	21 yıl ve üzeri	%3,5
	Alt Ücret Grubu	%39,2
	Alt-Orta Ücret Grubu	%26,6
	Üst-Orta Ücret Grubu	%13,9
İdari Görev	Üst Ücret Grubu	%20,3
	İdareci	%20
	Diğer Çalışan	%80

Tablo 10’da her bir faktör içerisindeki grupların toplam içerisindeki yüzde dağılımları görülmektedir.

Kadın ve erkek dağılımının yaklaşık olarak %70-%30 şeklinde gerçekleştiği görülmektedir.

Katılımcı profilinin demografik özetinin görülmesi açısından çapraz tablolardan yararlanılmıştır.

Tablo 11: Katılımcıların Yaş, Cinsiyet ve Eğitim Durumu Profili

EĞİTİM DURUMU	YAŞ	CİNSİYET		TOPLAM
		Kadın	Erkek	
İlköğretim	41-50	0	1	1
	31-40	2	5	7
Lise/Meslek Lisesi	41-50	0	2	2
	51-60	0	4	4
Ön Lisans	31-40	4	3	7
	41-50	0	1	1
Lisans	18-30	6	6	12
	31-40	3	17	20
	41-50	3	9	12
	51-60	0	1	1
Yüksek Lisans	18-30	4	1	5
	31-40	2	7	9
	41-50	1	1	2
	51-60	0	1	1
Doktora	61 ve üzeri	0	1	1
		<u>25</u>	<u>60</u>	<u>85</u>

Ankette cinsiyet, yaş ve eğitim durumu kriterlerine göre en yoğun katılımcının %20’lik bir oranla Lisans mezunu 31-40 yaş aralığında erkek katılımcılardan oluştuğu görülmektedir.

Genel dağılıma bakıldığında, Lisans altı eğitim gören 31 yaş altı katılımcı bulunmamaktadır.

Ayrıca Yüksek Lisans düzeyinde de 40 yaş altında yoğunluğun daha fazla olduğu net bir şekilde görülmektedir.

Bu göstergelere göre genç çalışanlarda eğitim düzeyinin yükseldiği yorumu yapılabilecektir.

Katılımcıların Görev Süresi ve İdari Görev dağılımı ise Tablo 12’te gösterilmektedir.

Tablo 12: Katılımcıların Görev Süresi ve İdari Görev Dağılımı

		İdari Görev	
		İdareci	Diğer Çalışan
Görev Süresi	0-5 yıl	5	29
	6-10	9	25
	11-20	2	12
	21 yıl ve üzeri	1	2
<u>TOPLAM</u>		<u>17</u>	<u>68</u>

Tablo12’de görüleceği üzere katılımcılar içerisinde görev süresi 6 yılın altında olanlarda İdari Görev Alma oranının %15’e yakın olduğu görülmektedir. Kurumda 6-10 yıl arasında görev süresine sahip katılımcılar arasında İdari Görev Alma Oranı ise %26’nın üzerindedir. İdari Görev almada cinsiyete göre dağılım tablosu aşağıdadır.

Tablo 13: Katılımcıların Cinsiyet ve İdari Görev Dağılımı

		İdari Görev	
		İdareci	Diğer Çalışan
Cinsiyet	Kadın	5	20
	Erkek	12	48
<u>TOPLAM</u>		<u>17</u>	<u>68</u>

Katılımcılar arasında idari görev alanlarda kadınların oranının %30’a yakın olduğu görülmekle birlikte; İdari görev alma oranının %25 ile kadın ve erkeklerde eşit olduğu göze çarpmaktadır. Kurumda idari görev alan katılımcıların görev süresi ve cinsiyete göre dağılımları tablo14’te birlikte verilmektedir.

Tablo 14: Katılımcıların Görev Süresi, Cinsiyet ve İdari Görev Dağılımı

GÖREV SÜRESİ	İDARİ GÖREV	Cinsiyet		TOPLAM
		Kadın	Erkek	
0 – 5 Yıl	İdareci	3	2	5
	Diğer Çalışan	9	20	29
6 – 10 Yıl	İdareci	2	7	9
	Diğer Çalışan	7	8	25
11 yıl ve üzeri	İdareci	0	3	3
	Diğer Çalışan	4	10	14
<u>TOPLAM</u>		<u>25</u>	<u>60</u>	<u>85</u>

Bu tabloya göre, anket katılımcıları arasında en fazla idari görev alan grubun 6-10 Yıl arasında görev süresine sahip Erkek katılımcılar olduğu görülmektedir.

Kurumlarda idari görev alan çalışanların cinsiyet, görev süresi, eğitim durumu değişkenlerine göre nasıl bir farklılık gösterdiği, kurumun yönetim anlayışı açısından önemli ipuçları verebilmektedir. Bunu görebilmek adına anket katılımcılarının idari görev alma durumları ile demografik özellikleri arasında bir korelasyon bulunup bulunmadığı inceleme altına alınmıştır.

Değişkenler arasında doğrusal bir ilişki bulunup bulunmadığının görülmesi ve bu ilişkinin derecesinin tayin edilebilmesi için verilerin normal dağılım göstermesi sebebiyle Pearson Korelasyon Katsayıları (r) hesaplanmıştır. “0 – 1” ve “-1 – 0” arasında değerler alan bu katsayı, 0’a yaklaştıkça ilişkinin zayıfladığı, -1 ve +1 değerlerine yaklaştıkça ilişkinin kuvvetlendiği anlamına gelmekte olup, negatif değerler değişkenler arasında ters yönlü ilişkiye işaret etmektedir.

Pearson Katsayısının yorumlanabilir olması için anlamlılık derecesinin $p < 0,05$ koşulunu sağlıyor olması gerekmektedir. İstatistiksel testlerin sonucu Tablo 17’de gösterilmektedir.

Tablo 15: İdari Görev Değişkeninin Korelasyon İstatistikleri

	Pearson Korelasyonu	Sig.(2-tailed)	N	YORUM
Cinsiyet	,000	1,000	85	Yorumlanamaz
Yaş	-,244	,024	85	Düşük düzeyde negatif ilişki
Eğitim	-,202	,063	85	Yorumlanamaz
Görev Süresi	-,055	,617	85	Yorumlanamaz

Tablodaki sonuçlara göre katılımcılar arasında İdari Görev ile yaşları arasında negatif yönlü zayıf düzeyde bir ilişki bulunmaktadır. Katılımcıların yaşları arttıkça, idari görev alma durumlarında düşük korelasyonla da olsa bir azalma tespit edilmiştir.

Şirketin personel yapısına dair bir diğer önemli gösterge ise ücret aralıklarının cinsiyet, görev süresi ve eğitim durumu değişkenleri ile korelasyon içerisinde olup olmadığı bilgisidir. Ücret aralığına ilişkin istatistiksel sonuçlar Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16: Ücret Aralığı Değişkeninin Korelasyon İstatistikleri

	Pearson Korelasyonu	Sig.(2-tailed)	N	YORUM
Cinsiyet	,114	,318	79	Yorumlanamaz
Görev Süresi	,271	,016	79	Düşük düzeyde pozitif ilişki
Eğitim	,048	,671	79	Yorumlanamaz

Anket katılımcılarının ücret aralığı ile görev süreleri arasında düşük düzeyde pozitif ilişki tespit edilmiştir. Görev süresi arttıkça, ücret aralığında da artış gözlemlenmekle birlikte, bu iki değişken arasındaki ilişkinin zayıf olması dikkat çekicidir.

Son olarak şirketteki eğitim durumu eğrisinin görülebilmesi için katılımcıların eğitim durumu bilgileri ile yaşları arasında bir korelasyon bulunup bulunmadığı test edilmiştir.

Tablo 17: Eğitim Durumu Değişkeninin Korelasyon İstatistikleri

	Pearson Korelasyonu	Sig.(2-tailed)	N	YORUM
Yaş	-,274	,011	85	Düşük düzeyde negatif ilişki

Katılımcıların eğitim durumları ile yaş grupları arasında zayıf da olsa negatif bir ilişki tespit edilmiştir. Genç çalışanların daha yüksek eğitim grubuna girme eğilimine işaret eden bu durum, şirketin geleceği açısından personel yapısının daha yüksek eğitim grubuna doğru gidebileceği sinyalini vermektedir.

4.5.3. Kurumsal Kültür Yönetimi Üzerine Uygulama

Kurumsal Kültür Küpü Modelinin ikinci boyutu kurumsal kültür yönetiminin denetlenmesinden meydana gelmektedir. Bu boyut, şirketin kültür yönetimindeki etkinliğinin ölçülmesini hedeflemektedir. Kültür yönetimi Geliştirme, Aktarma, Benimsetme ve İzleme adımlarından oluşan bir bütün olarak tasarlanmıştır.

- **Geliştirme:** Bu başlıkta, şirketin kurumsal kültür gelişimi yönündeki faaliyetlerinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Kurumsal Politika, Netlik ve Esneklik unsurları esas alınmıştır.

- **Aktarma:** Bu adım, şirketin geliştirmek istediği kurumsal kültürü çalışanlarına aktarmadaki çabasını ölçümlemeyi hedeflemektedir. Eğitim, Oryantasyon ve Rol Model unsurları ele alınmıştır.
- **Benimsetme:** Bu adım şirketin, çalışanlarına aktarmayı hedeflediği kurumsal kültürün çalışanlarca benimsenmesine yönelik çabalarını değerlendirmeyi hedef almaktadır. Burada Kurumsal Bağlılık, Uygunluk, Adalet ve Motivasyon unsurları esas alınmıştır.
- **İzleme:** Bu adım, şirketin geliştirmek istediği kurumsal kültürün çalışanlarınca ne ölçüde benimsendiğinin şirket tarafından izlenme etkinliğini ölçümlemeyi hedeflemektedir. Burada Takip, Şeffaflık, Fısıltı ve Yaptırım unsurları ele alınmıştır.

Bu unsurlar göz önüne alınarak şirketin kurumsal kültür yönetiminin etkinliğinin değerlendirilmesi için 45 soruluk Likert tipi Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği oluşturulmuş ve anket katılımcılarına sunulmuştur.

Güvenirlilik ve Geçerlilik

Kullanılan ölçeklerle, soyut olan kavramların nicel değerlerle ölçülmesi hedeflenmektedir. Bu ölçümleme yapılırken, kullanılan ölçeğin standart bir ölçek olması ve istenen bilgiyi ölçebilme yeteneğine sahip olması beklenmektedir. Kullanılan ölçekte ölçüm değerlerinin kararlılığı, yani birbirine tutarlı ve kararlı ölçme sonuçları verme gücü “güvenirliliğini”, ölçmeyi amaçladığı özelliği doğru ölçebilme derecesi ise “geçerliliğini” ifade etmektedir.

Çalışma kapsamında elde edilen veriler analiz edilmeden önce ölçeğin güvenirliliği, yani birbirine tutarlı ve kararlı ölçme sonuçları verme gücü test edilmiştir.

Öncelikle madde istatistiklerine ve ardından Madde-Toplam İstatistiklere bakılmış, madde toplam korelasyon istatistikleri 0,20'nin altında olan maddelerin madde ölçme gücünün zayıf olduğu ve ölçmek istenen tutumun saptanmasına yeteri derecede katkı veremediği düşünüldüğünden, maddeden alınan puan ile toplam puan arasındaki korelasyon oranı 0,20'nin altında kalan iki madde (madde 10 ve madde 38) değerlendirmeden çıkarılmıştır.

Ölçeğin toplam Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeğinin Cronbach Alpha değeri 0,974 olarak ölçülmüştür. 0-1 arası değer alan ve 1'e yaklaştıkça güvenilirliğin arttığını gösteren bu değer, çok yüksek bir güvenilirlik düzeyine işaret etmektedir.

Anketin geçerliliğinin test edilmesi amacıyla faktör analizinden yararlanılmıştır.

Geçerlilik, bir anketin ölçmeyi planladığı nitelikleri gerçekten ölçüp ölçemediğini test etmek amacı taşımaktadır. Ölçek kapsamında toplanan verilerin faktörleşmeye uygun olup olmadığının görülmesi için öncelikle Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ölçütü ve Bartlett Küresellik Testi sonuçları değerlendirilmiş; ardından Ortak Varyans değerleri üzerinden, her bir maddenin varyansı açıklama oranına bakılmıştır. Değişkenler arası korelasyon sıkılaştıkça, KMO Ölçütü de 1'e yaklaşacağından, ölçekte 0,899 olarak ölçülen KMO "iyi" düzeyde kabul edilmektedir. Dolayısıyla veri setinin faktör analizi için uygun olduğu söylenebilecektir. Bartlett Küresellik testinde anlamlılık $p < 0,05$ olduğundan, korelasyon matrisinin birim matrise eşit olmadığı görülmektedir. Buradan hareketle değişkenlerin birbiriyle ilişkili olduğu ve veri setinin faktör analizine uygun olduğu söylenecektir.

Ortak Varyanslar (Communalities) tablosunda maddelerin varyansı açıklama oranları değerlendirilmiştir. Ortak varyans değeri, bir maddenin ilişkili olduğu faktörlerle korelasyonunun kareleri toplamını vermektedir (Gürbüz ve Şahin, 2017: 317). Ortak varyans oranı 0,30'un altında olan maddeler (Madde 3, Madde 19, Madde 40, Madde 41 ve Madde 43) değerlendirmeden çıkarılarak faktör analizi yenilenmiştir.

Toplam 38 madde üzerinden değerlendirilen ölçeğin güvenilirlik testinde Cronbach's Alpha istatistiği 0,976 olarak belirlenmiş; KMO oranı 0,907'ye yükselmiş; Component Matrix istatistikleri tüm maddeler için 0,50'nin üzerinde kaydedilmiştir. toplam açıklanan varyans oranı %54,098 olarak kabul edilebilir düzeyde belirlenmiştir.

4.5.3.1. Kurumsal Kültür Yönetimi Skorları

Katılımcıların verdiği yanıtlar 5'li Likert ölçeğine uygun olarak düz ve ters kodlama yoluyla hesaplanmıştır. Anketin değerlendirilmesinde 4 ve üzeri puanlar kültür yönetimine ilişkin olumlu bir değerlendirmeye işaret ederken, 3 ile 4 arası

puanlar kabul edilebilir görülmekte, 3'ün altı puanlar ise olumsuz bir algıya işaret etmektedir.

Tablo 18: Kurumsal Kültür Yönetimi Skorları Değerlendirme Tablosu

Kurumsal Kültür Yönetimi Skorları (\bar{x})	
$4 \leq \bar{x}$	Olumlu
$3 \leq \bar{x} \leq 4$	Kabul edilebilir düzey
$\bar{x} \leq 3$	Olumsuz

Kurumsal Kültür Yönetimi Skoru (\bar{x}), şirketin kurumsal yönetiminin etkinlik derecesini vermektedir. Şirketin 4'ün üzerinde bir puana sahip olması, çalışanlar nezdinde kültür yönetiminin etkin bir şekilde yönetildiği yönünde bir algı bulunduğunu gösterecek, bu skorun 3'ün altına inmesi ise çalışanların gözünde şirketin etkin bir kültür yönetimi sağlayamadığı değerlendirilmesidir.

Bu değerlendirme ile ankete katılan 85 katılımcının şirketin kültür yönetiminin etkinliğine ilişkin genel algı **skoru 3,63** olarak ölçümlenmiştir.

Tablo 19: Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği İstatistikleri

	N	Min.	Max.	Ortalama	Standart Sapma
Kültür Yönetimi	85	1,66	5,00	3,6245	0,78306

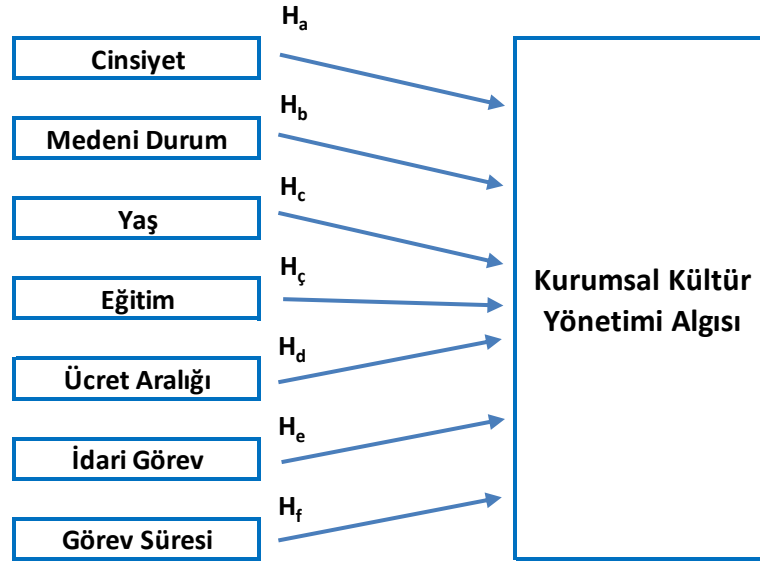
85 katılımcı arasında kurumsal yönetim etkinliğine ilişkin algısı en düşük 1,66; en yüksek 5,00 olarak kaydedilmiştir.

Katılımcıların algı ortalaması olan 3,63 skoru, çalışanların nezdinde şirketin kültür yönetimi algısının **kabul edilebilir düzeyde** olduğunu göstermektedir.

4.5.3.2. Kurumsal Kültür Yönetimi Hipotez Testleri

Katılımcıların, şirketin kurumsal kültür yönetimi etkinliğine dair algılarının cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim, ücret aralığı, idarecilik görevi ve görev süresi niteliklerine göre farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için aşağıdaki model kullanılmıştır.

Şekil 15: Kurumsal Kültür Yönetimi Modeli



Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı hipotezlerinin test edilmesi için %95’lik bir güven düzeyinde Bağımsız Örneklem T-Testi, Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Kruskal-Wallis Sıralamalı Tek Yönlü Varyans Analizinden yararlanılmıştır.

Parametrik testler olan T-Testi ve ANOVA’nın uygulanabilmesi için verilerin normal bir dağılım göstermesi ve varyansların homojen olması gerekmektedir. Bu koşulların sağlanamadığı durumda Kruskal-Wallis testinden yararlanılmıştır.

Tablo 20: KKYÖ Normallik İstatistikleri

	Çarpıklık		Basıklık	
	İstatistik	Std. Hata	İstatistik	Std. Hata
Cinsiyet	-,920	,261	-1,182	,517
Medeni Durum	,798	,261	-1,397	,517
Yaş	,492	,261	-,180	,517
Eğitim Durumu	-,699	,261	-,378	,517
Görev Süresi	,350	,261	-1,150	,517
Ücret Aralığı	,624	,261	-1,092	,517
İdari Görev	-1,527	,261	,339	,517

Normal dağılımın sınanması için merkezi eğilim göstergeleri olan ortalama ve medyan değerleri ve Basıklık ve Çarpıklık (Kurtosis ve Skewness) değerleri ile Gövde-ve-Yaprak grafiklerinden yararlanılmıştır. Ölçekte ortalama ve medyan

değerlerinin birbirine yakın olması ve Basıklık ve Çarpıklık değerlerinin -1,96 ile +1,96 aralığında olması ile grafiklerin uygunluğu normal dağılım göstergesi olarak alınmıştır.

Varyansların homojenliğinin sınanması amacıyla Levene İstatistiklerinden yararlanılmıştır. Levene istatistiklerinde $p>0,05$ koşulunun sağlanmasının varyansların homojenliğine işaret ettiği kabul edilmiştir.

Bu aşamada her bir değişken için ayrı ayrı istatistiki test sonuçlarının değerlendirilmesi yapılacaktır.

Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı ve Cinsiyet

Anket katılımcılarının yanıtlarının cinsiyetlerine göre değerlendirmesini yaptığımızda kadın ve erkek katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 21: Cinsiyet Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Kadın	25	3,4863	,88580
Erkek	60	3,6820	,73646

Tabloya göre ankete katılan 25 Kadın katılımcı kültür yönetiminin etkinliği hususunda 3,49 ortalama skor verirken; erkeklerde bu rakam 3,68 olarak kaydedilmiştir. Buna göre kadınlar ortalama bazında erkeklere göre daha olumsuz bir algıya sahip görünmektedir.

Kadın ve erkeklerin algıları açısından istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{a0} Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H_{a1} Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

İki gruplu bir değişken olması sebebiyle Bağımsız Örneklem T-Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 22: Cinsiyet Değişkeni İçin Bağımsız Örneklem T-Testi İstatistikleri – KKYÖ

	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T-Test
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)
Eşit Varyans Varsayımı	,813	,370	,297
Eşit Varyans Olmadığı Varsayımı			,336

Levene testi Sig. Değerine göre $0,370 > 0,05$ olduğundan homojen bir dağılım görülmektedir. Buna göre T-Testi eşit varyans varsayımı altında Sig.(2-tailed) değerine bakmamız gerekmektedir. Buna göre $0,297 > 0,05$ olduğundan değişken grupları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Buna göre H_{a0} hipotezi kabul edilir.

Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı ve Medeni Durum

Anket katılımcılarının yanıtlarının medeni durumlarına göre değerlendirmesini yaptığımızda evli ve bekar katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 23: Medeni Durum Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Evli	58	3,5653	,77346
Bekar	27	3,7515	,80310

Tabloya göre ankete katılan evli katılımcılar kültür yönetiminin etkinliği hususunda 3,57 ortalama skor verirken; bekar katılımcılarda bu rakam 3,75 olarak kaydedilmiştir.

Evli ve bekar katılımcıların algıları açısından istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{b0}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile medeni durumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
H_{b1}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile medeni durumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

İki gruplu bir değişken olması sebebiyle Bağımsız Örneklem T-Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 24: Medeni Durum Değişkeni İçin Bağımsız Örneklem T-Testi İstatistikleri – KKYÖ

	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T-Test
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)
Eşit Varyans Varsayımı	,190	,664	,310
Eşit Varyans Olmadığı Varsayımı			,319

Levene Testi Sig. Değerine göre $0,664 > 0,05$ olduğundan homojen bir dağılım görülmektedir. Buna göre T-Testi eşit varyans varsayımı altında Sig.(2-tailed) değerine bakmamız gerekmektedir. Buna göre $0,310 > 0,05$ olduğundan değişken grupları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Buna göre H_{b0} hipotezi kabul edilir.

Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile medeni durumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı ve Yaş

Anket katılımcılarının yanıtlarının yaşlarına göre değerlendirmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 25: Yaş Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
18 – 30	17	3,2570	,93747
31 – 40	43	3,5569	,75100
41 – 50	18	3,9474	,57158
51 ve üzeri	7	4,1015	,61123

Not. 61 yaş üzeri yalnızca bir katılımcı bulunması nedeniyle, istatistiksel testlerin anlamlı sonuç verebilmesi için 50-60 yaş grubu ile 61 yaş ve üzeri grup birleştirilmiştir.

Ankete katılan katılımcıların yaşlarına göre kültür yönetimine ilişkin ağlarının ortalama skorları tabloda görülmektedir.

Katılımcıların algıları arasında yaşlarına göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{c0}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile yaşları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
H_{c1}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile yaşları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır

Öncelikle verilerin homojen bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 26: Yaş Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Kültür Yönetimi	1,573	3	81	,202

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,202 > 0,05$ olduğundan varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir.

İkiden fazla gruba sahip bir değişken olduğundan Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır.

Tablo 27: Yaş Değişkeni İçin Tek Yönlü ANOVA Testi İstatistikleri – KKYÖ

	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	5,962	3	1,987	3,534	,018
Grup İçi	45,546	81	,562		
Toplam	51,507	84			

Anlamlılık değerlendirmesi için Sig. değerlerine bakılacaktır. $p < 0,05$ değerleri anlamlı kabul edilmiştir. $0,018 < 0,05$ olduğundan H_{c1} hipotezi kabul edilir. Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile yaşları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır. En az bir ortalamanın diğerlerinden farklılaştığını söylemek mümkündür.

Hangi gruplar arasında farklılık bulunduğunun tespit edilmesi için, varyansların homojen olması sebebiyle Tukey testinden yararlanılmıştır.

Tukey testi Çoklu Karşılaştırmalar tablosuna göre 18-30 yaş aralığındaki katılımcılar ile 41-50 yaş aralığındaki katılımcıların kültür yönetiminin etkinliğine ilişkin algıları istatistiksel açıdan farklılık göstermektedir. 18-30 yaş grubu aralığının, 41-50 yaş grubu aralığına oranla daha olumsuz bir algıya sahip olduğu görülmektedir.

Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı ve Eğitim Durumu

Anket katılımcılarının yanıtlarının eğitim durumlarına göre değerlendirmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 28: Eğitim Durumu Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Lise ve Altı	14	4,1053	,53485
Ön Lisans	8	3,7862	,60981
Lisans	45	3,6485	,78090
Yüksek Lisans/Doktora	18	3,1184	,77737

Not. İlköğretim grubunda ve Doktora gruplarında yalnızca birer katılımcı bulunduğundan, istatistiksel testlerin anlamlı sonuç verebilmesi için İlköğretim ile Lise/Meslek Lisesi grubu ve Yüksek Lisans ile Doktora grubu birleştirilmiştir.

Ankete katılan katılımcıların eğitim durumlarına göre kültür yönetimine ilişkin algılarının ortalama skorları tabloda görülmektedir.

Katılımcıların algıları arasında eğitim durumlarına göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{ç0}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile eğitim düzeyleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
H_{ç1}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile eğitim düzeyleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Öncelikle verilerin homojen dağılımının test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 29: Eğitim Durumu Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Kültür Yönetimi	,961	3	81	,415

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,415 > 0,05$ olduğundan varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir.

İkiden fazla gruba sahip bir değişken olduğundan Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır.

Tablo 30: Eğitim Durumu Değişkeni İçin Tek Yönlü ANOVA Testi İstatistikleri – KKYÖ

	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	8,081	3	2,694	5,024	,003
Grup İçi	43,426	81	,536		
Toplam	51,507	84			

Anlamlılık değerlendirmesi için Sig. değerlerine bakılacaktır. $p < 0,05$ değerleri anlamlı kabul edilmiştir. $0,003 < 0,05$ olduğundan H_{c1} hipotezi kabul edilir. Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile eğitim durumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır. En az bir ortalamanın diğerlerinden farklılaştığını söylemek mümkündür. Hangi gruplar arasında farklılık bulunduğu tespit edilmesi için, varyansların homojen olması sebebiyle Tukey testinden yararlanılmıştır. Tukey testi Çoklu Karşılaştırmalar tablosuna göre Lise ve altı grubundaki katılımcılar ile Yüksek Lisans/Doktora grubundaki katılımcıların kültür yönetiminin etkinliğine ilişkin algıları istatistiksel açıdan farklılık göstermektedir. Lise ve altı grubundaki katılımcıların, Yüksek Lisans/Doktora grubundaki katılımcılara kıyasla daha olumlu bir algıya sahip olduğu görülmektedir.

Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı ve Ücret Aralığı

Anket katılımcılarının yanıtlarının aldıkları ücret düzeyine göre değerlendirmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri aşağıdadır.

Tablo 31: Ücret Aralığı Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Alt Ücret Grubu	31	3,7063	,72373
Alt-Orta Ücret Grubu	21	3,2544	,88893
Üst-Orta Ücret Grubu	11	3,5813	,58151
Üst Ücret Grubu	16	4,0082	,84072

Ankete katılan katılımcıların buldukları ücret grubuna göre kültür yönetimine ilişkin algılarının ortalama skorları tabloda görülmektedir.

Katılımcıların algıları arasında ücret aralığına göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{d0}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile ücret aralığı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
H_{d1}	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile ücret aralığı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Öncelikle verilerin homojen bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 32: Ücret Aralığı Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Kültür Yönetimi	,690	3	75	,561

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,561 > 0,05$ olduğundan varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir.

İkiden fazla gruba sahip bir değişken olduğundan Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır.

Tablo 33: Ücret Aralığı Değişkeni İçin Tek Yönlü ANOVA Testi İstatistikleri – KKYÖ

	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	5,458	3	1,819	2,999	,036
Grup İçi	45,501	75	,607		
Toplam	50,959	78			

Anlamlılık değerlendirmesi için Sig. değerlerine bakılacaktır. $p < 0,05$ değerleri anlamlı kabul edilmiştir. $0,036 < 0,05$ olduğundan H_{d1} hipotezi kabul edilir. Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile ücret aralığı arasında istatistiksel

açından anlamlı bir fark vardır. En az bir ortalamanın diğerlerinden farklılaştığını söylemek mümkündür.

Hangi gruplar arasında farklılık bulunduğunun tespit edilmesi için, varyansların homojen olması sebebiyle Tukey testinden yararlanılmıştır.

Tukey testi Çoklu Karşılaştırmalar tablosuna göre Alt-Orta Ücret grubu ile Üst Ücret grubundaki katılımcıların kültür yönetiminin etkinliğine ilişkin algıları istatistiksel açıdan farklılık göstermektedir. Üst Ücret grubundaki katılımcıların, Alt-Orta Ücret grubundaki katılımcılara kıyasla daha olumlu bir algıya sahip olduğu görülmektedir.

Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı ve İdari Görev

Anket katılımcılarından idari görev alanlar ile idari görev almayanların algıları arasında değerlendirme yaptığımızda idareciler ile diğer çalışanlara ait grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 34: İdari Görev Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
İdareci	17	3,8777	,82049
Diğer Çalışan	68	3,5611	,76659

Tabloya göre ankete katılanlardan İdari Görev alan katılımcılar kültür yönetiminin etkinliği hususunda 3,88 ortalama skor verirken; Diğer Çalışanlar grubundaki katılımcılarda bu rakam 3,56 olarak kaydedilmiştir.

İdari Görev değişkeni açısından katılımcıların algılarında istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{e0} Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile idarecilik görevleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H_{e1} Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile idarecilik görevleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

İki gruplu bir değişken olması sebebiyle Bağımsız Örneklem T-Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 35: İdari Görev Değişkeni İçin Bağımsız Örneklem T-Testi İstatistikleri – KKYÖ

	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T-Test
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)
Eşit Varyans Varsayımı	,016	,900	,137
Eşit Varyans Olmadığı Varsayımı			,163

Levene Testine Sig. Değerine göre $0,900 > 0,05$ olduğundan homojen bir dağılım görülmektedir. Buna göre T-Testi eşit varyans varsayımı altında Sig.(2-tailed) değerine bakmamız gerekmektedir. Buna göre $0,137 > 0,05$ olduğundan değişken grupları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Buna göre H_{e0} hipotezi kabul edilir.

Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile idarecilik görevleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Kurumsal Kültür Yönetimi Algısı ve Görev Süresi

Anket katılımcılarının yanıtlarının şirketteki görev sürelerine göre değerlendirmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 36: Görev Süresi Değişkeni İçin KKYÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
0 – 5 yıl	34	3,6370	,95132
6 – 10 yıl	34	3,4776	,62557
11 yıl ve üzeri	17	3,8932	,65005

Not. 21 yıl ve üzeri grubunda yalnızca üç katılımcı bulunduğu için, istatistiksel testlerin anlamlı sonuç verebilmesi için 11-20 yıl grubu ile 21 yıl ve üzeri grubu birleştirilmiştir.

Ankete katılan katılımcıların şirketteki görev süresine göre kültür yönetimine ilişkin algılarının ortalama skorları tabloda görülmektedir.

Katılımcıların algıları arasında görev sürelerine göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

Hf₀	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile görev süresi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
Hf₁	Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile görev süresi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Öncelikle verilerin homojen bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 37: Görev Süresi Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – KKYÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Kültür Yönetimi	4,204	2	82	,018

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,018 < 0,05$ olduğundan varyansların homojen olmadığı görülmüştür. Buna bağlı olarak non-parametrik bir test olan Kruskal-Wallis testinden yararlanılmıştır.

Tablo 38: Görev Süresi Değişkeni İçin Kruskal-Wallis Testi İstatistikleri – KKYÖ

Toplam N	85
Test İstatistiği	4,226
df	2
Asymp.Sig.	0,121

Gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığının görülmesi için Asmp.Sig. değerine bakılması gerekmektedir. $0,121 > 0,05$ olduğundan, gruplar arasında anlamlı bir fark tespit edilmemiştir. H_{f0} hipotezinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Katılımcıların kurumsal kültür yönetimi algısı ile görev süresi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

4.5.3.3. Kurumsal Kültür Yönetiminin İfade Bazında Değerlendirilmesi

Şirket çalışanlarının şirketin kurumsal kültür yönetiminin etkinliğine ve kurumsal kültürüne ilişkin algılarının daha iyi anlaşılması için, çalışma kapsamında kullanılan anketlerde her bir ifadeye verilen ortalama skorların incelenmesi yardımcı olacaktır.

Tablo 39’da Kurumsal Kültür Yönetimi ölçeğinde her bir ifadeye verilen ortalama skorlar küçükten büyüğe doğru sıralanmıştır. Olumsuz düzeyde kalan ifadeler kırmızı renkle gösterilirken, olumlu seviyeye işaret eden skorlarda mavi renk ile işaretleme yapılmıştır.

Tablo 39: KKYÖ İfadeleri Genel Değerlendirme Tablosu

Kurumsal Kültür Yönetiminin Etkinliğini Ölçmeye Yönelik İfadeler	Ortalama Skor
Kurum içerisinde etik davranışlar ödüllendirilmektedir.	2,73
Çalışanların motivasyonunu artırma amaçlı önlemler alınmaktadır.	2,86
Yetkinliklerim ve görevlerim doğrultusunda aldığım ücretin adil olduğunu düşünüyorum.	2,87
Çalışanların iş tatmini uygun araçlarla düzenli olarak takip edilmektedir.	3,00
Kurumsal etik değerlerin benimsenmesi için ortak proje ve etkinlikler gerçekleştirilmektedir.	3,04
Çalışanlarda işletmeye bağlılık ve güven duygusunu artırıcı önlemler alınmaktadır.	3,14
Çalışanlar, kurumun değerleri hakkında belirli periyotlarla eğitime tabi tutulurlar.	3,21
Bireysel hedeflerim ve performans göstergeleri dönemsel olarak belirlenmektedir.	3,38
Çalışanlar kurumun hedefleri ve faaliyetleri hakkında düzenli olarak bilgilendirilir.	3,39
Çalışanlar olası usulsüzlükleri tepki duyma kaygısı taşımadan açıklayabilir.	3,41
Yöneticiler, çalışanlardan bekledikleri davranışlara kendileri örnek olmaktadır.	3,52
Üst yönetim kurum çalışanlarına karşı adil davranmaktadır.	3,53
Kurum içerisindeki tutum ve davranışlar tüm çalışanlarca izlenebilir.	3,55
Yöneticilerin verdiği sözler güven yaratmaktadır.	3,58
Kurumumuzda üst yönetim, alt düzeylerdeki iş ve işlemlerin yürütülme düzeni hakkında tam bilgi sahibidir.	3,58
Yöneticiler, çalışanları istenmeyen davranışlara yöneltebilecek baskı unsurlarının farkındadır.	3,59
Kurum içerisinde çalışanların örnek alacağı deneyimli rol modeller bulunmaktadır.	3,62
Üst yönetim, çalışanları ailenin bir üyesi olarak görmektedir.	3,66

Çalışanların etik değerleri ile kurumsal değerler genel olarak paralellik göstermektedir.	3,66
Kurum içerisinde uygunsuz davranışlar karşısında tutarlı yaptırımlar uygulanmaktadır.	3,68
İşten ayrılışlarda işten çıkış görüşmeleri yapılmaktadır.	3,71
Yöneticiler ve deneyimli çalışanlar bildiklerini öğretme konusunda isteklidir.	3,73
Yöneticiler, çalışanlara karşı nazik ve saygılı bir tutum izlemektedir.	3,78
Kuruma yeni çalışan alımlarında kurumsal değerlere uygunluk aranmaktadır.	3,78
Kurum içi kurallar gerektiğinde belirli bir esnekliğe imkân tanımaktadır.	3,81
Kurumun fiziki koşulları uygun bir çalışma ortamı sağlamaktadır.	3,84
Kurum içerisinde görev ve sorumluluklar standartlara uygun bir şekilde belirlenmiştir.	3,85
İstenmeyen durumlar karşısında sorumluluk ve hesap verilebilirlik esas alınmaktadır.	3,86
Çalışanların tutum ve davranışları yöneticiler tarafından takip edilmektedir.	3,88
Yazılı kural ve prosedürler tüm personelin kolay bir şekilde erişebileceği mecralarda gösterilmektedir.	3,89
Kurum içerisinde kurallar herkes için geçerlidir.	3,89
Kurum içerisinde organizasyon yapısı raporlama zincirini açıkça ortaya koymaktadır.	3,93
Uygunsuz tutum ve davranışlar sergileyen çalışanlar cezalandırılmadan önce yeterli defa uyarılır.	4,04
Kuruma yeni başlayan çalışanlara, kurumu tanımaları için yeterli zaman verilir.	4,05
Çalışanların uyması gereken kurallar net bir şekilde belirlenmiştir.	4,06
Kuruma yeni giren çalışanlar için kurumu tanıtıcı oryantasyon faaliyetlerine yer verilir.	4,19
Kurumun hedefleri açık bir şekilde belirlenmiştir.	4,21
Kurumun misyon, vizyon ve değerleri açık bir şekilde belirlenmiştir.	4,26

Tablo 39'a bakıldığında Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeğinde “Kurum içerisinde etik davranışlar ödüllendirilmektedir”, “Çalışanların motivasyonunu artırma amaçlı önlemler alınmaktadır” ve “Yetkinliklerim ve görevlerim doğrultusunda aldığım ücretin adil olduğunu düşünüyorum.” İfadelerinin 3’ün altında skorlar aldığı görülmektedir. Bu skorlar, ödüllendirme, motivasyon çabaları ve ücret tatmini hususlarında olumsuz sinyaller vermektedir.

Bunun yanında özellikle kurumsal politika, kural ve hedeflerin net bir şekilde belirlenmesi, oryantasyon çalışmaları ve yaptırım uygulamadan önce uyarı

mekanizmalarının işletilmesi hususlarında olumlu bir algıya sahip olunduğu görülmektedir. Diğer ifadelerde kabul edilebilir seviyelerde skorlar kaydedilmiştir.

Kurumsal kültür yönetimi etkinliğinin ana unsurları olan Geliştirme, Aktarma, Benimsetme ve İzleme adımları bazında değerlendirilmesi Tablo 40'ta aşama bazında gösterilmiştir.

Tablo 40: Kurumsal Kültür Yönetimi Skorları

	Ortalama Skor
Geliştirme	3,92
Aktarma	3,64
İzleme	3,59
Benimsetme	3,43

En düşük skorun “benimsetme” unsurunda kaydedildiği gözlemlenmektedir. Bu aşama, şirketin geliştirmek ve çalışanlara aktarmak istediği kurumsal kültürün çalışanlarca benimsenmesine yönelik çabaları değerlendirmektedir. Şirketin en güçlü algıya sahip olduğu unsur ise Geliştirme çabaları olarak görülmektedir. Kurumsal kültür yönetiminde şirket ideal kültürü oluşturmak üzere başarılı bir algı yaratırken, bu kültürün aktarılması, benimsetilmesi ve izlenmesi çabalarında nispeten daha olumsuz bir değerlendirmeyle karşılaşmaktadır.

4.5.4. Reel Kültür Ortamı Üzerine Uygulama

Çalışmada esas alınan modelin üçüncü boyutu üst yönetimin çalışanlardan beklediği tutum ve davranış normlarının çalışanlara ne şekilde yansıdığı araştırılmasını hedeflemektedir. Burada kültür unsurları kurumdan kuruma esneklik göstereceğinden, şirkete ilişkin kültür unsurlarının belirlenmesinde genel kurumsal yönetim literatürünün yanında şirket yönetiminin çalışanlardan beklentileri referans olarak alınmıştır. Buradan hareketle kültür unsurları ana başlıkları ve alt başlıkları şöyledir:

- **Etik Değerler** (Temel Haklar, Dürüstlük, Kişisel Verilerin Korunması, Kurum Varlıkları)
- **Aidiyet** (Bağlılık, Özveri, Sabır)
- **İletişim** (Bilgi, İletişim Kanalları, Raporlama)

- **Katılımcılık** (Karar Almaya Katılma, Tartışma Ortamı, İnisiyatif)
- **Disiplin** (Kurum İçi Kurallar, Mevzuata Uygunluk, İş Sağlığı ve Güvenliği)
- **Öğrenme Kültürü** (Bireysel Gelişim, İnovasyon/Teknoloji, Adaptasyon)
- **İşbirliği / Koordinasyon** (Takım Çalışması, Dayanışma, Adil İş Yükü)

Bu unsurlar göz önüne alınarak şirketin kurumsal kültürünün değerlendirilmesi için 55 sorulu Likert tipi Reel Kültür Ortamı Ölçeği oluşturulmuş ve anket katılımcılarına sunulmuştur.

Güvenirlilik ve Geçerlilik

Çalışma kapsamında elde edilen veriler analiz edilmeden önce ölçeğin güvenirliği, yani birbirine tutarlı ve kararlı ölçme sonuçları verme gücü test edilmiştir.

Madde istatistikleri ve Madde-Toplam İstatistikleri incelendiğinde üç maddenin Madde-Toplam İstatistik değerinin 0,20'nin altında olduğu görüldüğünden bu maddeler (Madde 6, Madde 44, Madde 49) değerlendirme dışına alınmıştır.

Anketin geçerliliğinin test edilmesi amacıyla faktör analizinden yararlanılmıştır. Geçerlilik, bir anketin ölçmeyi planladığı nitelikleri gerçekten ölçüp ölçmediğini test etmek amacı taşımaktadır. Ölçek kapsamında toplanan verilerin faktörleşmeye uygun olup olmadığının görülmesi için öncelikle Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ölçütü ve Bartlett Küresellik Testi sonuçları değerlendirilmiş; ardından Ortak Varyans değerleri üzerinden, her bir maddenin varyansı açıklama oranına bakılmıştır. Değişkenler arası korelasyon sıkılaştıkça, KMO Ölçütü de 1'e yaklaşacağından, ölçekte 0,845 olarak ölçülen KMO "iyi" düzeyde kabul edilmektedir. Dolayısıyla veri setinin faktör analizi için uygun olduğu söylenebilecektir. Bartlett Küresellik testinde anlamlılık $p < 0,05$ olduğundan, korelasyon matrisinin birim matrise eşit olmadığı görülmektedir. Buradan hareketle değişkenlerin birbiriyle ilişkili olduğu ve veri setinin faktör analizine uygun olduğu söylenecektir.

Ortak Varyanslar (Communalities) tablosunda maddelerin varyansı açıklama oranlarına bakıldığında, ortak varyans düzeyinde dışında kalan maddelerin ölçekten çıkarılması gerektiği kabul edilmiştir. Bu açıdan ortak varyans istatistiğinin 0,30'un altında olan maddelerin değerlendirmeden çıkarılmasına karar verilmiştir.

Ortak varyans istatistiği 0,30'un altında olan 10 madde (Madde 12, Madde 14, Madde 23, Madde 24, Madde 26, Madde 29, Madde 43, Madde 46, Madde 50 ve Madde 52) daha değerlendirme dışına bırakılarak faktör analizi yenilenmiştir. Bu haliyle Ortak Varyanslar tablosu yeniden incelenmiş, üç maddenin daha 0,30'un altında kaldığı görüldüğünden bu üç madde (Madde 2, Madde 11 ve Madde 25) de çıkarılarak faktör analizi yenilenmiştir.

Toplam 39 madde üzerinden değerlendirilen ölçeğin güvenilirlik testinde Cronbach's Alpha istatistiği 0,976 olarak kaydedilerek, çok yüksek bir güvenilirlik oranı elde edilmiştir. Kaiser-Meyer-Okin (KMO) ölçütü 1'e yaklaştıkça değişkenler arası korelasyonun sıklaştığını göstermekte olduğundan ölçekte 0,884 olarak kaydedilen KMO düzeyi veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Bartlett Küresellik testinin anlamlılık düzeyi de $p < 0,05$ olduğundan, korelasyon matrisinin birim matrise eşit olmadığı göstermekte, dolayısıyla değişkenlerin birbiriyle ilişkili olduğu ve veri setinin faktör analizine uygun olduğu görülebilecektir. Communalities tablosuna bakıldığında, tüm maddelerin ortak varyans değerinin %30'un üzerinde olduğu anlaşılmıştır. Component Matrix istatistikleri de tüm maddeler için 0,50'nin üzerinde görülmüştür. Ölçeğin toplam açıklanan varyans oranı %53,466 ile kabul edilebilir düzeyde kaydedilmiştir.

4.5.4.1. Reel Kültür Ortamı Skorları

Katılımcıların verdiği yanıtlar 5'li Likert ölçeğine uygun olarak düz ve ters kodlama yoluyla hesaplanmıştır. Anketin değerlendirilmesinde 4 ve üzeri puanlar şirkette var olan kurumsal kültüre ilişkin olumlu bir değerlendirmeye işaret ederken, 3 ile 4 arası puanlar kabul edilebilir görülmekte, 3'ün altı puanlar ise olumsuz bir algıya işaret etmektedir.

Tablo 41: Reel Kültür Ortamı Skorları Değerlendirme Tablosu

Kurumsal Kültür Skorları (\bar{x})	
$4 \leq \bar{x}$	Olumlu
$3 \leq \bar{x} < 4$	Kabul edilebilir düzey
$\bar{x} < 3$	Olumsuz

Reel Kültür Ortamı Skoru, şirketin kurumsal kültürünün istenildiği düzeyde olma derecesini vermektedir. Şirketin 4'ün üzerinde bir puana sahip olması, çalışanlar nezdinde olumlu bir kurumsal kültüre sahip olduğunu gösterecek, bu skorun 3'ün altına inmesi ise çalışanların gözünde şirkette olumlu bir kurumsal kültür sağlanmadığı şeklinde değerlendirme yapılacaktır.

Bu değerlendirme ile ankete katılan 85 katılımcının şirketin kurumsal kültürüne ilişkin genel algı skoru 3,78 olarak ölçümlenmiştir.

Tablo 42: Reel Kültür Ortamı Ölçeği İstatistikleri

	N	Min.	Max.	Ortalama	Standart Sapma
Reel Kültür Ortamı	85	1,54	5,00	3,7843	0,73603

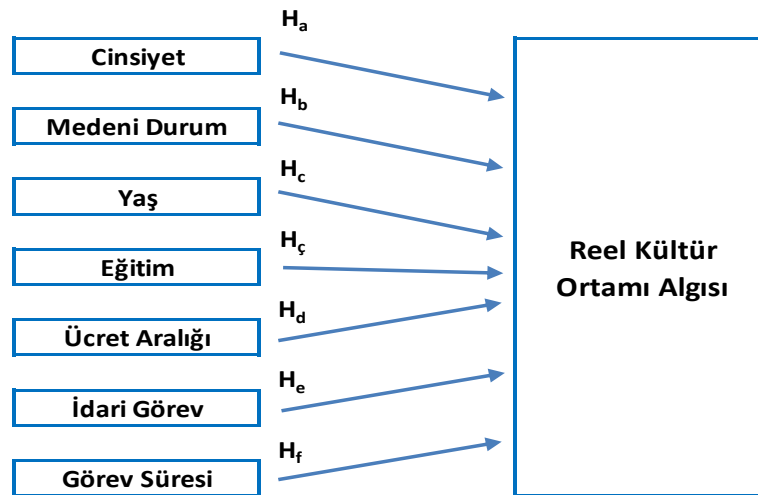
85 katılımcı arasında reel kurumsal kültüre ilişkin algısı en düşük 1,54; en yüksek 5,00 olarak kaydedilmiştir.

Katılımcıların algı ortalaması olan 3,78 skoru, çalışanların nezdinde şirketin kurumsal kültürünün kabul edilebilir seviyede olduğunu göstermektedir.

4.5.4.2. Reel Kültür Ortamı Hipotez Testleri

Katılımcıların, şirketin kurumsal kültürüne dair algılarının cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim, ücret aralığı, idarecilik görevi, görev süresi niteliklerine farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için aşağıdaki model kullanılmıştır.

Şekil 16: Reel Kültür Ortamı Modeli



Reel kültür ortamı hipotezlerinin test edilmesi için %95’lik bir güven düzeyinde Bağımsız Örneklem T-Testi, Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Kruskal-Wallis Sıralamalı Tek Yönlü Varyans Analizinden yararlanılmıştır.

Parametrik testler olan T-Testi ve ANOVA’nın uygulanabilmesi için verilerin normal bir dağılım göstermesi ve varyansların homojen olması gerekmektedir. Bu koşulların sağlanamadığı durumda Kruskal-Wallis testinden yararlanılmıştır.

Normal dağılımın sınanması için merkezi eğilim göstergeleri olan ortalama ve medyan değerleri ve Basıklık ve Çarpıklık (Kurtosis ve Skewness) değerleri ile Gövde-ve-Yaprak grafiklerinden yararlanılmıştır. Ölçekte ortalama ve medyan değerlerinin birbirine yakın olması ve Basıklık ve Çarpıklık değerlerinin -1,96 ile +1,96 aralığında olması ile grafiklerin uygunluğu normal dağılım göstergesi olarak alınmıştır.

Tablo 43: RKOÖ Ölçeği Normallik İstatistikleri

	Çarpıklık		Basıklık	
	İstatistik	Std. Hata	İstatistik	Std. Hata
Cinsiyet	-,920	,261	-1,182	,517
Medeni Durum	,798	,261	-1,397	,517
Yaş	,492	,261	-,180	,517
Eğitim Durumu	-,699	,261	-,378	,517
Görev Süresi	,350	,261	-1,150	,517
Ücret Aralığı	,624	,261	-1,092	,517
Departman	,335	,261	-1,344	,517
Unvan	,056	,261	-1,059	,517
İdari Görev	-1,527	,261	,339	,517

Tablodan anlaşılacağı üzere tüm çarpıklık ve basıklık değerleri -1,96 ile +1,96 değerleri arasında gerçekleştiğinden, veri setlerimizin normal bir dağılım gösterdiği söylenebilecektir.

Varyansların homojenliğinin sınanması amacıyla Levene İstatistiklerinden yararlanılmıştır. Levene istatistiklerinde $p > 0,05$ koşulunun sağlanmasının varyansların homojenliğine işaret ettiği kabul edilmiştir.

Bu aşamada her bir değişken için ayrı ayrı istatistiki test sonuçlarının değerlendirilmesi yapılacaktır.

Reel Kültür Ortamı Algısı ve Cinsiyet

Anket katılımcılarının yanıtlarının cinsiyetlerine göre değerlendirmesini yaptığımızda kadın ve erkek katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 44: Cinsiyet Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Kadın	25	3,6738	,83712
Erkek	60	3,8303	,69203

Tabloya göre ankete katılan 25 Kadın katılımcı reel kültür ortamı hususunda 3,67 ortalama skor verirken; erkeklerde bu rakam 3,83 olarak kaydedilmiştir. Buna göre kadınlar ortalama bazında erkeklere göre daha olumsuz bir algıya sahip görünmektedir.

Kadın ve erkeklerin algıları açısından istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{a0}	Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
H_{a1}	Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

İki gruplu bir değişken olması sebebiyle Bağımsız Örneklem T-Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 45: Cinsiyet Değişkeni İçin Bağımsız Örneklem T-Testi İstatistikleri – RKOÖ

	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T-Test
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)
Eşit Varyans Varsayımı	1,852	,177	,375
Eşit Varyans Olmadığı Varsayımı			,415

Levene Testi Sig. Değerine göre $0,177 > 0,05$ olduğundan homojen bir dağılım görülmektedir. Buna göre T-Testi eşit varyans varsayımı altında Sig.(2-tailed)

değerine bakmamız gerekmektedir. Buna göre $0,375 > 0,05$ olduğundan değişken grupları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Buna göre H_{a0} hipotezi kabul edilir.

Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Reel Kültür Ortamı Algısı ve Medeni Durum

Anket katılımcılarının yanıtlarının medeni durumlarına göre değerlendirmesini yaptığımızda evli ve bekar katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 46: Medeni Durum Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Evli	58	3,7569	,73110
Bekar	27	3,8433	,75705

Tabloya göre ankete katılan evli katılımcılar reel kültür ortamı hususunda 3,76 ortalama skor verirken; bekar katılımcılarda bu rakam 3,84 olarak kaydedilmiştir.

Evli ve bekar katılımcıların algıları açısından istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{b0} Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile medeni durumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H_{b1} Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile medeni durumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

İki gruplu bir değişken olması sebebiyle Bağımsız Örneklem T-Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 47: Medeni Durum Değişkeni İçin Bağımsız Örneklem T-Testi İstatistikleri – RKOÖ

	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T-Test
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)
Eşit Varyans Varsayımı	,388	,535	,617
Eşit Varyans Olmadığı Varsayımı			,622

Levene testi Sig. Değerine göre $0,535 > 0,05$ olduğundan homojen bir dağılım görülmektedir. Buna göre T-Testi eşit varyans varsayımı altında Sig.(2-tailed) değerine bakmamız gerekmektedir. Buna göre $0,617 > 0,05$ olduğundan değişken grupları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Buna göre H_{b0} hipotezi kabul edilir.

Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile medeni durumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Reel Kültür Ortamı Algısı ve Yaş

Anket katılımcılarının yanıtlarının yaşlarına göre değerlendirilmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 48: Yaş Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
18 – 30	17	3,4208	,78242
31 – 40	43	3,6834	,72644
41 – 50	18	4,2521	,41785
51 ve üzeri	7	4,0842	,73603

Not. 61 yaş üzeri yalnızca bir katılımcı bulunması nedeniyle, istatistiksel testlerin anlamlı sonuç verebilmesi için 50-60 yaş grubu ile 61 yaş ve üzeri grup birleştirilmiştir.

Ankete katılan katılımcıların yaşlarına göre reel kültür ortamına ilişkin algılarının ortalama skorları tabloda görülmektedir. Katılımcıların algıları arasında yaşlarına göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{c0} Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile yaşları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H_{c1} Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile yaşları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Öncelikle verilerin homojen bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 49: Yaş Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Reel Kültür Ortamı	1,760	3	81	,161

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,161 > 0,05$ olduğundan varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir.

Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır.

Tablo 50: Yaş Değişkeni İçin Tek Yönlü ANOVA Testi İstatistikleri – RKOÖ

	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	7,254	3	2,418	5,120	,003
Grup İçi	38,252	81	,472		
Toplam	45,506	84			

Anlamlılık değerlendirmesi için Sig. değerlerine bakılacaktır. $p < 0,05$ değerleri anlamlı kabul edilmiştir. $0,003 < 0,05$ olduğundan H_{c1} hipotezi kabul edilir. Buna göre katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile yaşları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır. En az bir ortalamanın diğerlerinden farklılaştığını söylemek mümkündür.

Hangi gruplar arasında farklılık bulunduğu tespit edilmesi için, varyansların homojen olması sebebiyle Tukey testinden yararlanılmıştır.

Tukey testi Çoklu Karşılaştırmalar tablosuna göre 18-30 ve 31-40 yaş aralığındaki katılımcılar ile 41-50 yaş aralığındaki katılımcıların reel kültür ortamına ilişkin algıları istatistiksel açıdan farklılık göstermektedir. 41-50 yaş grubu aralığındaki katılımcıların, diğer iki gruba kıyasla daha olumlu bir algıya sahip olduğu görülmektedir.

Reel Kültür Ortamı Algısı ve Eğitim Durumu

Anket katılımcılarının yanıtlarının eğitim durumlarına göre değerlendirmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 51: Eğitim Durumu Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Lise ve Altı	14	4,1117	,62981
Ön Lisans	8	3,5513	,75692
Lisans	45	3,8775	,70793
Yüksek Lisans/Doktora	18	3,4003	,73603

Not. İlköğretim grubunda ve Doktora gruplarında yalnızca birer katılımcı bulunduğundan, istatistiksel testlerin anlamlı sonuç verebilmesi için İlköğretim ile Lise/Meslek Lisesi grubu ve Yüksek Lisans ile Doktora grubu birleştirilmiştir.

Ankete katılan katılımcıların eğitim durumlarına göre reel kültür ortamına ilişkin algılarının ortalama skorları tabloda görülmektedir.

Katılımcıların algıları arasında eğitim durumlarına göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{ç0} Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile eğitim düzeyleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H_{ç1} Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile eğitim düzeyleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle verilerin homojen bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 52: Eğitim Durumu Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Reel Kültür Ortamı	,183	3	81	,908

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,908 > 0,05$ olduğundan varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir.

İkiden fazla gruba sahip bir değişken olduğundan Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır.

Tablo 53: Eğitim Durumu Değişkeni İçin Tek Yönlü ANOVA Testi İstatistikleri – RKOÖ

	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	4,980	3	1,660	3,318	,024
Grup İçi	40,525	81	,500		
Toplam	45,506	84			

Anlamlılık değerlendirmesi için Sig. değerlerine bakılacaktır. $p < 0,05$ değerleri anlamlı kabul edilmiştir. $0,024 < 0,05$ olduğundan H_{e1} hipotezi kabul edilir. Reel kültür ortamı algısı ile eğitim düzeyleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır. En az bir ortalamanın diğerlerinden farklılaştığını söylemek mümkündür.

Hangi gruplar arasında farklılık bulunduğu tespit edilmesi için, varyansların homojen olması sebebiyle Tukey testinden yararlanılmıştır.

Tukey testi Çoklu Karşılaştırmalar tablosuna göre Yüksek Lisans/Doktora grubundaki katılımcıların kurumsal kültür algıları ile Lise ve Altı Grubundaki katılımcıların algıları istatistiksel açıdan farklılık göstermektedir. Yüksek Lisans/Doktora grubundaki katılımcıların algılarının, diğer gruptaki katılımcıların algılarına göre daha olumsuz olduğu görülmektedir.

Reel Kültür Ortamı Algısı ve Ücret Aralığı

Anket katılımcılarının yanıtlarının aldıkları ücret düzeyine göre değerlendirmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 54: Ücret Aralığı Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Alt Ücret Grubu	31	3,8004	,64930
Alt-Orta Ücret Grubu	21	3,4982	,83428
Üst-Orta Ücret Grubu	11	3,9347	,47948
Üst Ücret Grubu	16	4,0192	,85597

Ankete katılan katılımcıların buldukları ücret grubuna göre reel kültür ortamına ilişkin algılarının ortalama skorları tabloda görülmektedir.

Katılımcıların algıları arasında ücret aralığına göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H₀₀	Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile ücret aralığı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
H₀₁	Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile ücret aralığı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Öncelikle verilerin homojen bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 55: Ücret Aralığı Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Reel Kültür Ortamı	,733	3	81	,535

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,733 > 0,05$ olduğundan varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir.

İkiden fazla gruba sahip bir değişken olduğundan Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır.

Tablo 56: Ücret Aralığı Değişkeni İçin Tek Yönlü ANOVA Testi İstatistikleri – RKOÖ

	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	2,861	3	,954	1,811	,152
Grup İçi	42,645	81	,526		
Toplam	45,506	84			

Anlamlılık değerlendirmesi için Sig. değerlerine bakılacaktır. $p < 0,05$ değerleri anlamlı kabul edilmiştir. $0,152 > 0,05$ olduğundan H_{00} hipotezi kabul edilir. Katılımcıların kurumsal kültür algısı ile ücret aralığı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Reel Kültür Ortamı Algısı ve İdari Görev

Anket katılımcılarından idari görev alanlar ile idari görev almayanların algıları arasında değerlendirme yaptığımızda idareciler ile diğer çalışanlara ait grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 57: İdari Görev Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
İdareci	17	3,9563	,83765
Diğer Çalışan	68	3,7413	,70870

Tabloya göre ankete katılanlardan İdari Görev alan katılımcılar kültür yönetiminin etkinliği hususunda 3,96 ortalama skor verirken; Diğer Çalışanlar grubundaki katılımcılarda bu rakam 3,74 olarak kaydedilmiştir.

İdari Görev değişkeni açısından katılımcıların algılarında istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H_{e0}	Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile idarecilik görevleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.
H_{e1}	Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile idarecilik görevleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

İki gruplu bir değişken olması sebebiyle Bağımsız Örneklem T-Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 58: İdari Görev Değişkeni İçin Bağımsız Örneklem T-Testi İstatistikleri – RKOÖ

	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T-Test
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)
Eşit Varyans Varsayımı	,002	,961	,284
Eşit Varyans Olmadığı Varsayımı			,340

Levene Testi Sig. Değerine göre $0,961 > 0,05$ olduğundan homojen bir dağılım görülmektedir. Buna göre T-Testi eşit varyans varsayımı altında Sig.(2-tailed) değerine bakmamız gerekmektedir. Buna göre $0,284 > 0,05$ olduğundan değişken grupları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Buna göre H_{e0} hipotezi kabul

edilir. Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile idarecilik görevleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Reel Kültür Ortamı Algısı ve Görev Süresi

Anket katılımcılarının yanıtlarının şirketteki görev sürelerine göre değerlendirmesini yaptığımızda katılımcılara ilişkin grup istatistikleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 59: Görev Süresi Değişkeni İçin RKOÖ İstatistikleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
0 – 5 yıl	34	3,8130	,85671
6 – 10 yıl	34	3,7398	,57589
11 yıl ve üzeri	17	3,8160	,79957

Not. 21 yıl ve üzeri grubunda yalnızca üç katılımcı bulunduğundan, istatistiksel testlerin anlamlı sonuç verebilmesi için 11-20 yıl grubu ile 21 yıl ve üzeri grubu birleştirilmiştir.

Ankete katılan katılımcıların şirketteki görev süresine göre reel kültür ortamına ilişkin algılarının ortalama skorları tabloda görülmektedir.

Katılımcıların algıları arasında görev süresine göre istatistiksel açıdan bir fark bulunup bulunmadığını görmek için aşağıdaki hipotezleri test etmemiz gerekecektir.

H₀ Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile görev süreleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H₁ Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile görev süreleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Öncelikle verilerin homojen bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 60: Görev Süresi Değişkeni İçin Varyansların Homojenliği Testi – RKOÖ

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Reel Kültür Ortamı	4,105	2	82	0,020

Varyansların homojen olduğunun kabul edilebilmesi için Sig. değerinin 0,05 değerinin üzerinde ($p > 0,05$) olması gerekecektir. Buna göre $0,020 < 0,05$ olduğundan

varyansların homojen olmadığı görülmüştür. Buna bağlı olarak non-parametrik bir test olan Kruskal-Wallis testinden yararlanılmıştır.

Tablo 61: Görev Süresi Değişkeni İçin Kruskal-Wallis Testi İstatistikleri – RKOÖ

Toplam N	85
Ki Kare	1,509
df	2
Asymp.Sig.	,470

Gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığının görülmesi için Asmp.Sig. değerine bakılması gerekmektedir. $0,470 > 0,05$ olduğundan, gruplar arasında anlamlı bir fark tespit edilmemiştir. H_{f0} hipotezinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Katılımcıların reel kültür ortamı algısı ile görev süreleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

4.5.4.3. Reel Kültür Ortamının İfade Bazında Değerlendirilmesi

Şirket çalışanlarının şirketin reel kültür ortamına ilişkin algılarının daha iyi anlaşılması için, çalışma kapsamında kullanılan anketlerde her bir ifadeye verilen ortalama skorların incelenmesi yardımcı olacaktır.

Tablo 62’de çalışma kapsamında ölçekte her bir ifadeye verilen ortalama skorlar küçükten büyüğe doğru sıralanmıştır. Olumsuz düzeyde kalan ifadeler kırmızı renkle gösterilirken, olumluya işaret eden skorlarda mavi renk ile işaretleme yapılmıştır.

Tablo 62: RKOÖ İfadeleri Genel Değerlendirme Tablosu

Reel Kültür Ortamını Değerlendirmeye Yönelik İfadeler	Ortalama Skor
Çalışanlar herhangi bir uyarıya gerek kalmaksızın kurallara uygun hareket etmektedir.	3,33
Çalışanlar arasında iş yükü adil bir şekilde paylaştırılmaktadır.	3,44
Yöneticilerim mesleki gelişimimle ilgili beklentilerini açıkça belirtir.	3,48
Kurumun faaliyetlerine ilişkin olarak dünyadaki ve ülkedeki gelişmeler tüm çalışanlarca takip edilir.	3,52
Kurum içerisinde kurallara uymayanlar diğer çalışanlarca uyarılmaktadır.	3,53
Kurum çalışanları arasında kişisel çıkarlara ters düşse dahi dürüstlük önde gelmektedir.	3,58
Çalışanların yeni sorumluluklar üstlenmeleri teşvik edilir.	3,62

Kişisel beklentilerimin zaman içerisinde gerçekleşeceğine inanıyorum.	3,64
Çalışanların inisiyatif almaları desteklenir.	3,64
Birimler arası sağlıklı iletişim kanalları bulunmaktadır.	3,66
Kurum içerisinde herkes kurallara uymaktadır.	3,67
Tüm çalışanlar verimli ve etkin bir şekilde çalışma gayretindedir.	3,67
Kurumda tüm çalışanlar işbirliği içerisinde görev yapmaktadır.	3,68
Yöneticiler, sorumlulukları alt düzeydeki çalışanlarla paylaşmaktadır.	3,69
İş yerinde tüm çalışanlar hijyen kurallarına dikkat etmektedir.	3,69
Kurumda yeni fikirler ve farklı görüşler desteklenir.	3,72
Fırsatım olsa dahi kurumdan ayrılmayı düşünmüyorum.	3,73
Çalışanlar iş ve işlemlerin yürütülmesine ilişkin eleştirilerini açık bir şekilde ifade edilebilmektedir.	3,73
Kurumun kaynaklarının verimli kullanılması için tüm çalışanlar azami dikkat göstermektedir.	3,75
Karar alma süreçlerine doğru bilgi aktarımı sağlanmaktadır.	3,78
Çalışanlar iş ve işlemlerine ilişkin kayıtlarını tam, doğru ve zamanında tutmaktadır.	3,80
Kurum dışı değişiklikler karşısında birimlerin iş ve işlemleri hızlı bir şekilde adapte olabilmektedir.	3,80
İşyerinde kendimi ailenin bir üyesi gibi hissediyorum.	3,81
Kurumun sistemi istenen bilgiyi istenen zamanda doğru bir şekilde alabilmeye uygun tasarlanmıştır.	3,84
Hizmet anlayışı çerçevesinde birimler arası koordinasyon etkilidir.	3,84
Kurumda hiyerarşik seviyeler arasında sağlıklı bir iletişim bulunmaktadır.	3,85
Yöneticiler, iş paylaşımında adil olmak için gerekli çabayı gösterir.	3,85
İşyerinde güvenlik kurallarına harfiyen uyulmaktadır.	3,86
Birimler faaliyetleri hakkında düzenli bir şekilde raporlama yapmaktadır.	3,88
Tüm çalışanlar, iş ve işlemlerinde yasal düzenlemelere uygun davranmaktadır.	3,88
İşyerinde güvenlik kurallarına uymayanlar diğer çalışanlarca uyarılmaktadır.	3,91
Birim faaliyetleri haftalık, aylık ve yıllık bazda takip edilmektedir.	3,94
Kurumda tüm yöneticiler ve tüm çalışanlar temel insan haklarına ve çevreye duyarlıdır.	3,95
Birim içi iletişimin sağlanmasında teknolojik yeniliklerden yararlanılmaktadır.	3,99
Yasal düzenlemelere uygun olmayan hiçbir iş ve işlem yapılmamaktadır.	4,04
Kurumun araçları sadece belirlenen amaçlar için kullanılmaktadır.	4,05
Çalışanlar şirket hakkındaki bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmaz.	4,20
Çalışma arkadaşlarım bilgi ve tecrübelerini paylaşmaya yatkındır.	4,24
Kurum çalışanları, müşterilerin kişisel verilerinin korunmasına azami dikkat göstermektedir.	4,34

Tablo 62’ye bakıldığında Reel Kültür Ortamı ölçeğinde kabul edilebilir düzey olan 3 seviyesinin altında kalan ifade olmamıştır. Öte yandan çalışanların kurallara uymak için uyarılmaya ihtiyaç duyması, adil iş ve mesleki gelişim beklentilerine ilişkin skorlar bu ölçekteki en düşük skorları oluşturmaktadır.

Reel kültür ortamı skorlarında her bir unsur için değerlere bakıldığında, tüm unsurların “kabul edilebilir” seviyelerde kaldığı gözlemlenmektedir. Olumsuz düzeyde kalan herhangi bir unsur görülmemektedir. Şirketinin en yüksek kültür algısı skoru Etik Değerler unsurunda kaydedilirken, en düşük skorlar Katılımcılık ve Öğrenme unsurlarında kaydedilmiştir.

Reel kültürün ana unsurlara göre değerlendirilmesi Tablo 63’te görülmektedir:

Tablo 63: Reel Kültür Ortamı Skorları

	Ortalama Skor
Etik Değerler	3,9784
İletişim	3,8412
İşbirliği	3,7843
Disiplin	3,7382
Aidiyet	3,7255
Katılımcılık	3,6863
Öğrenme	3,6282

Kurumsal kültür yönetimi ve reel kültür ortamı skorlarının değerlendirilmesinin ardından kurumsal kültür denetim modelinin bu iki boyutu arasındaki ilişki mercek altına alınacaktır.

4.5.5. Kurumsal Kültür Yönetimi İle Reel Kültür Ortamı Arasındaki İlişki

Kurumsal kültür denetimi modelinde ABC A.Ş. şirketinin kurumsal kültür yönetimi skorları ile reel kültür ortamı skorları ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Kurumsal kültürün yönetilebilir olup olmadığı çalışmanın ilk bölümlerinde de aktarıldığı üzere tartışmalı bir sorundur.

Denetim modelimizde kurumsal kültürün yönetilebilir olduğu varsayılmış ve iç denetim biriminin kurumun kültür yönetimine ilişkin etkinliğini ölçümlemesi gerektiği öne sürülmüştür.

Kurumsal kültürün yönetilebilir olması, kurumsal kültür yönetiminin reel kültür ortamını etkileyebildiği anlamına gelecektir. Bu varsayımın test edilmesi için kurumsal kültür yönetimi ile reel kültür ortamı skorları regresyon analizine tabi tutulmuştur.

Regresyon analizinde bağımlı değişken olarak reel kültür ortamı ele alınırken; kurumsal kültür yönetimi ise bağımsız değişken olarak analize dahil edilmiştir. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 64: Basit Regresyon Analizi Model Özeti

Model	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası
1	,833	,693	,689	,41022

Tablo 65: Basit Regresyon Analizi ANOVA Tablosu

Model	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.	
1	Regresyon	31,538	1	31,538	187,413	,000
	Artık	13,967	83	,168		
	Toplam	45,506	84			

Tablo 66: Basit Regresyon Analizi Katsayılar Tablosu

Model	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Katsayılar	t	Sig.	
	B	Standart Hata	Beta			
1	(Sabit)	,948	,212	4,475	,000	
	Kurumsal Kültür Yönetimi	,783	,057	,833	13,690	,000

ABC A.Ş. işletmesinde kurumsal kültür yönetimi çabalarının reel kültür ortamını ne ölçüde belirlediğini incelemek üzere basit regresyon analizi yapılmıştır. ANOVA tablosunda anlamlılık değerinin 0,05'in altında olması, regresyon modelinin bağımlı değişkendeki varyansı açıklama derecesinin yüksek olduğunu göstereceğinden, basit regresyon analizi sonuçları [$F_{(1,83)}=187,413$, $p<0,05$]

istatistiksel olarak anlamlıdır. Değişkenler arasındaki basit doğrusal ilişkide düzeltilmiş R² değeri 0,689 olarak kaydedilmiştir; dolayısıyla kurumsal kültür skorundaki %69'luk varyansın kurumsal kültür yönetimine bağlı olduğu söylenebilecektir.

Basit doğrusal ilişkide regresyon denklemi ise şu şekilde gerçekleşmiştir:

$$\text{Reel Kültür Ortamı Skoru} = 0,948 + 0,783 (\text{Kurumsal Kültür Yönetimi Skoru})$$

Bu analiz sonucunda, şirketin kurumsal kültür yönetiminde yapacağı iyileştirmelerin, kurumun reel kültür unsurları değerleri üzerinde ciddi bir etki yapabileceği yorumu yapılabilecektir.

Kurumsal kültür yönetiminin aşamalarını belirleyen Geliştirme, Aktarma, Benimseme ve İzleme öğelerinin firmanın reel kültür ortamı skorundaki belirleyiciliğinin görülebilmesi için ayrıca çoklu regresyon analizine tabi tutulmuştur.

Tablo 67: Çoklu Regresyon Analizi Model Özeti

Model	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası
1	,838	,702	,687	,41777

Tablo 68: Çoklu Regresyon Analizi ANOVA Tablosu

Model	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.	
1	Regresyon	31,942	4	7,985	47,097	,000
	Artık	13,564	80	,170		
	Toplam	45,506	84			

Tablo 69: Çoklu Regresyon Analizi Katsayılar Tablosu

Model	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Katsayılar	t	Sig.	Eş Doğrusallık İstatistikleri	
	B	Standart Hata	Beta			Tolerans	VIF
1 (Sabit)	,793	,244		3,249	,002		
Geliştirme	,237	,122	,247	1,943	,056	,231	4,325
Aktarma	,279	,126	,320	2,210	,030	,178	5,622
Benimseme	,019	,139	,023	,137	,891	,137	7,300
İzleme	,273	,136	,296	2,013	,047	,172	5,808

Öncelikle çoklu regresyon ANOVA tablosunda anlamlılık değerinin 0,05'in altında olması, regresyon modelinin bağımlı değişkendeki varyansı açıklama derecesinin yüksek olduğunu göstereceğinden, çoklu regresyon analizi sonuçları [$F_{(4,80)}=47,097, p<0,05$] istatistiksel olarak anlamlıdır.

Birden çok bağımsız değişkeni aynı anda modele sokan çoklu regresyon analizinde anlamlılık testinin ardından bağımsız değişkenler arası korelasyon ilişkisi araştırılmalıdır.

Modelde çoklu eş doğrusallık problemi bulunup bulunmadığının anlaşılması için Katsayılar Tablosunda son iki sütunu oluşturan Tolerans ve VIF değerlerine bakılmalıdır. Modelde $(1-R^2)$ olarak hesaplanan kritik değer ile Tolerans değerleri karşılaştırılır. Tolerans değerinin kritik değerden küçük olması çoklu eş doğrusallık problemine işaret edecektir (Gürbüz ve Şahin, 2017: 275).

Çoklu regresyon analizinde kritik değer $(1-R^2)$ $1-0,702=0,298$ olarak hesaplanmıştır. Geliştirme, Aktarma, Benimseme ve İzleme için Tolerans değerleri sırasıyla 0,231, 0,178, 0,137 ve 0,172 olarak bulunduğundan, tolerans değerlerinin kritik değerinin altında kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla bağımsız değişkenler arasında güçlü korelasyon ilişkisi bulunduğu tespit edilmiş bulunduğundan, çoklu eş doğrusallık sorunu sebebiyle çoklu regresyon analizi sonlandırılmıştır.

Kurumsal Kültür Yönetimi kapsamında ele alınacak unsurların tek tek kurumsal kültürü ne ölçüde etkileyebileceğinin araştırılması için Geliştirme, Aktarma, Benimsetme ve İzleme katmanları ile reel kültür ortamı basit regresyon analizlerine tabi tutulmuştur.

Elde edilen sonuçlara göre;

Geliştirme katmanı için basit regresyon analizi sonuçlarında [$F_{(1,83)}=128,126, p<0,05$] istatistiksel olarak anlamlı olduğu; regresyon denkleminin *Reel Kültür Ortamı Skoru* = $0,850 + 0,749$ (*Geliştirme Skoru*) şeklinde olduğu, düzeltilmiş R^2 değerinin 0,602 olarak hesaplandığı; dolayısıyla reel kültür ortamı skorundaki %60'lık varyansın şirketin kurumsal kültür geliştirme çabalarına bağlı olduğu;

Aktarma katmanı için basit regresyon analizi sonuçlarında [$F_{(1,83)}=145,768, p<0,05$] istatistiksel olarak anlamlı olduğu; regresyon denkleminin *Reel Kültür Ortamı Skoru* = $1,250 + 0,697$ (*Aktarma Skoru*) şeklinde olduğu, düzeltilmiş R^2 değerinin

0,633 olarak hesaplandığı; dolayısıyla reel kültür ortamı skorundaki %63'lk varyansın Şirketin kurumsal kültürü aktarma çabalarına bağlı olduğu;

Benimseme katmanı için basit regresyon analizi sonuçlarında [$F_{(1,83)}=129,798$, $p<0,05$] istatistiksel olarak anlamlı olduğu; regresyon denkleminin *Reel Kültür Ortamı Skoru* = $1,529 + 0,658$ (*Benimsetme Skoru*) Şeklinde olduğu, düzeltilmiş R^2 değerinin 0,605 olarak hesaplandığı; dolayısıyla reel kültür ortamı skorundaki %61'lik varyansın Şirketin kurumsal kültürü benimsetme çabalarına bağlı olduğu;

İzleme katmanı için basit regresyon analizi sonuçlarında [$F_{(1,83)}=146,913$, $p<0,05$] istatistiksel olarak anlamlı olduğu; regresyon denkleminin *Reel Kültür Ortamı Skoru* = $1,135 + 0,738$ (*İzleme Skoru*) Şeklinde olduğu, düzeltilmiş R^2 değerinin 0,639 olarak hesaplandığı; dolayısıyla reel kültür ortamı skorundaki %64'lk varyansın Şirketin kurumsal kültür geliştirme çabalarına bağlı olduğu sonucu elde edilmiştir.

Elde edilen bu sonuçlar kurumsal kültür yönetimi kapsamında kurumsal kültürün geliştirilmesi, aktarılması, benimsetilmesi ve izlenmesi çabalarının reel kültür ortamı üzerinde ciddi etki yapabileceğini, dolayısıyla ABC A.Ő. Şirketinin kurumsal kültür skorunu artırmak için kurumsal kültür yönetimi çabalarına odaklanabileceğini göstermektedir.

4.5.6. Kurumsal Kültür Denetimi Bulgularının Değerlendirilmesi

ABC A.Ő. Şirketinin kurumsal kültür yönetiminin ve reel kültür ortamının derinlemesine incelenebilmesi için iki ayrı ölçek uygulanmış ve önemli bulgular elde edilmiştir. Elde edilen bulgular ve bilimsel analizler raporda ayrıntılı bir Şekilde incelenmiştir. Elde edilen bulgular aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir. Bu bulgu ve değerlendirmelerin, Şirketin ilerleyen dönemdeki stratejik kararlarına ve istihdam politikalarına ışık tutması hedeflenmektedir.

- Őirketten 105 alıŐana anket gönderilmiş, 85 geri dönüş alınmıŐtir. Kurumsal kültür denetimlerinin Şirkette düzenli bir uygulama haline getirilmesi istenmesi durumunda, çalışanlar arasında katılımın artırılması ve daha samimi yanıtlar alınabilmesi için, çalışma sonucu elde edilen bulguların ve bunlar karşısında yönetimin iyileştirme amaçlı eylem

planlarının şeffaf bir şekilde çalışanlarla paylaşılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

- Ankette en yoğun katılımcı kitlesi %20'lik bir oranla Lisans Mezunu 31-40 yaş aralığında Erkek katılımcılardan oluşmaktadır.
- Personel profilinde yaş ve eğitim durumu kıyaslandığında, eğitim düzeyinin yükselme eğiliminde olduğu söylenebilecektir. Katılımcılar arasında 31 yaşın altında Lisans Altı katılımcı bulunmaması; Lisans Üstü eğitime sahip katılımcılarda 40 yaş altında bir yoğunluk gözlenmesi ve eğitim durumu ile yaş değişkenleri arasında zayıf da olsa negatif yönlü bir korelasyon tespit edilmesi bu yorumlamayı ortaya koymaktadır. Genç çalışanların daha yüksek eğitim grubuna girme eğilimine işaret eden bu durum, şirketin geleceği açısından personel yapısının daha yüksek eğitim grubuna doğru gidebileceği sinyalini vermektedir.
- Katılımcılar arasında İdari Görev sahibi katılımcıların demografik özellikleri incelendiğinde, en fazla idarecinin 6-10 Yıl arasında deneyime sahip Erkek katılımcılar arasında yer aldığı görülmektedir. Şirketin, idari personel seçme politikasının daha iyi yorumlanabilmesi için, idari görev ile yaş, cinsiyet, görev süresi değişkenleri arasındaki ilişki test edilmiştir. Yaş ile idari görev arasında zayıf bir negatif korelasyon tespit edilmiştir. Katılımcıların yaşları arttıkça, idari görev alma durumlarında düşük korelasyonla da olsa bir azalma tespit edilmiştir.
- Şirketin ücret aralıkları ile cinsiyet, görev süresi ve eğitim durumu değişkenleri arasındaki ilişki yine korelasyon testleriyle test edilmiştir. Ücret aralıkları ile görev süresi arasında zayıf bir pozitif ilişki tespit edilmiştir. Görev süresi arttıkça, ücret aralığında da artış gözlemlenmekle birlikte, bu iki değişken arasındaki ilişkin zayıf olması dikkat çekicidir.
- Çalışma 45 ve 55 soruluk iki ayrı ölçek olarak tasarlanmış; ancak faktör analizleri sonucu ilk ölçekten 7, ikinci ölçekten 16 madde çıkarılmıştır. Böylece geçerlilik düzeyi daha yüksek bir ölçme aracı elde edilmiştir.
- Ölçme araçlarının güvenilirlik düzeyi %97'nin üzerinde kaydedilmiştir.

- Şirketin kurumsal kültür yönetimi skoru 3,63 olarak kaydedilmiştir. Dolayısıyla çalışanlar, şirketin kurumsal yönetim etkinliği hususunda olumsuz bir algıya sahip olmamakla birlikte, olumlu düzeyin de hayli gerisindedir. Kurumsal kültürün geliştirilmesi, çalışanlara aktarılması, çalışanlarca benimsenmesi ve takip edilmesi yönünde iyileştirici adımlar atılabileceği düşünülmektedir. Bu adımlara ilişkin skorlar Geliştirme için 3,92; Aktarma için 3,64; Benimseme için 3,43 ve İzleme için 3,59 olarak kaydedilmiştir. Kurumda yerleştirilmek istenen kurumsal kültürün çalışanlarca daha iyi benimsenebilmesi için kurumsal bağlılık, çalışan-kurum uygunluğu, adalet ve motivasyon unsurlarının iyileştirilebileceği düşünülmektedir. Ankette sorulan ifadeler tek tek bakıldığında özellikle ödüllendirme, motivasyon çabaları ve ücret tatmini hususlarında olumsuz sinyaller görülmüştür.
- Çalışanlar nezdinde şirketin kurumsal kültür yönetiminin etkinliği ile cinsiyet, medeni durum, idari görev ve görev süresi değişkenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark tespit edilmezken; yaş, eğitim durumu ve ücret aralığı değişkenleri açısından istatistiksel anlamda farklılık görülmüştür. Bu da, bu değişkenlerde en az bir grubun diğerlerinden olumlu ya da olumsuz yönde farklılaştığı anlamına gelmektedir. 18-30 yaş aralığının 41-50 yaş aralığına göre olumsuz yönde, Yüksek Lisans/Doktora eğitim grubunun Lise ve Altı eğitim grubuna göre olumsuz yönde, Alt-Orta gelir grubunun Üst gelir grubuna göre olumsuz yönde algıya sahip olduğu görülmektedir.
- Şirketin reel kültür ortamı skoru 3,78 olarak kaydedilmiştir. Şirketin çalışanlarından beklediği kültür unsurlarından en yüksek skor 3,98 ile Etik Değerler unsurunda kaydedilmiştir. Reel kültür ortamı skorlarında olumlu seviye olan 4 puana ulaşan unsur görünmemekle birlikte, olumsuz algıya işaret eden 3 puanın altına inen bir unsur da gözlenmemiştir. Dolayısıyla olumsuz bir tablo görünmemekle birlikte, kültürel unsurların istenen düzeye taşınabilmesi için iyileştirici adımların yararlı olacağı

düşünülmektedir. Kültürel unsurlarda en düşük skorlar Katılımcılık ve Öğrenme Kültürü unsurlarında kaydedilmiştir.

- Çalışanlar nezdinde şirketin reel kültür ortamı algısı ile cinsiyet, medeni durum, ücret aralığı, idari görev, görev süresi değişkenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark tespit edilmemiş; yaş aralığı ve eğitim durumu değişkenlerinde ise istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılaşma olduğu kaydedilmiştir. 41-50 yaş grubundaki katılımcıların hem 18-30 yaş grubu hem de 31-40 yaş grubuna kıyasla daha olumlu bir reel kültür ortamı algısına sahip olduğu; Yüksek Lisans/Doktora grubunun ise Lise ve Altı eğitime sahip katılımcılara kıyasla şirketin kurumsal kültürü hakkında daha olumsuz bir algıya sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu anlamda eğitim düzeyi yüksek ve genç çalışanların kurumsal kültüre ilişkin endişelerine yönelik önlemler alınabileceği düşünülmektedir.
- Kurumsal kültür yönetimi ve reel kültür ortamı arasındaki ilişkinin incelenmesi amacıyla yapılan regresyon analizleri sonucunda reel kültür skorundaki %69'luk varyansın kurumsal kültür yönetimine bağlı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca reel kültür ortamı skorundaki varyansı açıklamada kurumsal kültür yönetimi unsurlarının paylarının tek tek incelenmesi sonucu geliştirme, aktarma, benimsetme ve izleme çabalarının reel kültür ortamı skorundaki varyansta sırasıyla %60, %63, %61 ve %64 oranlarında etkili olduğu kaydedilmiştir. Buradan da kurumsal kültür yönetimi çabalarının artırılması durumunda kurum içerisinde geçerli olan reel kurumsal kültürde etkin sonuçlar alınmasının beklenebileceği yorumu yapılabilecektir.

SONUÇ

Kurumsal kültür kavramına iç denetim perspektifinden bakan bu çalışmada, kurumsal kültür denetiminin gerekliliğinin tartışılarak, kurumsal kültür denetimi için teknik ve yöntemlerin ortaya konması ve sonucunda bir model önerilmesi hedeflenmektedir.

Kurumlarda modern yönetim anlayışının gelişmesiyle birlikte kurumsal kültür akademik literatürde sıkça araştırılan bir kavram haline gelmiştir. Yapılan çalışmalarda kurumsal kültürün öğelerinin ortaya konması, kurumsal kültür tipolojilerinin belirlenmesi ve kurumsal kültür tipolojileri ve/veya unsurları ile organizasyonların performansı arasındaki ilişkilerin ortaya konması en yaygın amaçlar arasında sayılabilecektir.

Bu çalışmada ise kurumsal kültür kavramına iç denetim perspektifinden bakılması amaçlanmıştır. Organizasyonda hakim kılınmak istenen kültürel öğeler üst yönetimin stratejisine bağlı olup, bu çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. İç denetimin kurumsal kültüre ilişkin rolü, organizasyon içerisinde etkin bir kurumsal kültür yönetimi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin ve organizasyon içerisindeki reel kültürün ideal kültür ile ne ölçüde bağdaştığının denetlenmesiyle sınırlandırılmıştır.

Modern tanımıyla iç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak üzere tasarlanan bağımsız ve nesnel güvence ve danışmanlık hizmetlerini kapsamaktadır. İç denetimin ana fonksiyonlarından biri, kurumun faaliyetlerinin etkinliği hususunda iç ve dış paydaşlara güvence vermektedir. İç denetimi mali unsurlarla sınırlı tutan klasik denetim anlayışı bugün geçerliliğini kaybetmiş, iç denetimin kurumun tüm faaliyetlerine değer katabilecek risk odaklı bir denetim anlayışı kabul görmektedir. Kurumsal kültür de genişleyen bu iç denetim anlayışı çerçevesinde iç denetimin kapsamı içerisine alınması gereken temel unsurlardan biri olarak görülmektedir. Bu kapsamda iç denetim, kurumsal kültür yönetiminin etkinliği

ve kurumsal ögelerin reel durumu hakkında güvence verebilmeli ve bu hususlarda üst yönetime rehberlik edebilmelidir.

Çalışma kapsamında kurumsal kültür denetimi için üç boyutlu Kurumsal Kültür Küpü modeli önerilmektedir. Bu modelin ilk boyutu kurumsal kültür denetimi, ikinci boyutu kurumsal kültür yönetimi, üçüncü boyutu ise reel kültür ortamı unsurlarından meydana gelmektedir.

Modelin ilk boyutunda kurumsal kültür denetiminin aşamaları ortaya konmakta ve iç denetçinin kültür denetimi süresince izleyeceği temel adımlar sıralanmaktadır. Bu bağlamda kurumsal kültür denetimi 1. Planlama, 2. İnceleme, 3. Değerlendirme ve 4. Raporlama aşamalarından meydana gelmektedir. İç denetçinin, ilk olarak denetim planlamasını gerçekleştirmesi ve denetim için ön hazırlıkları gerçekleştirmesi beklenmektedir. İkinci adım denetimin gerçekleştirileceği aşamadır. Burada iç denetçi, planlama aşamasında ortaya konan teknik ve yöntemlerle kültür denetimini gerçekleştirecektir. Üçüncü aşama elde edilen sonuçların değerlendirildiği aşamadır. Burada iç denetçi, planlama aşamasında belirlediği nitel ve nicel analiz yöntemlerini kullanarak belirlemiş olduğu ölçütler çerçevesinde kurumsal kültür yönetiminin etkinliğini ve reel kültür ortamını değerlendirecektir. Son aşama ise elde edilen bulguların raporlanması aşamasıdır. İç denetimin güvence ve danışmanlık fonksiyonları çerçevesinde üst yönetime kültür denetiminden elde edilen bulgular ve öneriler raporlanacak ve geri bildirimler ile olası eylem planları tartışılacaktır.

Modelin ikinci boyutu kurumsal kültür yönetiminin etkinliğinin denetlenmesi aşamasıdır. Bu aşamada kurumun, ideal kurumsal kültürünü organizasyon içerisinde hakim kılmak için gerçekleştirdiği çabaların etkinliği tartışılacaktır. Bu aşamada ideal kültürel ögeleri geliştirme, aktarma, benimsetme ve izleme çabaları birlikte ele alınmıştır.

Modelin üçüncü boyutu ise reel kurumsal kültür ögelerinin değerlendirileceği aşamadır. Modelin en esnek boyutu olan reel kültür ortamı ögelerinin iç denetçi tarafından planlama aşamasında açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Bu aşamada literatürde belirlenen kurumsal kültür boyutları iç denetçiye rehberlik edebilecektir; ancak burada esas olarak üst yönetimin organizasyonda hakim kılmak istediği ögelerin ortaya çıkarılması önemlidir. İç denetçi burada iyi ya da kötü

kurumsal kültür tanımlaması yapmamakta; üst yönetimin genel stratejilerinden uzaklaşan kültürü toksik kültür olarak değerlendirmekte ve varsa bu toksik kültürü tespit etmeye çalışmaktadır.

Çalışmamızda Kurumsal Kültür Küpü Modeli Türkiye’de çelik sektöründe faaliyet gösteren bir işletme üzerinde uygulanmıştır. Bu model çerçevesinde şirket çalışanlarına “Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği” ve “Reel Kültür Ortamı Ölçeği” olmak üzere iki ayrı Likert tipi ölçek uygulanmış ve çalışanların kurumsal kültür yönetimine ve reel kültür ortamına ilişkin algılarının ölçülmesi hedeflenmiştir. Elde edilen bulgular, organizasyonda kurumsal kültür etkinliğinin ve reel kültürel ortamının “kabul edilebilir” düzeylerde olduğunu göstermektedir.

Kurumsal kültür yönetimine ilişkin algının katılımcıların yaş, eğitim durumu ve ücret aralığı değişkenleri açısından istatistiksel anlamda farklılık gösterdiği; reel kültür ortamına ilişkin algının ise yaş aralığı ve eğitim durumu değişkenleri açısından istatistiksel anlamda farklılık gösterdiği kaydedilmiştir. Yaş aralığı düşük ve eğitim durumu yüksek gruplarda her iki ölçek için algının olumsuz yönde farklılaştığı gözlenmiştir.

Katılımcıların demografik özellikleri arasında yapılan korelasyon analizlerinde ücret aralıkları ile görev süresi arasında pozitif yönde zayıf bir korelasyon tespit edilirken, katılımcıların yaş grupları ile idari görev alma eğilimleri arasında negatif yönlü zayıf bir korelasyon bulunduğu görülmüştür. Bu analizlerin kurumun ücretlendirme ve idari personel seçme politikalarına ilişkin ipuçları vermesi beklenmektedir.

Çalışmada ayrıca kurumsal kültür yönetimi ile reel kültür ortamı arasındaki ilişki de mercek altına alınmış ve reel kurumsal kültür skorundaki %69’luk varyansın kurumsal kültür yönetimine bağlı olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç, kurumların kültür yönetimi etkinliklerini artırmaları halinde reel kültür ortamındaki algıyı olumluya çevirebileceklerini göstermektedir.

Bu çalışmada önerilen model Türkiye’de çelik sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin beyaz yakalı çalışanları üzerinde uygulanmıştır. İleriki çalışmalarda, aynı modelin sektör, coğrafi bölge, şirket büyüklüğü vb. değişkenler altında farklı

organizasyonlarda uygulanması elde edilen sonuçların kıyaslanmasına imkan verecektir. Böylece kültürel risk paternleri oluşturulması önerilmektedir.

Çalışma kapsamında elde edilen demografik sonuçların da yeni çalışmalarda farklı organizasyonlarda araştırılmasının, kültürel faktörler ile demografik özellikler arasında ortak ilişkiler bulunup bulunmadığının izlenmesi açısından anlamlı sonuçlar vereceği düşünülmektedir.

Bu çalışma, kurumsal kültür denetimine ilişkin kolay uygulanabilir, esnek ve kapsayıcı bir model önermekte ve bu modelin geçerliliğini test etmektedir. Bu yönüyle iç denetime kurumsal kültür unsurunu sistematik bir yöntemle kazandırması bakımından hem iç denetim uygulamalarına hem de iç denetim literatürüne katkı sağlaması hedeflenmektedir. Ayrıca kurumsal kültürü şirketin performansı ile ilişkilendiren bağımsız bir değişken olarak almak yerine, şirketin kurumsal kültür yönetimiyle ilişkilendiren bağımlı bir değişken olarak konumlandırarak, kurumsal kültür literatürüne de katkı sağlanması umut edilmektedir.

Çalışma kapsamında önerilen modelin ve elde edilen sonuçların kurumsal kültür ve iç denetim literatürüne katkı sağlaması ve kurumsal kültür denetimi yapacak organizasyonlara ve iç denetçilere rehberlik etmesi ümit edilmektedir.

BİBLİYOGRAFYA

- ACCA, (2017), *Auditing Culture - A Case Study by Barclays Bank*. (2017)
[<https://www.accaglobal.com/my/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/auditing-culture.html>] Erişim Tarihi: 08/01/2021
- _____ (2016), Culture-governance tool; Association of Chartered Certified Accountants.
- Acar, İ.A. (2020). Kurumsal yönetim ve iç denetim fonksiyonu. Kırıl, H. (Ed.) *İç Denetim - Kuruma Değer Katmak*. (135-146 ss.), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ACFE. (2018). *Report To The Nations - 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse*. Association of Certified Fraud Examiners. ACFE.
- Adruce, S. A., Al-Jubair, A., Weng, E. N., Anding, P. N., Othman, A. E., Hassan, Z., & Jonathan, V. (2013). Interactive based secured online organizational culture audit system. *The 9th International Conference on Cognitive Science*. 97, s. 596-601. Procedia - Social and Behavioral Sciences.
- AICPA.(2014). *The Importance of Internal Control in Financial Reporting and Safeguarding Plan Assets*. AICPA Employee Benefit Audit Quality Center.
- Akçay, G. (2011). Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetim Rolü ve Kamu İdarelerinde Yaşanan Gelişmeler. *Denetim*(7), s. 25-46.
- Akmeşe, S. (2020). Geleceğin iç denetim stratejisinde sürekli denetim yaklaşımı. Kırıl, H. (Ed.) *İç Denetim - Kuruma Değer Katmak*. (119-132 ss.), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Alkin, E. (2020). *İktisattan Çıkış* (6. b.). İstanbul: Destek Yayınları.
- Allaire, Y., & Firsirotu, M. E. (1984). Theories of organizational culture. *Organization Studies*, 5(3), s. 193-226.
- Argyris, C. (1960). *Understanding Organizational Behavior*. Illinois: Dorsey.

- Arrindell, W. (2003). Culture Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations Book Review. *Behaviour Research and Therapy*, 41(7), s. 861-862.
- Aslan, B. (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim. *Sayıştay Dergisi*(77), s. 63-86.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları* (1. b.). Bursa: Alfa Kitabevi.
- Aygün, Ş. (2020). Örgüt Kültürü ve Örgütsel İletişim Arasındaki İlişkide Sosyal Medyanın Aracılık Rolü: Anakent Belediyelerinde Bir Uygulama. *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*. İzmir.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 26/12/2012, Resmi Gazete Sayısı: 28509)
- Bašnáková, J., Brezina, I., & Masaryk, R. (2016). Dimensions of culture: The case of Slovakia as an outlier in Hofstede's Research. *Ceskoslovenska Psychologie*, 60(1), s. 13-25.
- Baykara, S. T. (2014). OECD ülkelerinde iç denetim. *Kamu İç Denetçileri Derneği*(14), s. 42-58.
- Bircan, G. (2018). İç denetimde kurumsal kültür denetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(55), s. 175-190.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi* (8. b.). İstanbul: Alfa.
- Bruce, S. (2018, January 26). Should Internal Audit Perform a Culture Audit. *ICAS*. [https://www.icas.com/technical-resources/should-internal-audit-perform-a-culture-audit] Erişim Tarihi:23/09/2020.
- Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2017). *Örgüt Kültürü: Örgütsel Tanı ve Değişim / Rekabetçi Değerler Modeli* (1. b.). (M. G. Gülcan, & N. Cemaloğlu, Çev.) Ankara: Pegem Akademi.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde kurumsal yönetim kapsamında iç denetimin yeri ve önemi: Borsa İstanbul'da bir araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2), s. 403-448.

- Chang, Y.-T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15(1), s. 1-19.
- Chartered Accountants Australia New Zealand; The Ethics Center; Governance Institute of Australia; Institute of Internal Auditors Australia. (2017, December). *Managing Culture: A Good Practice Guide*.
- CIIA. (2014). *Culture and The Role of Internal Audit: Looking Below the Surface*. London: CIIA.
- _____ (2016). *Organisational Culture: Evolving Approach to Embedding and Assurance*. London: CIIA.
- _____ (2017, September). *Financial Services Code*. [https://www.iaa.org.uk/resources/sector-specific-standards-guidance/financial-services/financial-services-code/]. Erişim Tarihi: 25/07/2019
- COSO. (2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*. COSO.
- _____ (2004). *Enterprise risk management – Integrated Framework*. AICPA.
- _____ (2012). *Risk Assessment in Practice*. COSO.
- _____ (2013). *Internal Control - Integrated Framework*. Durham, North Carolina: AICPA.
- Deal, T. E., & Kennedy, A. A. (1983). Culture: A new look through old lenses. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 19(4), s. 498-505.
- Deal, T., & Kennedy, A. (1982). *Corporate Cultures*. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing.
- Deloitte. (2018). *Cultural Risk and Your Organization's Reputation*. [https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/solutions/cultural-risk-reputation-management.html]. Erişim Tarihi: 08/01/2021
- Denison, D. R. (1996, July). What is the difference between the organizational culture and the organizational climate? A native's point of view on a decade of paradigm wars. *The Academy Management Review*, 21(3), s. 619-654.

- Denison, D. R., & Mishra, A. K. (1995). Toward a theory of organizational culture and effectiveness. *Organization Science*, 6(2), s. 204-223.
- Doğan, E. Ş. (2013). *Örgüt Kültürü ve Örgütsel Bağlılık*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Doğmuş, M. D. (2010). Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi. *Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi-2*, 18-20.
- Durak, G. (2020). Bağımsız Denetim - İç Denetim. Kıral, H. (Ed.) *İç Denetim - Kuruma Değer Katmak*. (269-293 ss.), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ergüden, A. E. (2012, Sonbahar). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetim'in Rolü ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim. *TKYS*.
- Erkmen, T. (2010). *Örgüt Kültürü: İşletmelerin Başarısındaki En Temel Paradigma*. İstanbul: Beta.
- Erkutlu, H. V. (2017). *Negatif Örgütsel Davranış*. Ankara: Akademisyen Kitabevi.
- Ernst & Young. (2017). *Europe, Middle East, India and Africa Fraud Survey*. Ernst & Young.
- Ertuğrul, A. N. (2013). İç kontrol ve kurum kültürü ilişkisi ve Anadolu Üniversitesi Araştırması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)*, 6(1), s. 63-100.
- Eynullayev, C., & Özler, C. (2012). Kurum performansının değerlendirilmesinde iç ve dış müşteri memnuniyetinin ölçülmesi ve yönetilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(4), s. 31-64.
- Feigenbaum, E. (2017, Eylül 26). Is there a difference between organizational And corporate culture? [<https://bizfluent.com/info-8371893-there-between-organizational-corporate-culture.html>] .Erişim Tarihi: 05/01/2021
- Fletcher, B., & Jones, F. (1991). Measuring organizational culture: the cultural audit. *Managerial Auditing Journal*, 7(6), s. 30-36.
- G30. (2015). *Banking Conduct and Culture: A Call for Sustained and Comprehensive Reform*. July. Washington D.C.: Group of Thirty.
- Gebler, D. (2006). Is your culture a risk factor? *Business and Society Review*, 111(3), s. 337-362.

- Gizir, S. (2003). Örgüt kültürü çalışmalarında yöntemsel yaklaşımlar. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*(35), s. 374-397.
- Goffee, R., & Jones, G. (1996, November-December). What Holds the Modern Company Together? *Harvard Business Review*.
- Goffee, R., & Jones, G. (1998). *The Character of a Corporation*. New York: HarperCollinsPublishers.
- Graham, J. R., Harvey, C. R., Popadak, J., & Rajgopal, S. (2017, March). Corporate Culture: Evidence From The Field. *NBER Working Paper Series*. National Bureau of Economic Research.
- Güner, M. F. (2010, Ocak). Kontrol ortamının değerlendirilmesi: Bir kamu idaresinde uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(46), s. 189-198.
- Gürbüz, S., & Şahin, F. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Felsefe-Yöntem-Analiz*. Ankara: Seçkin.
- Güvenç, B. (1979). *İnsan ve Kültür* (3. b.). İstanbul: Remzi Kitapevi.
- Hampden-Turner, C. (1990). *Corporate Culture: From Vicious to Virtuous Circles*. Londra: Hutchinson Business Books Limited.
- Hartmann, F. (2011, March). Book Review For Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory by Jan Pfister. *The Accounting Review*, s. 738-741.
- Hatch, M. J. (1993). The dynamics of organizational culture. *Academy of Management Review*, 18(4), s. 657-693.
- Hay, D. (1993). Internal Control: How it evolved in four English-speaking countries. *The Academy of Accounting Historians*, 20(1), s.79-102.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences In Work-Related Values*. California: Sage Publications.
- Hofstede, G., & Bond, M. H. (1984, December). Hofstede's culture dimensions: An independant validation using Rokeach's value survey. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 15(4), s. 417-433.
- Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. New York: The McGraw-Hill Companies.

- Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D. D., & Sanders, G. (1990, June). Measuring organizational cultures: A Qualitative and quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quaterly*, 35(2), s. 286-316.
- ICAEW. *How To Audit Culture*. <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/what-can-assurance-cover/internal-audit-resource-centre/how-to-audit-culture> Erişim Tarihi: 06/03/2020
- IIA. (2004, January). *The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management*. Florida: IIA.
- _____ (2005). *Global Technology Audit Guide*. Florida: IIA.
- _____ (2016a). *International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing*. (Ç. T. Enstitüsü, Çev.) The International Internal Audit Standards Board (IIASB).
- _____ (2016b). *Global Perspectives and Insights: Auditing Culture - A Hard Look At The Soft Stuff*. (3). The Institute of Internal Auditors.
- _____ (2016c). *Global Perspektifler ve İçgörüler: İç Denetimin Stratejik Etkisini Artırmak*. IIA.
- _____ (2018). *Internal Auditing's Role In Corporate Governance*. IIA.
- _____ (2019). *Suiistimal ve İç Denetim*. Florida, ABD: The Institute of Internal Auditors.
- Ilie, S. M., & Riza, I. (2018). Internal audit, internal control and organizational culture. *Annals of the University of Craiova - Economic Sciences Series*, 2(46), s. 47-52.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi: 12/07/2006
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi* (Versiyon 1.0 b.). Ankara.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM). (2015, Nisan). *İç Denetime Genel Bir Bakış*.

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (*KHK No: 660, Resmi Gazete Tarihi: 2/11/2011, Resmi Gazete Sayısı: 28103*)
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). (*Kanun Numarası: 5018, Resmi Gazete Tarihi: 24/12/2003, Resmi Gazete Sayısı: 25326*).
- Karcioğlu, F., & Türker, E. (2010). Psikolojik Sözleşme ile Örgütsel Bağlılık İlişkisi: Sağlık Çalışanları Üzerine Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimsel Dergisi*, 24(2), s. 121-140.
- Karcioğlu, R., & Kurnaz, E. (2017, Ağustos). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik süreci kapsamında kamu sektöründe iç denetim kültürü: Kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakis*, 17(52), s. 1-18.
- Kaya, C. T., & Ökten, A. B. (2014). Kültür olgusunun muhasebe hileleri üzerindeki etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(2), s. 63-80.
- Kaya, B. (2020). İç denetçilerin iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukları. Kırıl, H. (Ed.) *İç Denetim - Kuruma Değer Katmak*. (147-174 ss.), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kendall, M. G. (1993). A Study of the Relationship Between Cultural Norms and Service Quality in Five Financial Institutions. *Thesis for Master of Arts Degree in Communications in Faculty of the Graduate School at the University of Colorado*.
- KGK ve IAASB (2014). Bağımsız Denetim Standardı 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması. (Güncel sürümü için bakınız www.kgk.gov.tr)
- _____ (2019). Bağımsız Denetim Standardı 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi. (Güncel sürümü için bakınız www.kgk.gov.tr)
- Kırıl, H. (2020). İç denetimin kurumsal risk yönetimindeki rolü. Kırıl, H. (Ed.) *İç Denetim - Kuruma Değer Katmak*. (175-191 ss.), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kıymık, H., Bekçi, İ., & Acar, D. (2015, Aralık). Örgütsel kültür ve örgütsel muhasebe kültürü ile hileli finansal raporlama arasındaki ilişki: Borsa İstanbul (BIST) hizmetler endeksinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(4), s. 759-784.

- Kilmann, R. H. (1982). Getting control of the corporate culture. *Managing*(3), s. 11-17.
- Kotter, J. P., & Heskett, J. L. (1992). *Corporate Culture and Performance*. New York: The Free Press.
- KPMG. (2018). *Cultural Drivers in Audit and Assurance*. KPMG.
- Kurnaz, E. (2020). *Kurum Kültürü ve İç Denetim: Üniversiteler Üzerinde Bir Araştırma*. Ankara.
- Kuznetsova, S., & Kuznetsov, A. (2017). Corporate culture diagnostics in management control: Evidence from Ukraine. *Journal of Economics and Management*, 27(1), s. 42-57.
- Küçüksözen, C., & Küçükkocaoğlu, G. (2005, Eylül). Kurumsal şirket yönetiminde finansal tabloların rolü. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, s. 81-103.
- Levy, D. (2007). What's the difference between "corporate" vs "company" culture and why should I care?
[https://thethingis.typepad.com/my_weblog/2007/01/whats_the_diffe.html]
Erişim Tarihi: 05/01/2021
- Ma'ayan, Y., & Carmeli, A. (2016, August). Internal audit as a source of ethical behavior, efficiency, and effectiveness in work units. *Journal of Business Ethics*, 137(2), s. 347-363.
- Mackenzie, S. (1995). Surveying the organizational culture in an NHS trust. *Journal of Management in Medicine*, 9(6), s. 69-77.
- Mamut, T. (2021). *Learn how to prevent damage from the 5 types of culture risk*.
[<https://www.cultureamp.com/blog/learn-how-to-prevent-damage-from-the-5-types-of-culture-risk/>]. Erişim Tarihi: 09/01/2021
- Marks, N. (2017). Risk, Controls, and Culture.
[<https://iaonline.theiia.org/blogs/marks/2017/Pages/Risk,-controls,-and-culture.aspx>]. Erişim Tarihi: 20/04/2021
- Memiş, M. Ü. (2008, Ocak-Şubat). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*(85), s. 80.
- Merchant, K. A. (1985). *Control In Business Organization*. Boston: Pitman Publishing.

- Merchant, K. A., & Otley, D. (2006). A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of Management Accounting Research* (s. 785-802). içinde
- Minkov, M., & Hofstede, G. (2012). Hofstede's fifth dimension: New evidence from the World Values Survey. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 43(1), s. 3-14.
- Minkov, M., Bond, M. H., Dutt, P., Schachner, M., Morales, O., Sanchez, C., Jandosova, J., Khassenbekov, Y., & Mudd, B. (2017, August). A reconsideration of Hofstede's fifth dimension: New flexibility versus monumentalism data from 54 countries. *Cross-Cultural Research*, 52(3), s. 1-25.
- Moeller, R. R. (2015). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Mollaogulları, B. F. (2018). Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye'de İç Denetim Birimi Yöneticilerinin Algısı Araştırması. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Programı Doktora Tezi*. Manisa.
- Nazlı, R. K. (2016, Eylül). Örgütsel sembolizm kavramı üzerine notlar. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*(30), s. 705-720.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). (2016). *G20/OECD Principles of Corporate Governance (Turkish Version)*. Paris: OECD Publishing.
- Ouchi, W. G. (1981, Spring). Organizational Paradigms: A Commentary on Japanese Management and Theory Z Organizations. *Organizational Dynamics*, 9(4), s. 36-43.
- Ouchi, W. G., & Wilkins, a. L. (1985). Organizational Culture. *Annual Reviews*(11), s. 457-483.
- Özdemir, L., & Sönmez, R. V. (2018). Örgütsel kültürün ürün inovasyonu üzerinde etkisine yönelik bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 9(21), s. 14-26.

- Özeren, B. (2000). *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları* (1. b., Cilt Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8). Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Pamukçu, A. (2019). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim*. Bursa: Ekin Bakım Yayın Dağıtım.
- Pehlivanlı, D. (2019). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları* (3. b.). İstanbul: Beta.
- Peters, T., & Waterman, R. H. (1982). *In Search of Excellence: Lessons from America's Best-run Companies*. New York: Harper & Row.
- Pett, J., & Pundmann, S. (2016, June). Care and Feeding of the Company's Culture. *Internal Auditor*, 70-71.
- Pettigrew, A. M. (1979, December). On studying organizational cultures. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), s. 570-581.
- Pfister, J. A. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*. Berlin Heidelberg: Physica-Verlag.
- Pickett, K. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook* (3. b.). Wiley.
- Plamondon, C. (2017). Auditing Organisational Culture. *Innovation and creativity in internal audit: myth or reality?* Internal Audit Service Conference 2017.
- Ramamoorti, & Sridhar. (2003). Internal Auditing: History, Evolution. (A. Bailey, A. Gramling, & S. Ramamoorti, *Research Opportunities in Internal Auditing içinde*) (s. 1-23). Florida: The IIA Research Foundation.
- Rick, T. (2014, November 26). Organizational Culture Is Like An Iceberg. Temmuz 25, 2019 tarihinde <http://www.torbenrick.eu/blog/culture/organizational-culture-is-like-an-iceberg/> adresinden alındı
- Robbins, S. (1991). *Management: Student Guide for Note-taking, Review and Skills Practice*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall International Editions.
- Rodriguez, J. R., & Keele, T. (2018, Nov/Dec). Leverage Internal Audit To Help Monitor And Assess Corporate Culture. *NACD Directorship*, 44(6), 72-72.
- Roth, J. (2017, June). How to audit culture? *Internal Auditor*, 30-37.
- Sargut, S. (1985). Kültürlerarası farklılaşma açısından yönetim ve örgüt yapıları. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1-2), s. 389-414.

- Satava, D., Caldwell, C., & Richards, L. (2006). Ethics and auditing culture: Rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business Ethics*(64), s. 271-284.
- Schein, E. H. (1985). *Organizational Culture and Leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.
- _____ (1988). Organizational Socialization and the Profession of Management. *MIT Sloan Management Review*(53).
- _____ H. E. (2009). *The Corporate Culture Survival Guide* (Yeni ve Güncellenmiş b.). San Francisco: Jossey-Bass.
- Schwartz, H., & Davis, S. M. (1981, Summer). Matching corporate culture and business strategy. *Organizational Dynamics*, s. 30-48.
- Selimoğlu, S. K., & Özbek, C. Y. (2018). *İç Denetim - Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Silverzweig, S., & Allen, R. (1976). Changing the corporate culture. *Sloan Management Review*, 17(3), s. 33-49.
- Simpson, A. (2017, August 10). Internal Auditors: Financial Services Code under review. Temmuz 25, 2019 tarihinde <https://www.icas.com/technical-resources/the-financial-services-code-and-internal-auditors> adresinden alındı
- Sin, F. Y., Moroney, R., & Strydom, M. (2015, July). Principles-based versus rules-based auditing standards: The effect of the transition from AS2 to AS5. *International Journal of Auditing*, 19(3), 282-294.
- Smith, A. (2017, Mayıs 25). Auditing culture: a case study by Barclays Bank. ACCA. [<https://www.accaglobal.com/my/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/auditing-culture.html>]. Erişim Tarihi: 06/01/2021
- Smith, G. (2000, May/April). Why internal auditing must change to survive. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 11(4), s. 11-15.
- Sobel, P. (2011). *Auditor's Risk Management Guide: Integrating Auditing and ERM*. Chicago: CCH Inc.
- Şeker, S. E. (2014, Aralık). Sebep Etki Diyagramları. *YBS Ansiklopedisi*, 1(4), s. 2-4.

- Şimşek, K. (2019). Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolü: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerinde Bir Anket Çalışması. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi*. İstanbul.
- Şişman, M. (2014). *Örgütler ve Kültürler* (4. b.). Ankara: Pegem Akademi.
- T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü. (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi*.
- Tanrıverdi, H., Koçaslan, G., & Perdeci, O. (2017). Örgütsel adalet, örgütsel bağlılık ve motivasyon arasındaki ilişki. *Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(11), s. 533-555.
- Tez, B. (2021, Ocak). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrolün Etkileşimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (89), s. 113-132.
- Tezbaşaran, A. A. (2008). *Likert Tipi Ölçek Hazırlama Kılavuzu*. Mersin: Üçüncü Sürüm E-Kitap.
- The Institute of Internal Auditors Australia; The Ethics Centre; Governance Institute of Australia; Chartered Accountants Australia New Zealand. (2017). *Managing Culture: A Good Practice Guide*. Australia: Chartered Accountants Australia New Zealand.
- Topal, B., Velioglu, H., & Olum, S. (2020), Sürekli denetimin yol haritası. *Denetişim*, (21), s. 27-38.
- Trice, H. M., & Beyer, J. M. (1984). Studying organizational cultures through rites and ceremonials. *Academy of Management Review*, 9(4), s. 653-669.
- Tucker, R., McCoy, W., & Evans, L. (1990). Can questionnaires objectively assess organizational culture? *Journal of Managerial Psychology*, 5(4), s. 4-11.
- Turğay, İ., Doğan, S., & Tarhan Mengi, B. (2020). İç denetim faaliyetlerinde sürekli denetim: Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı. *Denetişim*, (21), s. 5-26.
- Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği. (2002). *Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş.

- Türk Ticaret Kanunu (*Kanun Numarası: 6012, Resmi Gazete Tarihi:14/02/2011, Resmi Gazete Sayısı:27846*)
- Usul, H., & Düzenli, S. (2006, Ekim). Muhasebe Sisteminin Oluşturulmasında Örgüt İklimi Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(32), s. 117-126.
- Usul, H., & Mizrahi, R. (2016). *Risk Odaklı Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Utkucu, T. (2017). Türkiye'de İmar Planı Yapmaya Yetkili Kurumların Kurumsal İtibarı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*. Adana.
- Uysal, M. C. (2017). Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*. Isparta.
- Uysun, I. (2016, Yaz). XIX. Uluslararası Türkiye İç Denetim Kongresi. *Kurumsal Şeffaflık İçin Etkili İç Denetim*. İç Denetim Dergisi Sayı:43.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetim*(3), s. 59-65.
- _____ (2014, Eylül 12). İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri. [<http://www.denetimnet.net/Pages/isletmelerdeicDenetimFaaliyetininRolu.aspx>]. Erişim Tarihi: 21/05/2019
- Vural, Z. A. (2016). *Kurum Kültürü* (5. Basım b.). İstanbul: İletişim.
- Vurgun, L., & Öztop, S. (2011). Yönetim ve örgüt kültüründe değerlerin önemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), s. 217-230.
- Wanyama, M., Odoyo, F., & Bogonko, B. (2018). *Internal audit functions and its effects on financial performance*. [<https://www.grin.com/document/434682>]. Erişim Tarihi: 29/05/2019
- Wilkerson, D., & Kellogg, J. (1992, Winter). Quantifying the soft stuff: how to select the assessment tool you need. *Employment Relations Today*, s. 413-424.
- Wilkins, A. L. (1983, Autumn). The culture audit: A tool for understanding organizations. *Organizational Dynamics*, 12(2), s. 24-38.

Wilkins, A. L., & Ouchi, W. G. (1983, September). Efficient Cultures: Exploring the Relationship Between Culture and Organizational Performance. *Administrative Science Quarterly*, 28(3), s. 468-481.

www.coso.org.

www.eciia.eu.

www.etymonline.com. [<https://www.etymonline.com/word/culture>]. Erişim Tarihi: 09/04/2021

www.kilmanndiagnostics.com. [<https://kilmanndiagnostics.com/assessments/kilmanntaxton-culture-gap-survey/#purchase>]. Erişim Tarihi: 09/04/2021

www.kpmg/be. [<https://home.kpmg/be/en/home/insights/2020/06/rc-auditing-culture.html>]. Erişim Tarihi: 16/04/2021

www.tdk.gov.tr.

www.theiia.org. [<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>]. Erişim Tarihi: 29/05/2019

www.tide.org.tr.

www2.deloitte.com. [<https://www2.deloitte.com/us/en/insights/focus/human-capital-trends/2016/impact-of-culture-on-business-strategy.htm>]. Erişim Tarihi: 13/04/2021

Yahyagil, M. Y. (2004). Denison örgüt kültürü ölçme aracının geçerlik ve güvenilirlik çalışması: Ampirik bir uygulama. *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*(47), s. 53-76.

Yaşar, Ş., & Alkan, G. (2016). Ulusal kültür bağlamında yönetim kurullarındaki bağımsız üyelerin bağımsızlığı: Gri yöneticiler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1), s. 813-839.

Yılmazer, A. (2010, Ekim). Örgütsel bağlılık ve ekstra rol davranışı arasındaki ilişkiler: İmalat sektöründe bir araştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), s. 236-250.

Yiyit, T. (2017). Örgüt kültürü modelleri: Modellerin belirlenmesinde kullanılan boyutlar açısından bir inceleme. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(9), s. 153-163.

Yurtsever, G. (2015). İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(602), s. 89-101. Mayıs 22, 2019 tarihinde <http://www.icdenetim.net/ic-denetimin-fonksiyonlari-ve-katma-degeri/> adresinden alındı

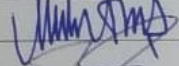
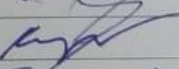
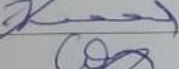
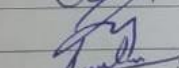
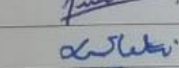

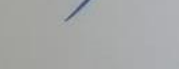

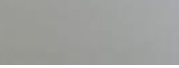
EK. ARAŞTIRMA ANKETİ

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU
ETİK ONAY BELGESİ

ARAŞTIRMANIN BAŞLIĞI	İç Denetim Çerçevesinde Kurumsal Kültür Denetimine Dair Yöntem Önerisi: Özel Sektörde Bir Uygulama
SORUMLU ARAŞTIRMACININ ADI SOYADI	Elif ÇAĞLAN
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ KARAR	Bu çalışma iç denetim faaliyetleri kapsamında kültürün denetlenmesine ilişkin somut bir yöntem önerisi sunmayı ve önerilen metodolojiyi örnek bir vaka üzerinde incelemeyi hedeflemektedir.Orgütselemler hedeflerine ulaşmasının önündeki engellerin temelinde kurumsal kültüre ilişkin faktörlerin yer aldığı düşüncesinden hareketle, iç denetim kapsamında örgüt kültürü denetimine mutlaka yer verilmesi gerektiği düşüncesi yabancı ve yerli literatürde son dönemde sıklıkla dile getirilmekte birlikte, bu kapsamdaki çalışmaların halen hayli sınırlı olduğu görülmektedir.Bu çalışma ile hem iç denetim ve örgütsel kültür literatürlerine katkı sağlanması, hem de bir alt denetim türü olan kurumsal kültür denetimine ilişkin bir yöntem önerisinde bulunarak, bu alanda yapılacak çalışmalara ışık tutması, örgüt kültürünü denetlemek isteyen kurumlara ve iç denetçilere rehberlik edebilecek bir çalışma ortaya konması ümit edilmektedir.
ETİK KURUL KARARI	Yukarıda bilgileri verilen başvuru dosyası ile ilgili belgeler araştırmancının /çalışmanın gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelenmiş ve uygun bulunmuş olup, araştırmancının / çalışmanın başvuru dosyasında belirtilen kişilerle gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel sakınca bulunmadığına oy birliği ile karar verilmiştir.

ETİK KURUL ÜYESİNİN ADI SOYADI

İMZA/ 06.11.2020

1. Prof. Dr. Muhsin AKBAŞ	
2. Prof. Dr. Özer KÜPELİ	
3. Prof. Dr. Kerem BATIR	
4. Prof. Dr. Serhat BURMAOĞLU	
5. Prof. Dr. Cengiz DEMİR	
6. Prof. Dr. Sinan NARDALI	
7. Prof. Dr. Kurtuluş ÖNGEL	
8. Doç. Dr. Levent ÇETİN	
9. İmge ERCAN DİKÇAM	

KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ ANKETİ

Sayın Katılımcı,

Araştırmaya veri sağladığınızda kurumunuz ve kendiniz için herhangi bir risk bulunmamaktadır. Tarafınızdan sağlanacak bilgiler, hiç kimse ile paylaşılmayacak ve güvenli bir ortamda değerlendirilecektir. Kurumunuzu ya da kimliğinizi tanıtıcı nitelikte bir veri kullanımı yapılmayacaktır. Araştırmadan herhangi bir aşamada çekilebilirsiniz; çekilmeniz halinde bütün bilgiler çalışmadan kaldırılacak ve kullanılmayacaktır. Elde edilen sonuçlar sadece bilimsel yayınlarda kullanılacaktır. Teze ilişkin **görüşlerinizi** ya da **etik kaygılarınızı** kurumsalkulturdenetimi@gmail.com adresine iletebilirsiniz.

Anket çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır: 1. Demografik Bilgiler, 2. Kurumsal Kültür Yönetimi Ölçeği, 2. Reel Kültür Ortamı Ölçeği. Aşağıda demografik bilgilerinize ilişkin soruların ardından, kurumsal kültür yönetimi ve kültür unsurlarına ilişkin algınızı ölçmeye yönelik ifadeler bulunmaktadır. Her cümle için 5 seçenek belirlenmiştir. Size en uygun seçeneğe “X” işareti koyunuz. Mümkün olduğu kadar çabuk ve samimi cevaplar vermenizi ve kararsızlığa düşmeniz halinde, ilk aklınıza gelen cevap doğrultusunda yanıt vermenizi rica ederiz. Her cümleyi cevaplandığınızdan lütfen emin olunuz.

Katılımınız için teşekkür eder, iyi çalışmalar dileriz.

A. DEMOGRAFİK BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz

	Kadın
	Erkek

2. Medeni Durumunuz

	Evli
	Bekar

3. Yaşınız

	18 - 30
	31 - 40
	41 - 50
	51 - 60
	61 yaş ve üzeri

4. Eğitim Durumunuz

	İlköğretim
	Lise / Meslek Lisesi
	Ön Lisans
	Lisans
	Yüksek Lisans
	Doktora

5. Şirketteki Görev Süreniz

	0 – 5 yıl
	6 – 10 yıl
	11 – 20 yıl
	21 yıl ve üzeri

6. Aylık Net Ücret Aralığınız

	2.000 – 5.000 TL
	5.001 – 7.500 TL
	7.501 – 10.000 TL
	10.001 TL ve üzeri

7. Görev Yaptığınız Departman

8. Unvanınız

B. KURUMSAL KÜLTÜR YÖNETİMİ ÖLÇEĞİ

Aşağıda 45 adet ifade bulunmaktadır. Her bir ifade için size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Kurumun misyon, vizyon ve değerleri açık bir şekilde belirlenmiştir.					
2	Kurumun hedefleri açık bir şekilde belirlenmiştir.					
3	Kurumun ayırt edici sembolleri ve logoları bulunmaktadır.					
4	Kurumun fiziki koşulları uygun bir çalışma ortamı sağlamaktadır.					
5	Çalışanların uyması gereken kurallar net bir şekilde belirlenmiştir.					
6	Kurum içerisinde organizasyon yapısı raporlama zincirini açıkça ortaya koymaktadır.					
7	Kurum içerisinde görev ve sorumluluklar standartlara uygun bir şekilde belirlenmiştir.					
8	Bireysel hedeflerim ve performans göstergeleri dönemsel olarak belirlenmektedir.					
9	Kurum içi kurallar gerektiğinde belirli bir esnekliğe imkan tanımaktadır.					
10	Kurum içerisinde çok sayıda ve katı kurallar uygulanmaktadır.					
11	Çalışanlar, kurumun değerleri hakkında belirli periyotlarla eğitime tabi tutulurlar.					
12	Yöneticiler ve deneyimli çalışanlar bildiklerini öğretme konusunda isteklidir.					
13	Çalışanlar kurumun hedefleri ve faaliyetleri hakkında düzenli olarak bilgilendirilir.					
14	Yazılı kural ve prosedürler tüm personelin kolay bir şekilde erişebileceği mecralarda gösterilmektedir.					
15	Kuruma yeni giren çalışanlar için kurumu tanıtıcı oryantasyon faaliyetlerine yer verilir.					
16	Kuruma yeni başlayan çalışanlara, kurumu tanımaları için yeterli zaman verilir.					
17	Kurumsal etik değerlerin benimsenmesi için ortak proje ve etkinlikler gerçekleştirilmektedir.					
18	Yöneticiler, çalışanlardan bekledikleri davranışlara kendileri örnek olmaktadır.					
19	Kurallar yalnızca çalışanlar içindir, yöneticilerin uyma zorunluluğu yoktur.					
20	Yöneticilerin verdiği sözler güven yaratmaktadır.					

21	Kurum içerisinde çalışanların örnek alacağı deneyimli rol modeller bulunmaktadır.						
22	Yöneticiler, çalışanlara karşı nazik ve saygılı bir tutum izlemektedir.						
23	Çalışanlarda işletmeye bağlılık ve güven duygusunu artırıcı önlemler alınmaktadır.						
24	Üst yönetim, çalışanları ailenin bir üyesi olarak görmektedir.						
25	İşten ayrılışlarda işten çıkış görüşmeleri yapılmaktadır.						
26	Kuruma yeni çalışan alımlarında kurumsal değerlere uygunluk aranmaktadır.						
27	Çalışanların etik değerleri ile kurumsal değerler genel olarak paralellik göstermektedir.						
28	Üst yönetim kurum çalışanlarına karşı adil davranmaktadır.						
29	Yetkinliklerim ve görevlerim doğrultusunda aldığım ücretin adil olduğunu düşünüyorum.						
30	Kurum içerisinde kurallar herkes için geçerlidir.						
31	Çalışanların motivasyonunu artırma amaçlı önlemler alınmaktadır.						
32	Yöneticiler, çalışanları istenmeyen davranışlara yöneltebilecek baskı unsurlarının farkındadır.						
33	Çalışanların iş tatmini uygun araçlarla düzenli olarak takip edilmektedir.						
34	Kurumumuzda üst yönetim, alt düzeylerdeki iş ve işlemlerin yürütülme düzeni hakkında tam bilgi sahibidir.						
35	Çalışanların tutum ve davranışları yöneticiler tarafından takip edilmektedir.						
36	İstenmeyen durumlar karşısında sorumluluk ve hesap verilebilirlik esas alınmaktadır.						
37	Kurum içerisindeki tutum ve davranışlar tüm çalışanlarca izlenebilir.						
38	Kurum içerisinde ilişkilerde şeffaflık bulunmamaktadır.						
39	Çalışanlar olası usulsüzlükleri tepki duyma kaygısı taşımadan açıklayabilir.						
40	Kurum içerisindeki usulsüzlükleri ifşa edenler herhangi bir yaptırımla karşılaşmazlar.						
41	Kurum içerisinde etik dışı davranışların yöneticilere bildirilmesi ispiyonculuk olarak görülür.						
42	Kurum içerisinde uygunsuz davranışlar karşısında tutarlı yaptırımlar uygulanmaktadır.						
43	Çalışanlar, iyi niteli hataları bildirmeleri takdirinde herhangi bir yaptırıma tabi tutulmazlar.						
44	Kurum içerisinde etik davranışlar ödüllendirilmektedir.						
45	Uygunsuz tutum ve davranışlar sergileyen çalışanlar cezalandırılmadan önce yeterli defa uyarılır.						

C. REEL KÜLTÜR ORTAMI ÖLÇEĞİ

Aşağıda 55 adet ifade bulunmaktadır. Her bir ifade için size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Kurumda tüm yöneticiler ve tüm çalışanlar temel insan haklarına ve çevreye duyarlıdır.					
2	Kurumda kadın ve erkek çalışanlar arasında herhangi bir ayrımcılığa rastlamadım.					
3	Kurum çalışanları arasında kişisel çıkarlara ters düşse dahi dürüstlük önde gelmektedir.					
4	Çalışanlar şirket hakkındaki bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmaz.					
5	Kurum çalışanları, müşterilerin kişisel verilerinin korunmasına azami dikkat göstermektedir.					
6	Kurum çalışanları, gerektiğinde bilgisayar şifresini diğer çalışanlarla paylaşmaktadır.					
7	Kurumun araçları sadece belirlenen amaçlar için kullanılmaktadır.					
8	Kurumun kaynaklarının verimli kullanılması için tüm çalışanlar azami dikkat göstermektedir.					
9	İşyerinde kendimi ailenin bir üyesi gibi hissediyorum.					
10	Fırsatım olsa dahi kurumdan ayrılmayı düşünmüyorum.					
11	İşletmenin çıkarlarının uzun vadede benim de çıkarıma olduğunu düşünerek hareket ederim.					
12	İşletmenin zor zamanlarında fedakarlık etmekten kaçınmam.					
13	Kişisel beklentilerimin zaman içerisinde gerçekleşeceğine inanıyorum.					
14	Şirketin büyümesine paralel bir kariyer hedefi planlıyorum.					
15	Karar alma süreçlerine doğru bilgi aktarımı sağlanmaktadır.					
16	Kurumun sistemi istenen bilgiyi istenen zamanda doğru bir şekilde alabilmeye uygun tasarlanmıştır.					
17	Çalışanlar iş ve işlemlerine ilişkin kayıtlarını tam, doğru ve zamanında tutmaktadır.					
18	Birimler arası sağlıklı iletişim kanalları bulunmaktadır.					
19	Birim içi iletişimin sağlanmasında teknolojik yeniliklerden yararlanılmaktadır.					
20	Kurumda hiyerarşik seviyeler arasında sağlıklı bir iletişim bulunmaktadır.					
21	Birimler faaliyetleri hakkında düzenli bir şekilde raporlama yapmaktadır.					
22	Birim faaliyetleri haftalık, aylık ve yıllık bazda takip edilmektedir.					
23	İşimle doğrudan ilgili kararlarda karar alma sürecine aktif bir şekilde katılırım.					

24	Alınan kararları son aşamada öğrenirim.						
25	Birimimle ilgili konularda karar alınırken alternatif seçenekleri bilirim.						
26	Birimimle ilgili alınan kararlara herhangi bir kaygı duymadan itiraz edebilirim.						
27	Çalışanlar iş ve işlemlerin yürütülmesine ilişkin eleştirilerini açık bir şekilde ifade edilebilmektedir.						
28	Çalışanların inisiyatif almaları desteklenir.						
29	Çalışanları inisiyatif aldıklarında kötü niyetli olmayan hatalar hoşgörülür.						
30	Yöneticiler, sorumlulukları alt düzeydeki çalışanlarla paylaşmaktadır.						
31	Kurum içerisinde herkes kurallara uymaktadır.						
32	Kurum içerisinde kurallara uymayanlar diğer çalışanlarca uyarılmaktadır.						
33	Çalışanlar herhangi bir uyarıya gerek kalmaksızın kurallara uygun hareket etmektedir.						
34	Tüm çalışanlar, iş ve işlemlerinde yasal düzenlemelere uygun davranmaktadır.						
35	Yasal düzenlemelere uygun olmayan hiçbir iş ve işlem yapılmamaktadır.						
36	İşyerinde güvenlik kurallarına harfiyen uyulmaktadır.						
37	İşyerinde güvenlik kurallarına uymayanlar diğer çalışanlarca uyarılmaktadır.						
38	İş yerinde tüm çalışanlar hijyen kurallarına dikkat etmektedir.						
39	Kurumun faaliyetlerine ilişkin olarak dünyadaki ve ülkedeki gelişmeler tüm çalışanlarca takip edilir.						
40	Çalışanların yeni sorumluluklar üstlenmeleri teşvik edilir.						
41	Yöneticilerim mesleki gelişimimle ilgili beklentilerini açıkça belirtir.						
42	Kurumda yeni fikirler ve farklı görüşler desteklenir.						
43	Yeni teknolojilerin kullanımında yaşanabilecek aksaklıklar/hatalar tolere edilebilmektedir.						
44	İş ve işlemlerdeki yenilikler çalışanlarca ilk etapta tepkiyle karşılanmaktadır.						
45	Kurum dışı değişiklikler karşısında birimlerin iş ve işlemleri hızlı bir şekilde adapte olabilmektedir.						
46	Çalışanlar birimler arasında iş değişikliği yapabilmektedir.						
47	Kurumda tüm çalışanlar işbirliği içerisinde görev yapmaktadır.						
48	Hizmet anlayışı çerçevesinde birimler arası koordinasyon etkilidir.						
49	Bazı çalışanların geçici ya da sürekli olarak işten ayrılması iş ve işlemlerde aksamaya neden olmaktadır.						
50	Birim arkadaşlarımdan işimle ilgili çekinmeden yardım isteyebilirim.						
51	Çalışma arkadaşlarım bilgi ve tecrübelerini paylaşmaya yatkındır.						
52	"Çok çalışana çok iş, az çalışana az iş" sloganı kurumumuza uygundur.						
53	Çalışanlar arasında iş yükü adil bir şekilde paylaştırılmaktadır.						
54	Tüm çalışanlar verimli ve etkin bir şekilde çalışma gayretindedir.						
55	Yöneticiler, iş paylaşımında adil olmak için gerekli çabayı gösterir.						

ÖZGEÇMİŞ

Elif ÇAĞLAN

Kişisel Bilgiler

Doğum Tarihi : 28/03/1983
Medeni Durum : Evli
Uyruğu: T.C.

İş Deneyimi

Milli Emlak Uzmanı

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı | Ağustos 2018 - Halen

- Kamu mallarının idaresi
- Gayrimenkul Piyasası Teknik Analiz ve Raporlaması

Defterdarlık Uzman Yardımcılığı

Maliye Bakanlığı | 2013-2018

- Mali ve İdari İşler
- İnsan kaynakları taşeron işe alımları ve bordrolama
- İnsan kaynakları planlaması
- İhale işlemleri

Çevirmen

Steel Business Briefing - The McGraw-Hill Companies | 2007-2012

- Çelik sektörüne ilişkin günlük haberlerin çevirisi ve editörlüğü
- Çelik sektörüne dair ayrıntılı raporlamalar

Eğitim Bilgileri

Doktora

İşletme Ana Bilim Dalı | İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

2017 - (İç Denetim ve Kurumsal Kültür Üzerine Tez Aşamasında)

Yüksek Lisans

Fransız Dili ve Edebiyatı | Galatasaray Üniversitesi

2007 - 2010

Lisans

İşletme | Galatasaray Üniversitesi

2001 - 2007

Lise

Balıkesir Fen Lisesi

1998 - 2001

Mesleki İlgili Alanları

- İnsan Kaynakları
- İç Denetim
- Muhasebe
- IFRS
- Piyasa Analizleri
- Milli Emlak
- Çeviri

Yabancı Dil Bilgisi

İngilizce
KPDS gb

Fransızca
KPDS gc

Bilgisayar Bilgisi

MS Office (İleri Düzey Excel)
SPSS
Weka
Wordpress
SAP

Yayınlar

Rant İmar İtibarı - Kitap

On İki Levha Yayınları, 2018, Ankara
Tamer UTKUCU, Elif ÇAĞLAN

Özel Sektör İşletmelerinde Bir İç Denetim Faaliyeti Olarak İstihdam Teşviklerinin Değerlendirilmesi: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) İle Bir Uygulama

Vergi Dünyası
Temmuz 2020, Cilt 1, Sayı: 467
Tamer UTKUCU, Elif ÇAĞLAN

Türkiye'de Finansal Gelişmişlik Ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Sistemik Bir Tarama

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Cilt 1, Sayı 1, Ocak 2018, ss. 25-41
Elif ÇAĞLAN, Şaban ÇELİK

Nöromuhasebe

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Cilt 20, Sayı 2, Haziran 2018, ss.450-465
Hayrettin USUL, Elif ÇAĞLAN

Muhasebe Dilinde Çeviri Sorunları

Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Cilt 23, Sayı 1, 2018, ss.305-317
Hayrettin USUL, Elif ÇAĞLAN

İlgi Alanları

Batı ve Çocuk Edebiyatı
Voleybol ve Yüzme
Davranışsal Ekonomi
