

T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

COVID-19 PANDEMİ SÜRECİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARINA
ETKİLERİ: ÜNİVERSİTELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS

Sadık TÜRKOĞLU

TEMMUZ-2022
GÜMÜŞHANE



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANABİLİM DALI

**COVID-19 PANDEMİ SÜRECİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARINA
ETKİLERİ: ÜNİVERSİTELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**IMPACT OF THE COVID-19 PANDEMIC PERIOD ON INTERNAL AUDIT
PRACTICES: A RESEARCH ON UNIVERSITIES**

YÜKSEK LİSANS

Sadık TÜRKOĞLU

**TEMMUZ-2022
GÜMÜŞHANE**



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANABİLİM DALI

**COVID-19 PANDEMİ SÜRECİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARINA
ETKİLERİ: ÜNİVERSİTELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**IMPACT OF THE COVID-19 PANDEMIC PERIOD ON INTERNAL AUDIT
PRACTICES: A RESEARCH ON UNIVERSITIES**

YÜKSEK LİSANS

Sadık TÜRKOĞLU

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Gül YEŞİLÇELEBİ

**TEMMUZ-2022
GÜMÜŞHANE**

KABUL VE ONAY

Dr. Öğr. Üyesi Gül YEŞİLÇELEBİ danışmanlığında, **Sadık TÜRKOĞLU** tarafından hazırlanan “**COVID-19 Pandemi Sürecinin İç Denetim Uygulamalarına Etkileri: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma**” isimli bu çalışma, 27/07/2022 tarihinde yapılan lisansüstü tez savunma sınavı sonucunda **Oy Birliği** ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

.....
Doç. Dr. Hatice Pınar KAYA (Başkan)

.....
Dr. Öğr. Üyesi Gül YEŞİLÇELEBİ (Danışman)

.....
Dr. Öğr. Üyesi Büşra TOSUNOĞLU (Üye)

Lisansüstü tez savunma sınavında başarılı bulunarak kabul edilen bu tezin ciltlenmiş hali, / / tarihli ve / sayılı Enstitü Yönetim Kurulu toplantısında görüşülmüş ve tez yazım kılavuzuna uygun bulunarak onaylanmıştır.

Doç. Dr. Serhat DAĞ
Enstitü Müdürü

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlamış olduğum “**COVID-19 Pandemi Sürecinin İç Denetim Uygulamalarına Etkileri: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma**” isimli bu tezimin, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, alıntı yaptığım tüm çalışmaları kaynakçada belirttiğimi ve Gümüşhane Üniversitesi’nin lisanslı kullanıcısı olduğum intihal yazılım programı ile Lisansüstü Eğitim Enstitüsü’nün belirlediği kıstaslara uygun olarak raporladığımı taahhüt ederim. Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Gümüşhane Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü arşivinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

27/07/2022

.....
Sadık TÜRKOĞLU

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans sürecinde daima bana kapısını açan, her türlü desteği sağlayan ve her zaman daha iyisini teşvik eden danışmanım Dr. Öğretim Üyesi Gül YEŞİLÇELEBİ'ye teşekkürü bir borç bilirim.

Tez süreci boyunca her türlü toleransı gösteren ve yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen, değerli eşim Dr. Hilal Tuğçe BAYAR TÜRKOĞLU'na çok teşekkür ederim. Ayrıca beni bu süreçte yalnız bırakmayan aile ve arkadaşlarıma da saygılarımı sunarım.

Sadık TÜRKOĞLU
GÜMÜŞHANE – 2022

ÖZET

Pandemi döneminde hem kamu kurumlarında hem de özel sektör işletmelerinde iş modellerinde değişime gidilmiştir. Bu dönemde üniversitelerde eğitim-öğretim faaliyetlerinde ve idari birimlerin işleyiş biçimlerinde farklı önlemler ile süreç yönetilmeye çalışılmıştır. Üniversitelerde önemli bir mekanizma olan iç denetim birimleri de bu çalışma şekillerinden etkilenmiş ve farklı iç denetim uygulamaları yapılmıştır.

Bu çalışmada, pandeminin üniversitelerde iç denetime etkisinin araştırılması amaçlanmış olup nitel araştırma yönteminde yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak derinlemesine görüşmeler yapılmış ve olgu bilim çalışması ile veriler içerik analizine tabi tutulmuştur. Araştırma kapsamında kartopu örnekleme ve amaçlı örnekleme yöntemi ile katılımcılara ulaşılmış ve 11 farklı üniversiteden iç denetçi ile yüz yüze ve sanal ortamda görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Verilerin kategorizasyonu yapılarak veriler çözümlenmiş olup ana tema ve alt temalar oluşturulmuştur. Pandemi döneminde üniversitelerde iç denetimde “iletişim”, “süreç yönetimi”, “teknoloji kullanımı”, “bürokratik durum” ve “psiko-sosyal durum” olmak üzere beş ana tema ortaya çıkmıştır.

Sonuç olarak pandemi döneminde alınan önlemler kapsamında üniversitelerde iç denetim süreçlerindeki farklı uygulamaların, iletişim engeli, alternatif süreç yönetimi, teknoloji kullanımı, alternatif bürokratik işleyiş ve psiko-sosyal etkilere neden olduğu görülmüştür. Bilgi teknolojilerinin çalışma biçimlerinde yoğun bir biçimde kullanılmaya başlandığı ancak pandemi gibi toplum sağlığını tehdit eden kriz dönemleri hariç uzaktan denetim mekanizmasının geleneksel denetimin tamamlayıcısı olarak kullanılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Covid-19, İç denetim, Nitel araştırma, Pandemi, Üniversiteler

SUMMARY

During the pandemic period, business models have been changed. In this period, the process was tried to be managed with different measures units at the universities. Internal audit units, which are an important mechanism in universities, were also affected by these working styles and different internal audit practices were carried out.

In this study, it is aimed to investigate the effect of the pandemic on internal auditing in universities. In the qualitative research method, in-depth interviews were conducted using a semi-structured interview form and the data were subjected to content analysis with the phenomenology study. Within the scope of the research, the participants were reached by snowball sampling and purposeful sampling methods. Face-to-face and virtual meetings were held with internal auditors from 11 different universities. By categorizing the data, the data were analyzed, and the main themes and sub-themes were created. During the pandemic period, five main themes emerged in internal audit at universities: “communication”, “process management”, “technology use”, “bureaucratic situation”, and “psycho-social situation”.

As a result, it has been observed that different practices in internal audit processes in universities within the scope of the measures taken during the pandemic period cause communication barriers, alternative process management, use of technology, alternative bureaucratic functioning, and psycho-social effects. It has been concluded that the remote audit mechanism should be used as a complement to the traditional audit, except in times of crisis that threaten public health, such as a pandemic, when information technologies are used extensively in working life.

Keywords: Covid-19, Internal audit, Qualitative research, Pandemic, Universities

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	III
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI.....	IV
TEŞEKKÜR.....	V
ÖZET.....	VI
SUMMARY	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
TABLolar DİZİNİ	XI
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	XII
EKLER DİZİNİ.....	XIII
KISALTMALAR DİZİNİ.....	XIV
1. GİRİŞ	1
2. SALGIN HASTALIKLARIN TARİHİ VE COVID-19 PANDEMİSİNİN ETKİLERİ	2
2.1. Salgın Hastalıklar Tanımı	2
2.2. Salgın Hastalık Türleri	2
2.2.1. Endemi	3
2.2.2. Epidemi	3
2.2.3. Pandemi.....	4
2.3. Salgın Hastalıkların Tarihi	4
2.4. Covid-19 Pandemisi	8
2.5. Covid-19 Pandemisinin Etkileri.....	9
2.5.1. Covid-19 Pandemisinin Sosyal Etkileri	9
2.5.2. Covid-19 Pandemisinin Ekonomik Etkileri ve Kamu Maliyesi Alanında Alınan Tedbirler.....	10
2.5.3. Covid-19 Pandemisinin Psikolojik Etkileri.....	12
3. İÇ DENETİM VE UZAKTAN ÇALIŞMA SÜRECİNDE GERÇEKLEŞEN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ	14
3.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi	14
3.2. Denetim Türleri.....	17
3.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	17
3.2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	17
3.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	18

3.2.1.3. Faaliyet Denetimi	18
3.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri	19
3.2.2.1. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)	19
3.2.2.1.1. Sınırlı Bağımsız Denetim	20
3.2.2.1.2. Özel Denetim	20
3.2.2.2. Kamu Denetimi	21
3.2.2.3. İç Denetim	21
3.2.2.3.1. İç Denetimin Kapsamı ve Tarihsel Gelişimi	22
3.2.2.3.2. İç Denetim ve İç Denetçi Özellikleri	24
3.2.2.3.3. İç Denetim Yaklaşımları	25
3.2.2.3.3.1. Geleneksel Yaklaşım	25
3.2.2.3.3.2. Risk Odaklı Yaklaşım	26
3.2.2.3.4.1. Kurumsal Yönetim Denetimi	28
3.2.2.3.4.2. Risk Yönetimi Denetimi	28
3.2.2.3.4.3. İç Kontrol Denetimi	30
3.2.2.3.5. Kamuda İç Denetim Süreci	31
3.2.2.3.5.1. Türkiye’de Kamu İç Denetim Faaliyetlerinin Kurulması ve Gelişimi	33
3.2.2.3.6. Uzaktan İç Denetim Faaliyetleri	34
3.2.2.3.6.1. Uzaktan İç Denetimin Avantaj ve Riskleri	34
3.2.2.3.6.1.1. Veri Riski	35
3.2.2.3.6.1.2. Siber Güvenlik Riski	35
3.2.2.3.6.1.3. İletişim Riski	36
4. COVID-19 PANDEMİ SÜRECİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARINA ETKİLERİ: ÜNİVERSİTELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	37
4.1. Üniversitelerde İç Denetim	37
4.2. Literatür Özeti	38
4.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi	40
4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıklar	41
4.5. Araştırmanın Yöntemi	42
4.6. Araştırmanın Örneklemi	43
4.7. Bulgular ve Tartışma	44
4.7.1. Sosyo-Demografik Bilgiler	46
4.7.2. İç Denetimde İletişim	46
4.7.2.1. İç Denetimde Olumlu İletişim Ağı	46
4.7.2.2. İç Denetimde Yaşanılan İletişim Engeli	47

4.7.3. İç Denetimlerde Süreç Yönetimi.....	49
4.7.3.1. Süreç Yönetiminde İş Planlamalarının Aksamaları.....	50
4.7.3.2. Süreç Yönetiminde Zaman ve Mali Tasarruf.....	52
4.7.4. İç Denetimde Teknoloji.....	53
4.7.4.1. Teknoloji Okur Yazarlığı Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar.....	53
4.7.4.2. İç Denetiminde Doküman Erişilebilirliği/Güvenliği.....	53
4.7.4.3. İç Denetimde Teknolojik Araçların Kullanımı	55
4.7.5. İç Denetimde Bürokratik Durum	56
4.7.5.1. İç Denetimde Kurum Üst Yönetimi	57
4.7.5.2. İç Denetimde Denetim İptali	58
4.7.6. İç Denetimde Psiko-Sosyal Durum.....	59
4.7.6.1. Pandemi ile Gelen: Sağlık Kaygısı	59
4.7.6.2. Pandemi ile Gelen: İş Motivasyonsuzluğu.....	60
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	62
KAYNAKÇA.....	67
EKLER.....	75
ETİK KURUL KARARI	77
ÖZGEÇMİŞ	81

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. İnsanlık tarihine en çok etki etmiş salgın hastalıkların kronolojik sıralaması	5
Tablo 2. Katılımcılara ilişkin tanımlayıcı bilgiler	46



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Üniversitelerde iç denetim birimlerinin kamu organizasyon yapısı	38
Şekil 2. Araştırma kapsamında ortaya çıkan ana ve alt temalar	45



EKLER DİZİNİ

Ek 1. Tezde Kullanılan Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu	75
Ek 2. İngilizce, Almanca ve Fransızca Karşılıklar	76



KISALTMALAR DİZİNİ

BT	: Bilgi teknolojileri
DSÖ	: Dünya Sağlık Örgütü
ECCIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
FİKKO	: Finansal İstikrar ve Kalkınma Komitesi
GKMI	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Muhasebe Uzmanları Federasyonu
INTOSAI	: Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
İçDen	: Kamu İç Denetim Yazılımı
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
SESAM	: Sakarya Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
t.y.	: Tarih yok
vd.	: Ve diğerleri
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü

1. GİRİŞ

İlk olarak 2019 yılının sonlarında Çin Halk Cumhuriyeti'nin Vuhan kentinde ortaya çıkarak dünyayı etkisi altına alan ve pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgınında tüm dünya ülkeleri tedbirler almış ve salgının yayılım hızını azaltmaya çalışmışlardır. Türkiye'de 2020 yılında ilk kez kendini gösteren koronavirüs, kamu güvenliğinin bir parçası olan toplum sağlığını tehdit etmesi nedeni ile ülkemizde de çeşitli tedbirleri beraberinde getirmiştir. Küresel ölçekte ülkelerin de daha önce deneyimlemediği bu kriz sürecinde hem kamu kurumlarında hem de özel sektörde çalışma biçimlerinde değişiklikler, alternatif istihdam yöntemleri uygulanmıştır.

Her kurumun ve birimin iş özelliğine göre maruz kalınan risklerin nitelik ve büyüklükleri değişiklik göstermektedir. Kurumlarda iç denetim birimleri, güvence, danışmanlık ve risk yönetimi rolü ile kurum içi söz konusu olabilecek risklerin yönetilmesinde ve Covid-19 pandemi sürecinin getirdiği değişime uyum sağlama ve sürdürülebilirlik noktasında üst yönetimin önemli paydaşı olmuştur. Ancak iç denetim birimlerinde çalışan iç denetçi personelin iş modelleri, toplum sağlığını tehdit eden pandemi döneminde üst yönetimin inisiyatifinde değişmiştir.

Covid-19 virüsünün Türkiye'de ilk görüldüğü tarihte üniversitelerde eğitime ara verilmiş, sürecin devamında uzaktan eğitim modeli ile süreç yönetilmiştir. Bu süreçte üniversite iç denetiminin faaliyeti, rektör tarafından ya iptal edilmiş ya uzaktan denetim şeklinde devam etmiş ya da hem uzaktan hem geleneksel yöntemle idame ettirilmiştir. Bu değişim çalışmanın itici gücü olmuş ve uygulama biçimlerindeki farklılıklar pandemi döneminde üniversitelerde iç denetim faaliyetlerinin nasıl işlediği ve nasıl etkilendiğini göstermek adına araştırılmıştır.

Üniversitelerde pandemi döneminde iç denetim faaliyetlerinin nasıl işlediğinin ve pandemiden nasıl etkilendiğinin araştırıldığı bu çalışmada sürecin birinci tanığı olan iç denetçiler ile görüşmeler sağlanmıştır. Sürecin etkilerini daha derinlemesine incelemek amacı ile nitel yöntem deseninde mülakat ile derinlemesine görüşme yapılması kararlaştırılmıştır. Bu doğrultuda çalışmada ilk olarak iç denetime ilişkin teorik bilgilere yer verilmiş olup son bölümde iç denetçilerle yapılan görüşmeler sonucu içerik analizi ile üniversitede pandemi döneminin iç denetime etkisi incelenmiştir. Analiz sonuçları teorik bilgiler ışığında yorumlanmış ve çeşitli öneriler sunulmuştur.

2. SALGIN HASTALIKLARIN TARİHİ VE COVID-19 PANDEMİSİNİN ETKİLERİ

2.1. Salgın Hastalıklar Tanımı

İnsanlık tarihine bakıldığında, doğal afetler (deprem, kıtlık, yangın, iklim dengesizlikleri vb.), savaşlar ve salgın hastalıklar milyonlarca insanın ölümüne sebep olmuş, imparatorlukların hâkimiyetini sarsmıştır. Böyle bakıldığında tarihi salt siyasi çerçevede ele almak yerine, salgın hastalıklar üzerinden de değerlendirmek mümkün gözükmektedir. Yakın tarihte yoğun olarak yazın üreten tıp tarihçiliğinin gelişmeye başladığı görülmektedir. Veyahut sadece salgınlar üzerine çalışmalar yapan, salgının nerede, nasıl ortaya çıktığını yıllarca gözlemleyen tarihçiler (salgın tarihçileri), salgın hastalıklar tarihinin karanlıkta kalan kısımlarına ışık tutmaktadır. Örneğin; William McNeill, *“Salgınlar ve Halklar”* isimli kitabında, tarihi perspektiften bakarak salgın hastalıkların önemini ortaya koymaktadır. Ek olarak dünya tarihini, insanlar ile mikroplar arasındaki karşılıklı ilişki üzerinden analiz etmiştir (Artvinli, 2019: 43). Bu ilişki üzerine, Crawford (2020) *“Ölümcül Yakınlıklar”* isimli kitabında, mikropların insanlardan daha önde olduklarını iddia ederek açıklamasını şöyle devam ettirmiştir *“Gözle görülemeyen mikroorganizmalar vücutlarımızı sömürgeleştirerek, evrim sürecimizi derinden etkilemiş ve çok sayıda ölüme neden olan salgın hastalıklara yol açarak tarihimizi şekillendirmiştir”* (Crawford, 2020).

Salgın hastalıkların tarihine daha detaylı değinmeden önce, salgın hastalıklar kavramının tanımına bakıldığında; *“göreceli olarak sınırlı bir bölgede bir hastalığın görülme durumunda ani ve beklenmedik artış olması durumu”* (Dols, 1979: 181) şeklinde yorumlanabilir. Başka bir ifade ile salgın, kısa bir zaman aralığında, belirli bir bölgede bulunan genel olarak bütün hayvan, bitki ve insan hücrelerine etki edebilen bulaşıcı bir hastalıktır. Salgın, yayılım derecesine göre endemi, epidemi ve pandemi olarak farklı türlere ayrılmaktadır.

2.2. Salgın Hastalık Türleri

Salgın hastalıklar yayılım derecelerine göre endemi, epidemi ve pandemi olmak üzere farklılık göstermektedir.

2.2.1. Endemi

Endemi; bir hastalığın, belirli bir coğrafyada veya toplulukta sürekli olarak görülmesi durumuna verilen isimdir. Endemik salgınlarda önemli olan nokta, hastalığın söz konusu bölge içinde gerek az gerek çok ama sürekli gözüküyor olmasıdır. Bu salgın türü genellikle bir bölge ile sınırlıdır ve diğer bölgelere yayılma ihtimali çok düşüktür (Özatalay ve Özatalay, 1993: 327).

Örneğin, Isparta ilinde her yılın Kasım ayında görülen bir sarılık hastalığı olduğu ve bu hastalığın, bu bölgenin tarihsel geçmişine bakıldığında da her yılın Kasım ayında tekrar ettiği görülüyorsa, söz konusu hastalık için endemik bir hastalık denilebilir.

2.2.2. Epidemi

Epidemi; bir sağlık sorunun belirli bir bölgede veya bir ülkede, beklenenin üzerinde görülmesi durumudur. Epidemi kavramının ilk kullanımı genellikle bulaşıcı hastalıkların görülme sıklığıyla ilgili olduğu için, bulaşıcı hastalıkların salgına dönüştüğü durumlarda kullanılan bir terimken, günümüzde sadece bulaşıcı hastalıklar alanında değil, genel olarak hastalıkların pek çoğunu tanımlamak için kullanılmaya başlamıştır. Örneğin, kanser epidemisi, trafik kazaları epidemisi gibi... Hastalığın epidemik bir vaka olarak tanımlanmasındaki kilit nokta, bölgede mevcut hastalığın yaşanma sıklığında görülen artıştır (Özatalay ve Özatalay, 1993: 327-328).

Epidemi; patlayıcı epidemi, gecikmiş epidemi ve karışık epidemi olmak üzere üçe ayrılır. *Patlayıcı epidemi*, tehlikesi büyük olması bakımından önemlidir. Hastalığın bulaş süresi hızlı bir yayılım göstermektedir. Olgular, salgının ortalarına doğru en yüksek düzeyine ulaşmaktadır. Örneğin, kolera hastalığı gibi sindirim sistemine etki eden hastalıklar bu tip içerisinde incelenmektedir. Bir diğer tip olan *gecikmiş epidemi* de olgular, en kısa ve en uzun kuluçka devreleri arasında, kimi kez bu süreleri de aşarak, düzensiz zaman aralıklarında belirti vermektedir. Bu tip epidemi için doğrudan temasa gerek bulunmamaktadır. Kişi, hastayla aynı ortamda bulunduğunda da (dolaylı yoldan) hastalığa yakalanabilir. Gecikmiş epidemiler, enfeksiyon kaynağının devamlı varlığı ile oluşmaktadır. Örneğin, tifo ve enfeksiyöz hepatit hastalıkları bu tipe örnek hastalıklardır. Son tip olan *karışık epidemide* ise, ilk etapta su ve besinler gibi aynı kaynaktan çıkan enfeksiyonlar salgın yaptıktan sonra, virüs vücutta yayıldıktan sonra temas yoluyla da bulaş gerçekleşebilir. Kuluçka süresi kısa olan hastalık, önce dar bir çevrede yayılmaya başlayarak, daha sonra geniş alanlara sıçrar (Özatalay ve Özatalay, 1993: 327-328).

Ek olarak (bazı kaynaklarda¹), pandemi de epideminin içinde incelenen bir tip olarak verilmektedir. Fakat söz konusu bölüm pandemiye temel almasından ve Covid-19 pandemisini içinde bulunduran bir kavram olmasından dolayı, bu çalışmada ayrı bir başlık altında incelenecektir.

2.2.3. Pandemi

Pandemi kavramı, kelime olarak eski Yunanca'da pan (tüm) ve demos (insanlar) kelimelerinden oluşmaktadır (Parıldar ve Dikici, 2020: 1). Genel bir tanım olarak pandemi, bir hastalık ya da enfeksiyon etkeninin çok geniş bir alanda yayılım göstermesidir. Bu hastalık ya da etkenin ülkelere, kıtalara ve hatta tüm dünyaya yayılım pandemisinin unsurlarındandır (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2020). Bir hastalığın pandemi olarak sayılması Dünya Sağlık Örgütü (WHO) (2020) tarafından belirlenmektedir. DSÖ'ye göre bir hastalığın pandemi olarak nitelenmesi için söz konusu üç aşamayı sağlaması gerekmektedir:

- Daha önce maruz kalınmamış bir hastalığın ortaya çıkmış olması
- Hastalığa sebep olan etmenin kolayca diğer insanlara bulaşması,
- Hastalık etmeninin insandan insana kolayca ve sürekli yayılması.

Ancak söz konusu hastalık yaygın olarak görülüyor ve pek çok insanın ölümüne sebep oluyor diye hemen pandemi olarak nitelendirilemez. Örneğin, kanser hastalığı pek çok insanın ölümüne sebep olmaktadır fakat bulaş özelliği taşımadığı için pandemi olarak nitelendirilemez. Pandemik salgınlara örnek olarak, günümüzde de devam eden Covid-19 salgını örnek olarak gösterilebilir.

2.3. Salgın Hastalıkların Tarihi

İnsanların yaşam alanlarının durumu, ekolojik dengenin bozulması, doğal afetler ve ekonomik sıkıntılardan dolayı yaşanan açlık krizleri gibi birçok etken salgın hastalıkların ortaya çıkmasına ve yayılmasına sebep olmuştur. Biyolojik bir olgu olan salgın hastalıkların tarihine bakıldığında insanlık tarihi kadar eskilere gittiği, hatta insanlığın varoluşundan önce de bu virüslerin yeryüzünde bulunduğu söylenebilir. Ancak bu hastalıkların tarihi seyrinin tespiti, şüphesiz ki yazılı ve yazılı olmayan tarihi kaynakların bulunması ve bunların değerlendirilmesi ile mümkün olabilmektedir. Hastalıkların ortaya çıkmasına ve yayılmasına sebep olan mikropların bulunması ve bunların tıbbi yöntemlerle tedavileri konusunda çalışmaların tamamlanmasına kadar, salgın hastalık

¹ Necdet Özatalay ve Şengül Özatalay, *Bulaşıcı Hastalıklar ve Epidemiyoloji*, MEB Yayınları, 1993, s. 327.

dünya geneline yayılmaya devam etmekte ve çok fazla ölümlere sebep olmaktadır. Eskiçağa ait bilgiler az olmakla birlikte, milattan binlerce yıl öncesinde bile insanların salgın hastalıkların pençesi altında çaresiz bir şekilde toplu ölümlerle boğuştuğu tespit edilmiştir. Salgın hastalıklar daha sonraki dönemlerde, özellikle de Orta ve Yeniçağda, devletlerin sosyal ve siyasi hayatlarında öylesine etkiliydi ki bu etkinin, tarihin şekillenmesine de büyük ölçüde katkısı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Yakınçağa gelindiğinde salgın hastalıklar toplumları pek çok yönden etkilemekte ancak eski dönemlerdeki kadar olmasa da daha nadir gündeme gelmektedir (Kılıç, 2004: 12).

Tarih boyunca en çok etki gösteren salgın hastalıklar Tablo 1’de sırasıyla verilmektedir:

Tablo 1. İnsanlık tarihine en çok etki etmiş salgın hastalıkların kronolojik sıralaması (BBC, 2020; Hays, 2005; NTV, 2020).

Salgın Adı	Aralığı	Ölüm Sayısı (ort)
“Kara ölüm” veba salgını	1347-1351	75-100 milyon
Viral kanamalı ateş salgını	1545-1548	5-15 milyon
İspanyol vebası	1647-1652	76 bin
Çiçek hastalığı salgını	1780	-
Kolera salgını	1817-1912	1500
Tifüs salgını	1817-1912	20 bin
İspanyol gribi	1918-1920	50-100 milyon
SARS salgını	2002-2003	916
Domuz gribi	2009	284
HIV-AIDS salgını	2014	-
Abola salgını	2013-2016	11 bin
Covid-19	2019	6 milyon (2022/Haziran)

Geçmişte birçok salgının (veba, çiçek, frengi, kolera, verem, sıtma ve cüzzam vb.) tedavi yönteminin olmayışı insan sağlığını ciddi ölçüde etkilemekte ve ölümlere neden olabilmekteydi. İnsanlar bu hastalıkları ilkel yöntemlerle tedavi etmeye çalışmış ancak çok başarılı olamamışlardır (Kılıç, 2004: 13).

Ancak İslam dünyasına bakıldığında, o dönemde hastalıkların tespiti konusunda daha ileri bir seviyeye ulaştığı görülmektedir. Örneğin, İslamiyet’ten sonra 1. Yüzyılda (M.SS. 7-8. yy) Bars, Cüzzam, Çiçek hastalığı ve Kızamık gibi hastalıkları tespit etmişlerdir. *Bars*; deri üzerinde görülen beyaz lekelerden oluşan bir deri hastalığıdır. Bu beyaz lekelerden dolayı “Beyaz Cüzzam” olarak da nitelendirilir. *Cüzzam*; “Kara Cüzzam” olarak da nitelendirilen hastalık, parmakların döküldüğü bir hastalıktır (Altun, 1996: 140-141).

O dönemde bu hastalıklar ne kadar biliniyor olsa da toplum genellikle bütün hastalıklar “veba” olarak nitelendirilmiştir. Hatta o dönemde veba kavramı salgın hastalıklar literatürüne o kadar yerleşmiştir ki verem ya da tüberküloz, birçok toplumda “beyaz veba” olarak adlandırılmıştır (Kılıç, 2004: 14).

Halkın bu tutumu salgın hastalıkların tarihini incelemeye olumsuz bir etki yaratmaktadır. Yapılan araştırmalarda, bu durumdan dolayı Orta ve Yeniçağdaki salgın hastalıkların birçoğu veba merkezli olarak ele alınmıştır (Kılıç, 2004: 14).

Öte yandan salgın hastalıkları iki başlık altında sınıflandırmak mümkündür. İlk sınıflandırma içerisinde, uzun zaman etkisini koruyup sonrasında kendini unutturmuş salgın hastalıklar bulunmaktadır. Bu salgın türlerine sıtma, veba, verem, difteri, menenjit, kolera ve zoonoz örnek olarak verilebilir. İkinci sınıflandırma içerisinde ise yakın süreçte ortaya çıkan ve hala görülen hastalıklar bulunmaktadır. Bu hastalıklara ise AIDS, Sars, Ebola ve Covid-19 örnek olarak verilebilir (Kılıç, 2004: 36).

Dünyaya en çok etki eden ve büyük kayıplar yaşanmasına sebep olan salgın hastalıklara genel hatlarıyla değinmek gerekirse, birinci sırayı “*Veba*” salgını almaktadır. Veba salgını hakkında ulaşılan mevcut bilgiler bundan 4000 yıl öncesine (M. Ö. 2000) kadar inmektedir.

“Hıyarcıklı Veba” (Bubon vebası) ve “Akciğer Vebası” (veba pnömonisi) olarak ikiye ayrılan vebanın, Septisemi Vebası ve Veba Sepsir olarak da adlandırılan klinik şekilleri mevcuttur. Veba’nın en hafif şekli olan hıyarcıklı veba, enfeksiyonlu bir pirenin ısırmasıyla görülmeye başlamıştır (Kılıç, 2004: 18). Akciğer vebası ise enfeksiyonlu kişinin tükürüğünden ve öksürüğünden bulaşan bir türüdür. Soğuk havalarda, kişinin havadan kapıldığı virüsün akciğere yerleşmesi sonucunda da ortaya çıkmaktadır. Öldürücülüğü oldukça yüksek olan bu veba türü, insanları genellikle 24 saat içinde öldürebilir ve hızla yayılır (Kılıç, 2004: 18-19). 17. ve 18. yüzyılda yoğun olarak görülen Veba salgını, 19. yüzyıla gelindiğinde giderek zayıflamıştır (Nikiforuk, 2001: 71).

Salgın hastalıklar tarihinin çok eski hastalıklarından bir diğeri ise Çiçek hastalığıdır. Zamanında çok ciddi salgınlar yapmış bu hastalık ani bulaşıcılığa sahip ve ölümcüldür. Bu salgının kökenine bakıldığında, “Variola” isimli bir virüsün etkisiyle çıktığı görülmektedir. İlk defa nerede ortaya çıktığıyla ilgili net bir bilgi bulunmamaktadır. Fakat Orhan Kılıç, “*Genel Hatlarıyla Dünyada ve Osmanlı Devleti’nde Salgın Hastalıklar*” isimli kitabında Çiçek hastalığının ortaya çıkışıyla ilgili iki varsayım aktarmaktadır. Bir yandan, ilk defa M.Ö. 10.000 yıllarında, Afrika’nın kuzey doğusu, İndus vadisi veya Çin’de bulunan çiftçi topluluklarından çıkmış olabileceği öne sürülürken, diğer yandan 3000 yıl önce Hindistan veya Mısır’da ilk kez görülmeye başlanmış olabileceği iddia

edilmektedir. Damlacık yoluyla insandan insana bulaşan hastalık, lezyonlara yakın temasla, hastanın kullandığı kıyafet veya eşyalarla ve nadiren de olsa hastayla aynı havayı soluma yoluyla bulaşabilir. 16. ve 17. yüzyıllarda Avrupa ve Amerika kıtasında çok yoğun görülen bu salgın, 17. yüzyıl sonlarında Avrupa’da yaşanan çocuk ölümlerinin üçte birinin sebebi olmuştur (Kılıç, 2004: 36; Nikiforuk, 2001: 96-97).

Çok eski yıllara tarihlenen bir diğer önemli salgın hastalık ise sıtma (malarya)’dır. Sıtmanın, insan ve sivrisinekten oluşan ikili enfeksiyon zinciri mevcuttur. Etken, bu iki canlıdan başka herhangi bir canlıda bulunmadığı gibi, başka ortamlarda da yaşamaz. İlk olarak Afrika’da görülmeye başlayan hastalık, köle ticaretiyle birlikte birçok ülkeye yayılmıştır. Bu yayılımdan sonra, özellikle Hindistan’da köklü bir şekilde yerleştiği bilinmektedir (Akdur, 2004: 25).

Diğer önemli salgın hastalıklardan tüberküloz veya nam-ı diğer verem hastalığı da diğer anlatılan hastalıklar kadar eski bir tarihe sahiptir. Hastalık, yaklaşık yedi yüz yıl önce insanların büyükbaş hayvanları evcilleştirmesi, daha sonra bu hayvanları dar ve kapalı mekânlarda barındırmasıyla ortaya çıktığı düşünülmektedir (Nikiforuk, 2001: 170-171).

Bir tür deri hastalığı olan cüzam ise, özellikle orta çağda dünyanın her yerinde görülmeye başlamıştır. 13. yüzyılda büyük bir cüzam salgını görülmüştür. Mısırlılar bu hastalığı “ölümden önce ölüm” olarak tanımlamışlar ve bu hastalığa yakalananları Çamur Şehri dedikleri bir alana kapatmışlardır. Eski Çin ve Hindistan’da ise cüzamlı hastaları ya yakmışlar ya da öldürmüşlerdir. 19. yüzyıla gelindiğinde ise hastalık gerilemeye başlamıştır (Kılıç, 2004: 41). Fakat bu sefer dünyanın en önemli bulaşıcı hastalıklarından bir diğeri olan *Kolera* patlak vermiştir. İlk olarak 1817’de Hindistan’da görülen kolera salgını, 1930 yılında Avrupa’da görülmüş ve ölümlere, paniğe, toplumsal tepkilere ve isyanların doğmasına sebep olmuştur. Etkinliğini koruduğu süre zarfında ciddi oranda insan kaybına neden olurken, modern anlamda “halk sağlığı” uygulamalarının oluşumuna da temel olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu’nda görülmeye başlandığında ise, imparatorluk halk sağlığına yönelik tedbirler almış ve modern karantina yöntemlerini ilk defa uygulamıştır. Aslında salgınlara yönelik karantina uygulamalarının tarihi Osmanlı’da çok daha eskilere dayanmaktadır. Örneğin, 14-15. yüzyılda vebayı önlemeye yönelik, doğudan gelen gemiler Akdeniz limanında tutulmuştur (Artvinli, 2019: 48-49).

AIDS (Acquired Immun Deficiency Syndrome) hastalığı, 1981 yılında Amerika’da ortaya çıkan bir enfeksiyon hastalığıdır. Vücudun bağışıklık sistemini önemli ölçüde zayıflatan virüs, kişiyi hastalıklar karşısında korumasız bırakmaktadır. İlk virüse kapılan hastalar cinsel yolla enfekte olan eşcinseller veya aynı şırıngayla damardan kullanılan

uyuşturucu alan bağımlılar olmuştur. 1983 yılında, Fransız ve Amerikalı doktorlar hastalığın nedeninin HIV olduğunu tespit etmiştir. Ardından 1985 yılında virüsü tespit eden serolojik kan testini geliştirmişlerdir. 1980'lerin başında Orta ve Güney Afrika'da ortaya çıkan hastalık daha sonra tüm dünyaya yayılmıştır. Günümüzde de hala devam etmektedir (Özatalay ve Özatalay, 1993: 266).

21. yüzyılın ilk pandemik mikrobi olan, SARS (*Severe A Cute Respiratory Syndrome Virüsü*) virüsü, 2003/şubat ayında Hong Kong'ta ortaya çıkan, ağır akut solunum yolu hastalığıdır. Damlacık yoluyla yayılan hastalık, diğer bireylerin virüsü solumasıyla bulaşmaktadır. Bulař sonrasında 2 ila 10 günlük bir kulućka süresi vardır ve atipik bir zatürree olarak seyretmektedir. 37 ülkeye yayılan salgın, yaklaşık 8.500 insanda görölmüş ve bu hastaların 916'sı ölmüştür (Crawford, 2020: 20).

Günümüz yüzyılı ićerinde ortaya çıkan salgın hastalıklara genel olarak bakıldığında, endüstrileşmenin etkisiyle daha hızlı yayıldığı ve yine bu etkiyle yeni salgın türlerinin de doğmaya başladığı görölmektedir. Salgın türlerinin çıkış ve gelişim aşamasına bakıldığında da etken artık biyolojik değil kimyasaldır. Sanayilerden çıkan çeşitli kimyasal atıklar bulundukları bölgede birtakım enfeksiyonların yayılmasına ve çeşitli salgın türlerinin doğumuna sebep olmuştur. Örneėin, Japonya Minamata'da plastik fabrikalarından sızan metil atıkları balıklara bulaşmış ve yüksek oranda metil cıva bulaşmış balıkları yiyen 46 kiři cıva zehirlenmesinden vefat etmiştir. (Tezcan, 2017: 202).

2.4. Covid-19 Pandemisi

2019 yılı Aralık ayında ortaya çıkan ve hala yeni varyantlarla devam eden koronavirüs (SARS-COV-2) salgını, Çin'in Vuhan şehrinde ortaya çıkmıştır. 12 Mart 2020'de WHO tarafından pandemi olarak duyurulmuştur. Bulaşın kulućka süresi, kişiden kişiye değişiklik göstermekle birlikte, 5 ila 15 gün arasındır ve hastalarda zatürre benzeri belirtiler görölmektedir. Koronavirüsün pandemi boyutuna çıkmasında, hızla artan enfeksiyon insidansı, asemptomatik taşıyıcılarla bulaşma olasılığıyla birlikte küresel seyahatlerin yoğunluğu önemli rol oynamıştır (Akkuř, 2020: 8).

İnsanlar ve hayvanlar üzerinde etkili olan virüs, nörolojik, solunum, gastrointestinal ve hepatik hastalıklara neden olmaktadır. İnsandan insana bulaşıcılık göstermesi nedeniyle ilk görölmeye başladığı günden bu yana beř milyon insanın ölümüne sebep olmuştur. Gećmiřteki birćok salgından daha fazla ölümle sonuçlanan salgın mevcutta devam ettiği ićin bu sayının daha da katlanarak devam edeceği düşünölmektedir (Samancı, 2020: 7).

Her ne kadar aşılar geliştirilmiş olsa da kesin tedavisi bulunamayan salgında bulaş oranını azaltmak ve insanları maksimum ölçüde virüsten koruyabilmek adına ülkeler kendi sistemleri uyarınca çeşitli tedbirler almışlardır. Bunlardan en önemlileri, bulaş oranını azaltmak amacı ile yapılan zorunlu karantina, sosyal mesafe ve sosyal izolasyon yöntemleridir. Türkiye’de, Sağlık bakanlığı tarafından 11 Mart’ta ilk Covid-19 vakası görüldüğü duyurulmuştur. Covid-19 virüsünün kesin tedavi yönteminin olmaması nedeniyle kademeli olarak bu tarihten itibaren ülke genelinde çeşitli tedbirler alınmaya başlanmıştır (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2020).

Elbette bu yöntemler uygulanırken, salgının önlemler gereği hem insanlara hem devletlere ekonomik ve sosyal olarak tarih boyunca da diğer salgınlarda izlendiği üzere olumsuz etkileri olacaktır. Salgınların krize de ortam hazırladığı durumlar çalışmalara da konu olmuş, bu krizler hem ekonomik anlamda hem de sosyal anlamda toplumları, sektörleri, bireysel olarak kişileri, işçi ve işveren boyutu ile işletmeleri ne ölçüde etkilediği araştırılmaktadır. Bu etkilerin niteliği itibari ile çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar, önemli uyarılarda bulunmaktadır. Yeni korona virüsün (Covid-19) patlak vermesi ve yayılması sadece bir sağlık krizi olarak görülmemesi gerektiği, salgının yaratmış olduğu sağlık sorunları kadar ekonomik ve sosyal etkilerinin de bulunduğu ifade edilmektedir (IMF, 2020).

2.5. Covid-19 Pandemisinin Etkileri

Covid-19 salgını ilk görülmeye başladığı günden bu yana yukarıda da belirtildiği gibi gerek Türkiye’de gerek dünyada ekonomik, kültürel, siyasi ve sosyal alanda pek çok krizin doğmasına sebep olmuştur. Söz konusu başlık altında Covid-19 pandemisinin sosyal, ekonomik ve psikolojik boyutları ele alınmaktadır.

2.5.1. Covid-19 Pandemisinin Sosyal Etkileri

2019 yılından bu yana hala devam etmekte olan Covid-19 pandemisi, tıbbi bir olgu olmasının yanı sıra, bireyi ve toplumu çok yönlü olarak etkileyen, yapısal bozulmalara neden olan sosyal bir olgudur. Virüsün birebir temas yoluyla bulaşması kişilerin kendilerini toplumdan izole etmelerine sebep olmuştur. Bu durum ise sosyal yaşam ve bireysel ilişkilere yeni bir yapılandırma getirmiştir. Fiziksel olarak gerçekleşen sosyal iletişim artık dijital ağlar aracılığıyla gelişmeye başlamıştır.

Salgın ile mücadele kapsamında gerek toplumsal olarak gösterilen dayanışma gerek devlet yöneticilerinin uluslararası girişimleri, bir noktada toplumların ve devletlerin birbiri arasında kurulan koordinasyon bağına güçlendirmiştir. Bu dayanışma ve sosyal

izolasyon çerçevesinde, insanların birbirlerine olan ihtiyacının daha görünür hale geldiğini söylemek de yanlış olmayacaktır (Ahmadı, 2020: 67).

Covid-19'un sosyal hayatta doğurduğu en büyük etkilerden biri de aile yapılarında yaşanan değişimlerdir. Etkilerin olumlu tarafından bakıldığında, ev içerisinde geçirilen sürenin artışı kişilerin aile yapılarını sorgulamasına, aile bireyleri arasındaki iletişimin güçlenmesine ve bağların kuvvetlenmesine sebep olmuştur. Özellikle erkeklerin evde daha fazla vakit geçirmek zorunda kalmaları ve bu sayede farkındalıklarının gelişmesi, ev içerisinde üstlendikleri sorumlulukların artmasına neden olmuştur. Diğer taraftan ise, bilinçsiz kararlarla kurulan aileler de tam tersi bir etkinin geliştiği görülmektedir. Bu tür aileler içerisinde, kişilerin birbirlerine olan tahammülleri zedelenecek şiddetli geçimsizliklerin ve aile içi şiddetin artış sağladığı, pandemi sonrasında boşanma vakalarının arttığı gözlemlenmektedir (Ahmadı, 2020: 67).

Pandemi sürecinin sosyal etkilerinden bir diğeri ise toplu olarak yapılan törenlere veya eğlencelere getirilen kısıtlamalardır. Cenaze törenleri, düğün ve çeşitli kutlamalar bu süreçte kısıtlanmış veya sınırlandırmalar getirilerek farklı biçimlerde sürdürülmeye çalışılmıştır. Kafeler, yemek yerleri, spor salonları gibi sosyal alanlar da kapatılarak, 65 yaş ve üstü bireyler ile 18 yaş altı bireylerin sokağa çıkma kısıtlamaları, şehirlerarası seyahatlerin izine tabi olması da pandemiden doğan sosyal etkilerinden bir kaçıdır. (Kolektif, 2021: 201).

2.5.2. Covid-19 Pandemisinin Ekonomik Etkileri ve Kamu Maliyesi Alanında Alınan Tedbirler

Ülkeler, salgın sürecinde yaşanacak ekonomik kaybı en aza indirerek, insanların ekonomik durgunluğa düşmemesini sağlamak adına birtakım önlemler almışlardır. Olgusal bir yaklaşımla ele alınan bu durum, mevcut sağlık krizinin devam etmesi halinde, uygulanan tedbirler ile birçok sektörün ekonomik kayıplar yaşamasının önüne geçilmeye çalışılmakta ve insanların temel yaşam koşullarını sağlamaları mümkün kılınmaktadır (SESAM, t.y.).

Bu amaçla Türkiye’de, Covid-19 salgının yayılma durumunun önüne geçmek adına uygulanan karantina sürecinde alınan ekonomik önlemler kapsamında bir yardım kampanyası başlatılmış ve dağıtım mekanizmasında toplanan yardımların ekonomik sıkıntı yaşayan insanlara ulaştırılması şeklinde bir yol izlenmiştir.

Pandemi sürecinde Türkiye’nin izlediği diğer ekonomik kalkınma haritasına bakıldığında, 4 Mart 2020 tarihinde, Finansal İstikrar ve Kalkınma Komitesi (FİKKO) “Koronavirüs” gündemli bir toplantı gerçekleştirmiştir. Söz konusu toplantıda, yaşanan

pandemi sürecinden olumsuz etki yaşama ihtimali olan sektörlerin ve piyasaların güçlendirilmesi, desteklenmesi ve alınacak önlemler belirlenmiştir.

Akabinde, 16 Mart 2020 tarihinde, Maliye Bakanlığı tarafından “*Tüm kurumlarımız dünyada alınan önlemleri, ortaya konulan öngörülerini analiz etti. Olası senaryolara karşı kendi alanlarına ilişkin yol haritalarını hazırladı*” açıklaması gelmiştir. Bu açıklama, bütün sektörleri içeren bir takım dayanak ve tedbir paketinin başlatılacağına teminatını içermektedir (SESAM, t.y.).

Bu tedbirlerin başında, 18 Mart 2020 de “*COVID-19 Ekonomik İstikrar Kalkanı*” adı altında kapsayıcı tedbir paketi oluşturulmuştur. Oluşturulan tedbirler şu şekilde sıralanabilir (SESAM, t.y.):

- Asgari ücret desteğinin devamlılığının sağlanması,
- Kısa çalışma ödeneğinin devreye sokulması,
- En düşük emekli maaşının (1500 TL’ye) yükseltilmesi,
- Bayramın hemen öncesi ödenen emekli ikramiyelerin ödeme zamanlamasının öne çekilmesi,
- Nakdi desteğe başvuran yaklaşık 2 milyon aileye nakdi destek verilmesi (SESAM, t.y.)

Ek olarak, 19 Mart tarihinde açıklanan kararlar, konaklama, ulaşım ve lojistik, demir çelik ve metal sanayii gibi toplamda dokuz ana sektörde, çok sayıda iş koluna yönelik altı ay boyunca vergilerinin ertelenmesi kararı verilmiştir (SESAM, t.y.).

Vergi ertelenmesi kapsamında Muhtasar (İşyeri kira, serbest meslek ve ücret ödemelerinden yapılan vergi kesintileri) ve KDV Beyannamelerine ait Nisan, Mayıs ve Haziran ödemeleri 6 ay boyunca ertelenmiştir. Söz konusu erteleme şu sektörlerle yöneliktir: Perakende Ticaret ve Alışveriş Merkezleri (market, büfe, bakkal, manav, kasap, kırtasiye, tuhafiyecilik, eczane, kuyumcu, vb.) Demir Çelik ve Metal Sanayii, Otomotiv, Lojistik-Ulaşım, Sinema ve Tiyatro Faaliyetleri, Konaklama, Yiyecek ve İçecek Hizmetleri, Tekstil ve Konfeksiyon Faaliyetleri ile Etkinlik ve Organizasyona yönelik faaliyetlerin yer aldığı sektörler (SESAM, t.y.).

30 Mart tarihinde ise devlet, kamu bankaları aracılığıyla vatandaşlara maddi destek sağladığını duyurmuştur. Temel ihtiyaçlarını karşılamalarına yönelik sağlanan bu destek, şu şekilde aktarılmıştır:

Temel ihtiyaç desteği, aylık hane halkı geliri 5 bin TL altında olan ücretliler, asgari ücretliler, emekliler, serbest meslek mensupları ve diğer orta ve düşük gelir grubunda yer alanları kapsamaktadır. Maksimum 10 bin TL’ye kadar verilecek destek 6 ay ödemesiz, 30 ay ve toplamda 36 ay vadeli geri ödeme imkânına sahiptir. Bu desteğin ana amacı; orta ve düşük gelir grubunda yer alan kesimlerin; gıda harcamaları, kira, elektrik, su, doğalgaz faturaları gibi ödemelerinin karşılanabilmesini sağlamaktır. İhtiyaç desteğinin finansmanı kamu bankalarından karşılanacaktır (SESAM: t.y.).

Bu dönemde Almanya ise ülkesindeki şirketlerin yabancı yatırımcılar tarafından desteklenmemesi için 750 milyar Euro'luk bir destek paketi hazırlamıştır. Bu paket aynı zamanda, ülke içerisinde çalışan serbest meslek çalışanlarını (sanatçılar, küçük işletmeler, bakıcılar vs.) da kapsamaktadır. Bu alanda çalışan kişiler doğrudan 15 bin Euro yardım almıştır. Ek olarak, kiralarını karşılayamayan kiracıların evden çıkarılmamasına yönelik de önlemler almıştır. Fransa'nın destek paketi toplamda 345 milyar Euro civarında tutulmuş ve serbest çalışanlara doğrudan destek sağlamışlardır. İtalya'nın destek paketi ise 25 milyar Euro olarak açıklanmış ve kredileri ertelemiştir. AB, Covid-19 önlemi olarak üyesi olan ülkelere likide desteği sağlamak için 750 milyar Euro tahvil alım programı açıklamıştır. Öte yandan, Çin'in pandemi desteği olarak belirlediği rakam 183 milyar dolar değerindedir. Rusya ise ülkesindeki sağlık çalışanlarının maaşlarını arttırmıştır. ABD, vatandaşı olan her birey için 200 dolarlık çekler dağıtmış ve destek paketinin toplamını ise 2 trilyon olarak belirlemiştir. İngiltere'de Covid-19 ekonomik tedbirleri kapsamında serbest meslek çalışanlarının da dahil edildiği yardım paketi düzenlenmiştir. (Şimşek, 2021: 247-248).

Sonuç olarak, birçok ülke, halkın yaşayacağı sosyal ve ekonomik yıkımın önüne geçmek adına destek paketleri oluşturarak, yaşanan bu olumsuz sürecin etkisini azaltmaya çalışmıştır.

2.5.3. Covid-19 Pandemisinin Psikolojik Etkileri

Önceki bölümlerde pandeminin sosyal yaşama etkisine değinilmiştir. Bu etkilerin insanlar üzerinde yarattığı psikolojik yansımalar, pandeminin ilk aylarından bu yana sürekli tartışılmakta ve araştırılmaktadır.

Birçok psikolog süreci analiz ettiğinde, özellikle karantina sürecinde ev içinde yapılacak eylemlerin kısıtlı olmasından dolayı bireylerin sosyal ağlara ve internete ayırdığı süreyi artırdıklarına, bu nedenle duyuşal becerilerinin zayıfladığına dikkat çekmektedir. Aynı zamanda, salgının geleceğine yönelik bilinmezlikten doğan korku ve panik duygusu sonucu, kişinin kendini koruma ve diğer insanlardan kaçınan davranışlar sergilemesi, sürecin doğal bir sonucu olarak görülmektedir. Bireyin iç dünyasında yaşadığı bu belirsizlik; yanlış kararlar alınmasına, bilinçsiz davranış sergilenmesine ve kişinin kaygı düzeylerinde görülen artış şeklinde bir dışavurumla belirginlik kazanmaktadır (Karataş, 2020: 6).

Sürecin psikolojik bir diğer getirisi ise, bireylerin kendilerine dönerek yaşamı ve hayatı sorgulamalarıdır. Öztürk (2019), Covid-19 kapsamında yaşanan karantina

sürecinde bireylerin psikolojik olarak yaşadıkları yaşamsal kırılganlık üzerine yaptığı yorumu şu şekildedir:

Solomon ve arkadaşlarının “Dehşet Yönetimi Kuramı”na göre ölümlülük bilgisi insanların belirli tepki ve tutum geliştirmelerine neden olmaktadır. Buna göre ölümlülük bilgisiyle yüzleşen insanlar kendi kültürel değerlerine ve geleneksel dünya görüşlerine daha köklü bağ geliştirir. Söz konusu bağlılık, kişilerin öz saygılarını desteklemeye ve bedensel varoluşun ötesinde daha kalıcı, kutsal bir amaca hizmet ettikleri algısı oluşturmalarını sağlar. Covid-19 sürecinde yaşanan, bireylere sürekli ölümlülük bilgisi aşılması durumu hem Türkiye hem de dünya genelinde muhafazakâr değerleri güçlendirerek yabancılara karşı gerçekleşen ayrımcılık ve şiddeti arttırmaktadır. Bu nedenle toplumlarda eşitlik, insan hakları ve dayanışma mesajlarının verilmesi önem arz etmektedir (Öztürk, 2019).

Taylor (2019) ise “*The Psychology of Pandemic*” isimli kitabında, küresel boyutta yaşanan salgınların, insanlar üzerindeki psiko-sosyal etkisinin dışavurumunu beş noktada ele almaktadır. Bunlardan ilki, hastalığın bulaş riski ve öldürücü yanından dolayı insanların alışverişe yönelmeleri, özellikle de dezenfekte malzemeleri ve gıda ürünleri depolamaya başlamalarıdır. İkinci nokta, hastalığın patlak verdiği bölge ve topluma karşı gerçekleştirilen dışlama ve ırkçı tutum ve davranışlardır. Üçüncü olarak, karantina sürecinin getirdiği zorunlu izolasyon kuralına bireylerin gerekli özeni göstermemesi, sosyal mesafe ve hijyen kurallarına uygun olmayan davranışların sergilenmesidir. Dördüncü, bireylerin hastalık kapmasalar dahi kendilerini hasta hissetmeleri noktasında sağlık sisteminin meşgul edilmesidir. Son olarak ise salgınla ilgili gerçek ve tutarlı bilgilerin yanı sıra sahte iddialar ve teorilerin ortaya atılmasıdır. Bu durum insanlarda kafa karışıklığına ve toplumsal kargaşaya neden olmaktadır (Karataş, 2020: 7).

Sonuç olarak kişi, kendini toplumdan izole ettiği bu süreçte kendine ve aile yapısına daha çok odaklanmak durumunda kalmıştır. Bu öze dönüş kişinin hayatında belirli farkındalıklar yaratırken, psikolojik olarak da zor bir süreçten geçmesine neden olmuştur. Sosyal yaşamın ve hayatın temposu içerisinde günlük yaşamını sürdüren birey, karantina sürecinde evde daha fazla vakit geçirmek zorunda kaldığında, bu bireylerin bir kısmı yanında bulunan insanlardan veya sosyal medya / internet ortamından aldığı destekle kendini mental olarak güçlü tutmaya çalışırken, diğer kısım sürecin belirsizliği altında psikolojik buhranlar yaşamış ve yanlış alışkanlıklar kazanmıştır.

3. İÇ DENETİM VE UZAKTAN ÇALIŞMA SÜRECİNDE GERÇEKLEŞEN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ

3.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Genel anlamda denetim, iktisadi olay ve faaliyetlere ilişkin savlar önceden belirlenen kıstaslarla karşılaştırmak amacıyla, kanıt toplama ve toplanan verilerin değerlendirmesini yaparak, ulaşılan bulguları raporlama sürecidir. Burada önceden belirlenen kıstaslar olarak ifade edilen; finansal raporlama kıstasları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yönergeler veya yönetmelikler, kurum ve kuruluşların tüzükleri ve kurumlar tarafından hazırlanan bütçelerdir (Usul, 2015: 13). Denetim Komitesi'nin denetime getirdiği tanım da bu aktarımı desteklemektedir. Güredin (2020:11) “*Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir*” şeklinde tanımlamıştır (Güredin, 2020).

Black's Hukuk Sözlüğü'nde ele alınan bir diğer tanım ise muhasebe denetimini, “*muhasebe kayıtları üzerinde tahliller, çözümlemeler ve doğrulamalar içeren sistematik kontrollerdir*” şeklinde yorumlanmaktadır (HUD, 2004: 7).

Tanımlara genel olarak bakıldığında, denetimin sistematik bir süreç olduğu bilgisine ulaşılmaktadır. Denetim süreci ise bir amaç doğrultusunda yapılan, mantıklı ve karar odaklı bir disipline dayanan olgudur ve aşamaları kısaca şu şekilde sunulabilir (Güredin, 1977: 9)

1. Kanıt ve bilgilerin saptanması
2. Bilgilerin işlenip, değerlendirilmesi
3. Değerlendirme raporuna göre bir denetim görüşünün oluşması
4. Söz konusu görüşün raporlanması ve iletilmesidir (Güredin, 1977).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) himayesindeki IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından düzenlenen Uluslararası Denetim Standartları (ISA) da denetimin amacını “Mali tablo denetiminin amacı, denetçinin, bu tabloların tüm yönüyle önceden tanımlanmış bir muhasebe ölçütüne uygun olarak düzenlenmiş olduğuna dair bir görüş ifade edebilmesine imkân vermesidir” şeklinde ifade etmektedir (HUD, 2004: 7).

Tarihsel perspektifte bakıldığında muhasebe denetiminin ilk ne zaman ve kim tarafından oluşturulduğu bilinmemektedir. Fakat birçok kaynak, denetim tarihini ilk çağlara kadar götürmektedir. Arkeolojik bulgulara bakıldığında Eski Yunan, Roma ve Mısır uygarlıklarında kamu hesaplarının kontrolüne ilişkin çeşitli belgelere ulaşılmıştır. Ancak denetimin, her çağda değişime uğradığı ve farklı tarzlarda yapıldığı görülmektedir. Örneğin, Monarşinin egemen olduğu süreçte vergilerin eksiksiz toplanmasını sağlamayı amaçlarken, Merkantalizmin gelişmeye başladığı dönemde, pazarın sınırlarını çizen ulus-devletlerin ortaya çıkmasıyla değişime uğramıştır. Ulus-devletlerin ticari pazarın sınırlarını genişletmesi uluslararası ticareti arttırmış ve geliştirmiştir. Bu dönemde yapılan denetimlerde, ticaret için uzak diyarlara giden tüccarlar şehre döndüklerinde muhasebeleri yapılmıştır (Kubalı, 1998: 9). Denetimin kurumsallaşması ile mali kontrolü sağlayan tekniklerin gelişimi mutlak monarşinin çöküşü ve demokrasinin yükselişi olan on sekizinci yüzyılın sonlarına tekabül etmektedir (Geist ve Mizrahi, 1991: 16).

Güredin (2000)'de denetimi dört zaman dilimi içinde ele almaktadır. Dört zaman diliminin kapsadığı tarih aralıklarına bakıldığında; sanayi devrimi öncesi, sanayi devrimi ve 1900'ler, 1900-1930 yılları arası ve 1930'dan günümüze kadarki süreçtir (Güredin, 2000).

Sanayi devrimi öncesinde denetim, bir meslek olarak kabul edilmiyordu. Ancak çok eski zamanlardan beri yapılan her işlem o zamanın usulüne göre, eksiksiz biçimde denetlenmekteydi. Bu zamanlarda denetimin amacı, işletme sahibine hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecesinin saptanması ve yanıltmaların önüne geçilmesiydi. Bu dönemin denetim yaklaşımlarında yüzde yüzlük bir doğrulama ve inceleme söz konusudur (Güredin, 2000: 7).

Sanayi devriminden 1900'lere kadar olan döneme bakıldığında ise, öncesinde uygulanan denetim yönteminde ve amacında bir değişim olmamış, ancak değişikliklere sebep olacak değişimler yaşanmıştır. Bakıldığında bu süreç içerisinde sermaye birikimi, endüstrileşmeyle birlikte üretim kapasitesinde görülen artış, mamul hatlarının oluşturulması gibi yenilikler fabrikaların ve büyük organizasyonların kurulması gibi ekonomiyi kökten etkileyecek değişimlere sahne olmuştur. Bu büyümeye koşut olarak işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, yorumlama ve işleme gereksinimleri artmıştır. İhtiyaca çözüm bulabilmek adına muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlanmıştır. Ancak bu büyüme sonucunda denetçinin her bir denetim kaydını işlemesi ve sürekli gözden geçirmesi zorlaşmıştır. Bu noktada tüm kayıtların denetimi (%100'lük denetim) yerine örnekleme yoluyla denetim yapma fikri düşünülmeye başlamıştır (Güredin, 2000: 7).

Tarihsel kaynaklara bakıldığında örnekleme yoluyla denetimi ilk olarak 1895'te Büyük Britanya'nın uyguladığı görülmektedir. Bu tarihlerde Londra Genel Bankası hakkında görülen bir yasal süreçte hâkimin ifadesi bu saptamayı doğrular niteliktedir.

Ek olarak bu yıllarda büyüyen firma sahipleri, iş yerlerini yönetmek için profesyonel yöneticiler almışlardır. Yönetimi bu profesyonel kişilerin işletmesine bıraksalar da işletmeden bağımsız özel ve bilgili kişiler aracılığıyla işletmenin faaliyet döngüsünü denetlemişlerdir. Bu süreçteki denetimin amacı, ortaklar açısından işletmedeki hile, hata ve yolsuzlukları deşifre etmek ve önlemektir. Bu dönemde denetçilerin çalışmalarını belge üzerindeki incelemelere yoğunlaştırmasından dolayı bu tür denetim uygulamalarına “*belge denetimi yaklaşımı*” da denilmektedir (Güredin, 2000: 8).

1900-1930 tarihleri arasında yapılan denetimlerde, amacın değiştiği görülmektedir. Bu değişimin ana sebebi, işletmelerin finansal durumlarıyla ilgilenen çıkarıcı gruplarının ortaya çıkmasıdır. Bu grupların büyümesine bağlı olarak denetimin amacı artık sadece hata ve hilenin ortaya çıkarılması değil, mali tabloların doğruluğunun bir uzman tarafından da onaylanmasıdır. Bu noktada örneklendirme yoluyla yapılan denetimlere daha fazla önem verilmeye başlamıştır. Yine bu dönemde muhasebeyle ilgili kaynakların artışına bağlı olarak aralıksız denetim yerine test yöntemi ağırlıklı olarak kullanılmaya başlamıştır. Bu denetim türü “*finansal tablo denetimi yaklaşımı*” şeklinde isimlendirilmiştir. Bu yaklaşım da günümüz modern denetimin temelini oluşturmaktadır (Uyar, 2009: 8).

1930 yılı ve sonrasında, işletmelerin iç kontrol yapısını incelemeyi esas alan yaklaşım ise “*sistemlere dayalı denetim yaklaşımı*” olarak isimlendirilmiştir (Selimoğlu vd., 2017: 3). Muhasebe denetimi, bu zaman diliminde istatistiksel örnekleme yöntemlerinin geliştirilmesi üzerinde daha yoğun durmuştur. Toroslu (2016: 28)'nin aktarımına göre “örneklendirme yöntemi denetim uygulamasında yaygınlaştıkça iç kontrol sisteminin önemi anlaşılmaya başlamıştır. 1950'lerden sonra örnekleme yönteminin başarılı bir biçimde kullanılması için iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi, ön şart olarak kabul edilmiştir” (Toroslu, 2016).

Aktarımının devamında, 1930 ve 1960 yılları arasında yapılan denetimin, sadece işletme içi bilgi ve belgelere dayalı olarak yapılma özelliği olduğu belirtilmektedir. Ancak, bu denetim yaklaşımı, o dönemde işletmenin mevcut durumunu değerlendirmede yetersiz kalmaktaydı. Böylelikle, işletmelerin büyümesiyle birlikte özellikle de 20. yüzyılın ilk yıllarında iç kontrol sistemlerine verilen önem artmıştır. Bundan dolayı denetçiler işletmenin iç kontrol sistemlerini incelemiş ve işletme dışı kaynaklardan da

kanıtlar toplayarak doğrulama yapmaya başlamıştır. 2000’li yıllara gelindiğinde ise büyük ölçekli finansal skandallar sonucu ortaya çıkan yaklaşıma “*Risk esaslı denetim yaklaşımı*” denilmektedir (Toroslu, 2016: 30).

3.2. Denetim Türleri

Denetim; denetleyen ve denetlenen kurumlar, denetimin kapsamı ve amacı, denetçinin statüsü, denetimin kamusal veya özel sektör niteliğinde olması gibi çeşitli türlere ayrılmaktadır. Söz konusu başlık altında, amaçlarına göre denetim türleri ve denetçi statüsüne göre denetim türleri incelenmektedir.

3.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim, denetleme noktasında ulaşılmak istenen amaca göre dört başlık altında değerlendirilmektedir. Bunlar finansal tablolar denetimi, uyumluluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

3.2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal denetim, işletme veya kurumun finansal tablolarının, finansal raporlama standartlarına göre uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin saptanması ve elde edilen bilgilerin denetim raporunda gerçek olarak sunulmasını amaçlanmaktadır (Usul, 2015: 17). Finansal denetim, finansal tabloların mevcut muhasebe standartlarına uygun şekilde olduğuna ve bir şirket ya da kurumun finansal durumunu doğru bir şekilde yansıttığına dair güvence sağlamak için yapılmaktadır (Vasarhelyi vd., 2010). Özetle, işletme ya da kurumun, finansal verilerini doğru ve güvenilir bir biçimde hazırlayıp hazırlamadığına bakılarak, mali tabloların güvenilirliği sağlanmaktadır.

Finansal denetim hem teoride hem kamuda hem de özel sektörde en yaygın denetim türlerinden biridir. Özellikle denetim mesleğinin yaygın ve gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin ilgi alanı olan başlıca konulardan bir tanesi olarak görülmektedir. Köylü (2017), bağımsız denetçide olması gereken özellikleri şu şekilde ifade etmiştir. “Finansal tablolarda hata, hile veya usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi, iç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkisini kavramasını gerektirir.” (Köylü, 2017).

Kamu Denetim Formu’nun (2002) “*Dış Denetim, İç Denetim ve Düzenlemenin Farklı Rollerini: Kamu İdaresi Yöneticileri İçin Rehber*” yazısına göre finansal denetim;

... denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır: Hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümlerini dahil olmak üzere, kamu parasının öngörölmüş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetişimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir (Köylü, 2017: 35).

Sonuç olarak, söz konusu denetimde, genel kabul gören muhasebe ilkelerine ve hukuki düzenlemelere uygunluk esas alınır ve bu tür denetimler, genellikle kredi veren kuruluşların ve Sermaye Piyasası Kurulu uzmanlarının başvurduğu bir denetim türü olmaktadır (Güçlü, 2005: 4).

3.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk ya da uyumluluk denetimi; iş yerinin, yürürlüğe giren iş yasaları, vergi gibi kanunlara ve mevzuata veya kurumun üst yönetiminin (kurum yöneticilerinin), kurum içindeki verimliliği ve işleyişi düzende tutmak için oluşturduğu talimatname, bütçe, yönetmelik ve emir gibi düzenlemelere uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesine dayanmaktadır. Finansal denetime de ışık tutan bu denetim türünde amaç, şirket çalışanlarının, işletmenin belirlediği kurallara uygun çalışıp çalışmadığının saptanmasıdır (Köylü, 2017: 27).

Uygunluk denetimi, tüm işletme faaliyetlerini kapsamaktadır. Denetimin dayandığı nokta ise işletmenin belirlediği prosedürler, yönergeler, politikalar, ana sözleşme hükümleri, teknik ve yasal düzenlemeler ile özel veya genel amaçlı kararlardır. Ancak devlet müdahalesi arttıkça uygunluk denetiminin kapsamı da genişler (İSMMMO: t.y).

Denetim sonrasında elde edilen sonuçlar işletme içindeki yetkili kişilere (genellikle yöneticilere) rapor edilir. Uygunluk denetimi; dış denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılabilir. Ancak denetimi yürütmesi için çoğunlukla işletme içindeki denetçiler tercih edilmektedir (Uyar, 2009: 10-11).

Örneğin; vergi incelemeleri, Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişlerinin gerçekleştirdiği denetimler veya KDV incelemeleri birer uygunluk denetimidir. Aynı zamanda devlet tarafından, bir kurum veya özel işletmenin vergi yükümlölüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesi “vergi mevzuatına uygunluk” denetimidir (İSMMMO: t.y.).

3.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Verimlilik denetimi olarak da ifade edilen faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin bütününe ya da bir kısmının düzenli bir biçimde gözden geçirilerek işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ile ilgilidir (Messier, 1997, 12). Faaliyet

yönetimi ile işletmelerin büyüme, gelişme ve kar oranı gibi amaçlarına ulaşım ulaşılmadığının ve ekonomik olarak işleyişin ne düzeyde olduğunun tespiti amaçlanmaktadır. Denetimde, işletmenin tüm fonksiyonları inceleme konusudur. Aynı zamanda işletme politikaları ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunmak da denetçinin görevleri arasındadır (Usul, 2015: 17).

Faaliyet denetiminde, işletmenin faaliyetleri objektif bir gözlemle değerlendirmeye alınmaktadır. Zaten bu türün nihai hedefi işletme dışındakilere ve yöneticilere kendi faaliyetleri hakkında objektif bilgi vermektir. Değerlendirme sonrasında çıkan sonuç direk sunulmaz, tekrar analiz edilerek, sonucun yeterliliği ve daha iyi bir sonuca ulaşılıp ulaşılamayacağı tekrar araştırılır. Bunlar sonucunda öneride bulunulur. Bu denetimin esas noktası en az girdi ile en fazla sonuca ulaşmaktır. Faaliyet denetiminin yürütülmesinde, işletme danışmanlığı şirketleri rol oynamakta (Kaval, 2003: 24-25) ancak işletmenin özellikleri ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü konusunda daha bilgili iç denetçiler tarafından yapılmasının daha rasyonel olacağı (Kiracı, 2003: 69) görüşü de savunulmaktadır.

3.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetimin bir diğer türü olan denetçinin statüsüne göre denetim, denetim yapan kişinin mevcut kurumun çalışanı olup olmamasına, eğer kurum dışından ise denetçi ile kurumu bir araya getiren hukuksal bağa göre biçimlenmektedir. Bu bağ denetim sözleşmesi ve mevcut yasalar çerçevesinde kurulmaktadır. İç denetim, kamu denetimi ve dış denetim olarak ayrılan bu tür, bir önceki başlık altında incelenen üç denetim türünü de amaç edinebilir (HUD, 2004: 14).

3.2.2.1. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)

Dış denetim olarak da ifade edilen bağımsız denetim; bir işletmenin, faaliyet sonuçları ve finansal durumunu tüm yönleriyle, gerçekçi ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği noktasında bağımsız denetçilerin görüş bildirme eylemleridir. Denetçiler, genellikle işletmelerin finansal, faaliyet ve uygunluk denetimi üzerinde durmaktadır. Ancak bağımsız denetimin asıl ilgi alanı finansal tablolardır (Selimoğlu, vd., 2014: 10). Bu finansal tablolarda (bilanço, nakit akım tablosu, öz sermaye tablosu, dipnotlar) açıklayıcı bilgilere yer verilir (Usul, 2015: 15). İşletmelerin finansal bilgi sağlayıcıları ile kullanıcıları arasından meydana gelebilecek çatışmanın önüne geçebilmek ve finansal bilgilerin güvenilirliğinin bağımsız olarak sağlayabilmek için üçüncü şahıslara ihtiyaç

duyulmaktadır. Bu ihtiyaç da bağımsız denetim ile sağlanmaktadır (William and Thomas, 1986: 71).

Usul (2015: 15)'in aktarımına göre, denetimin kapsamı genellikle belirli bir ekonomik dönem ya da birim ile sınırlı kalmaktadır. Burada ekonomik birim olarak ifade edilen nokta işletmenin tamamı olabileceği gibi, işletmenin bir bölümü de olabilir. Dönem sınırlaması ise yıl içinde belli bir aralığı (üç aylık, altı aylık, bir yıllık vb.) ifade edebilmektedir. Denetçi, denetim çalışmasının bittikten sonra, elde ettiği bulgulara ve ulaşmış olduğu kanaate göre denetim raporu hazırlamaktadır. Denetim raporları içerik bakımından, denetçinin ulaşmış olduğu kanaati açıkça belirtmelidir. Ancak, burada önemli olan nokta verilen güvencenin yüzde yüz olamayacağıdır. Denetçi güvenilirlik noktasında ne kadar titiz çalışsa da denetim risklerinin sıfıra indirilmesi muhtemel değildir (Usul, 2015).

Normal şartlarda bağımsız denetimler, işletmenin dönem sonu finansal raporlarının incelenmesidir. Fakat bazı işletmelerde dönem içinde de denetim yapılabilir. Bu tür denetimlere “*sınırlı bağımsız denetim*” denilmektedir. Diğer yandan bağımsız denetçiler yaşanan bazı özel durumların kamuya açıklanması için de denetim faaliyeti yürütmektedirler. Bu denetim türüne ise “*özel denetim*” adı verilmektedir.

3.2.2.1.1. Sınırlı Bağımsız Denetim

Sınırlı bağımsız denetim, kullanıcıların tarihi finansal bilgilerin güvenilirliği açısından sınır düzeyde güvence veren denetim türü olarak ifade edilmektedir (KGK, 2019: 2). Tarihi finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından sınırlı bağımsız denetimin iki standardından biridir (SPK, t.y.).

Sınırlı bağımsız denetime, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları (yatırım fonları hariç), ipotek finansmanı kuruluşları, sermaye piyasası araçları ve bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler tabidir. Bu kuruluşların haziran ayı itibarıyla hazırlamış oldukları finansal tablolar sınırlı bağımsız denetime tabi tutulmaktadır (Usul, 2015: 15).

3.2.2.1.2. Özel Denetim

Özel denetim işletmenin finansal tablolarına ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri, işletmenin borç verenleri için hazırladığı nakit akışı bilgilerine ilişkin muhasebe ilkelerinin incelenmesidir. Finansal raporlama hükümleri içerisinde; tahvil sözleşmesi, hibe projeleri veya kredi antlaşmaları bilgileri bulunmaktadır (Usul, 2015:16).

3.2.2.2. Kamu Denetimi

İşletmelerin kamu organlarının denetlenmesine “*Kamu Denetimi*” denilmektedir. Kamu denetimi, bütün yetki ve görevlerini yasadan alan ve kamunun ihtiyacına cevap vermek üzere denetim faaliyeti yürüten denetçilerce gerçekleştirilir. Bu denetimlerde, finansal, uygunluk ve faaliyet denetimi üzerinden incelemeler yapılır (HUD, 2004: 12). Örneğin; Maliye Müfettişi, Sayıştay Denetçisi kamu denetçileri arasındadır.

Kamu denetçilerinin dayanakları oluşturulmuş yönetmelik, yasa ve genel politiklardır. Kamu denetçileri, sadece kendi kurumlarında iç denetimini yapmakla sorumluyken, özel sektör işletmeleri de kamu denetimini gerçekleştirirler (Güçlü, 2005: 6).

Örneğin vergi, bir kamu denetimi uygulaması olup vergi denetimi kamu kurumu olan Maliye Bakanlığı tarafından yapmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı sadece vergi denetimi yapmamakta olup vergi denetimleri dışında milli emlak kontrollerini, bütçe kontrollerini, muhasebe denetimlerini, kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerini denetlemektedir. Bunların yanında tasfiye kontrolleri ve tasfiye işlemlerinin denetimini de yapmaktadır Güçlü, 2005: 6).

Söz konusu denetimin asıl amacı toplumun devlete olan güvenini pekiştirmek ve aynı zamanda, huzur ve güvenini sağlamaktır. Kamu denetçisi, kamu adına toplanan gelirleri ve giderleri denetleyeceği gibi, iki özel kişi veya kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde de rol oynayabilir (Ataman vd., 2001: 22).

3.2.2.3. İç Denetim

İç denetim; işletmelerin kuruluş amaçlarına göre verimlilik ve rekabet gücünü artıracak şekilde yönlendirilmesini, işletmenin mevcut bir plan dâhilinde yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmenin üretim ve verim performansını etkileyecek ve işletmeyi lekeleyecek herhangi bir hata veya manipülasyonu önlemek amacıyla yürütülen bir denetimdir (Yılancı, 2003: 9). İç denetimle ilgili, literatürde yer alan şu şekildedir.

İç denetim bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur (Gürkan, 2005: 3).

Moeller ve Herbert Witt (1999) “iç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur” şeklinde tanımlamışlardır (Moeller ve Herbert, 1999).

İç denetim faaliyetleri, iç denetçiler tarafından yapılmakta olup iç denetçiler, işletmenin yönetim birimine bağlı çalışan ve yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçilerdir. İç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar öne sürer ve kurumun misyonu doğrultusunda hedeflerinin gerçekleşmesinde aracı rol oynarlar (Gürkan, 2005: 5).

Sonuç olarak, iç denetim, örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına (Spencer Pickett, 2003: 239) ve etkin bir risk yönetiminin büyümesine yardımcı olmaktadır (Gürkan, 2005: 3-5).

3.2.2.3.1. İç Denetimin Kapsamı ve Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihsel gelişimine bakıldığında, çok eskilere dayandığı görülmektedir. Yılancı (2003: 12)’nin aktarımına göre, iç denetim faaliyetlerine ilk olarak Milano, Venedik, Floransa gibi ticaretin yoğun olduğu merkezlerde rastlanmaktadır. Fonksiyonel olarak, büyük işletmelerde görülmeye başlaması ise 1940’lara tekabül etmektedir. Akabinde modern iç denetimin oluşumu, 1942 yılında ABD merkezli *Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü*’nün (IIA) kurulması ise iç denetimin bir meslek olarak gelişmesini, enternasyonal olarak örgütlenmesini hızlandırmıştır (Yılancı, 2003).

Devam eden yıllarda Avrupa’da da ülke enstitülerinin girişiyle *Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu* (ECIIA) kurulmuştur. Konfederasyonda 28 Avrupa ülkesi ile İsrail de yer almaktadır. İç denetim mesleğinin standartları bu iki örgüt tarafından belirlenmektedir. ECIIA ve IIA, iç denetimle ilgili araştırmalar yaparak ve toplantılar düzenleyerek uluslararası bir iş birliği sağlamaktadır. Türkiye’de ise 1995 yılında kurulan İç Denetim Enstitüsü, ilk kurulduğu yıllarda yaklaşık 600 üyesiyle dernek statüsünde faaliyet gösteren bir kuruluştur. Kurum, düzenlediği meslek toplantıları, eğitimler, iletişim seminerleri ile mesleğe sahip kişilerin birbirleriyle iletişim kurmasını ve mesleki eğitim almalarını sağlamaktadır (Yılancı, 2003: 12).

İşletme içerisinde iç denetimin ilk görülmeye başlaması, işletme faaliyetlerinden doğan kontrol ihtiyacını karşılamaktır. Bu görev bilinciyle, iç denetçiler muhasebe kayıtlarını inceleyerek, işletmenin mevcut ekonomik faaliyetleri doğru yansıtıp yansıtmadığını, işletmenin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olup olmadığını

araştırıp, aritmetik işlemlerin ve kayıtların puantajlarını yapmışlardır (Kepekçi, 1982: 38).

Modern örgütlerde ise iç denetim üst yönetime bağlı olarak görev yapan bir birim olarak hizmet vermektedir. Bazı zamanlarda sadece finansal alanla sınırlandırıldığı görülse de iç denetim birimlerinin çoğunlukla etki alanları şunlardır:

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin durumunu, yeterli olup olmadığını ve uygulanmasını inceleyerek değerlendirmesi yapılmaktadır. İç denetim ile verimli ve etkin kontrol sistemleri geliştirip uygulanabilmektedir.
- Faaliyet ve işlemlerin mevcut politikalara, planlamaya ve yönergelere uygunluğu soruşturulur.
- İşletmenin varlıklarının muhtemel olabilecek her türlü zararlara karşı korunmakta olup olmadığı araştırılır.
- Kurum içi düzenlenen her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliği incelenir.
- Kurum ile ilgili yapılan faaliyetler için gerekli iyileştirmeler öngörüldüğü takdirde tavsiye niteliğinde yönetim bilgilendirilir (Güredin, 2000).

Bu noktada, iç denetim başlangıçta işletmelerin sınırlı bir alanı üzerinde etki ve sorumluluğa sahipken, zamanla bu etki alanı genişlemiş ve tüm faaliyet türlerine etki edecek bir genişleme yaşamıştır. 21. yüzyıla gelindiğinde iç denetimin tanımı yeniden düzenlenmiştir. Revize edilen tanımda, iç denetçilerden beklenen geliştirici ve yapıcı rolün daha da artırıldığını görülmektedir (Yılancı, 2003: 4). Günümüzde işletme çevrelerinde meydana gelen değişiklikler şöyle sıralanabilir:

- Bilgi sistemleri ve elektronik işletme uygulamalarının kompleksliği,
- Küreselleşme,
- Hızlı değişim ve rekabet ortamı,
- Artan kamu ve yasal soruşturma ve araştırmaları,
- Yasal düzenlemeler,
- Maliyet azaltımı ile ilgili baskılar karşısında, başarı düzeyindeki düşüş (Yılancı, 2003).

İşletmeler çevresinde görülen bu değişimler beraberinde, yönetimlerden yeni beklenti ve taleplerin doğmasını sağlamıştır. Bu beklentilerin en önemli noktaları ise risk yönetimi, kurumsallık ve kontroldür. Talepler karşısında, iç denetçilerin bu alanlarda anahtar rol oynayabilecekleri düşünülerek, çalışma alanları genişletilmiştir. Bu da iç denetim açısından yeni bir dönemin başladığının habercisi olmaktadır (Yılancı, 2003: 14). Cahil (2006), iç denetçilerden beklenen yeni beklentileri şöyle sıralamaktadır:

- Tavsiyelerin yerine getirilmesi,
- Yönetimin önüne geçmek ve yapıcı öğütlerde bulunmak,
- İşletme strateji ve faaliyetleriyle aynı çizgide hareket etmek,
- İspatlanabilir bir ilave değer hizmeti sağlamak,
- Etkin ve verimli iç denetim faaliyetleri yürütmek,
- Önemli kontrol konularına odaklanmak (Cahil, 2006).

Sonuç olarak, iç denetimin odaklandığı temel hususlar finansal, operasyonel, yönetim, danışmanlık, sigorta ve bilgisayar ile ilgili faaliyetlerdir. Buralarda herhangi bir hata ve eksiklik olup olmadığı incelenir. Değerlendirme sonucunda problemleri tanımlayarak, öneri sunar ve bu önerilerin başarılı bir şekilde hayata geçirilmesine yardımcı olur. İç denetçi her ne kadar işletmenin mevcut personeli olsa da denetimde bağımsızlığı ve tarafsızlığı esas almaktadır. IIA'nın iç denetim standartlarına göre denetimini yürütür.

3.2.2.3.2. İç Denetim ve İç Denetçi Özellikleri

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) standartlarında, iç denetimin tanımı ve özelliklerinden bahsedilmektedir. Burada aktarılan özellikler içerisinde en önemlilerinden biri denetimin objektif olması gerektiğidir. Aynı zamanda, denetim güvence oluşturmali ve kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi, değer kazanması için iç denetçilerin danışmanlık hizmeti vermeleri gerekmektedir. Bunlar yapılırken sistematik ve disiplinli çalışma süreci izlenmelidir. Gerek şirketler gerekse kamu idarelerinde iç kontrol süreçlerinin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilerek yönetime danışmanlık yapılması iç denetimin önemli özelliklerinden birisidir (Akyel, 2010: 5-6).

1000 numaralı nitelik standardına göre iç denetimin amaçlarının, yetkilerinin ve sorumluluklarının tanımlanması ve kurul tarafından onaylanması gerekir. Buna göre iç denetimin örgüt içindeki yeri, yetkileri ve sorumlulukları yazılı bir örgüt şeması ile belirlenmelidir (Yılancı, 2003: 105).

İç denetim, her ne kadar üst yönetime doğrudan sorumlu olsa da denetim süreci içinde bağımsız ve tarafsız olmalıdır. Bu nedenle iç denetçinin sorumlu olduğu üst yönetici, işletmenin sürekliliğini sağlayabilecek ve gerekli önlemleri alabilecek yetkilere sahip olmalıdır. İç denetçinin, şirket politikaları ve amaçlarına hâkim olması gerekir ki daha yaratıcı ve çözümleyici olabilsin (Yılancı, 2003: 105).

İç denetimde, iç denetçiler, kurumun üst yönetiminden denetlenen birimlere kadar kurum çalışanları ile sürekli iletişim halinde olmak zorunda oldukları için etkili iletişim

iç denetimde önemli bir noktadır. Çünkü iç denetçiler kurumda bilgi alma, sözlü soru sorma, yazılı iletişim ve raporlama işlevlerini yaparak denetim sürecini yönetmektedirler (Üstün, 2019: 47). Plant ve Slippers (2013), iç denetçilerin, denetledikleri işletmeye katma değer sağlayabilmeleri için iyi derecede sözlü ve yazılı iletişim yeteneğine sahip olmaları gerektiğini ortaya koymuşlardır (Plant ve Slippers, 2013).

İç denetimin bir diğer özelliği ise faaliyetleri izlemesidir. İç denetçi, firmanın belirlediği kural ve yönetmeliklerin, kurum içerisinde ne kadar yaşatıldığından, ya da uygulanıp uygulanmadığından emin olmalıdır. Bu noktada izleyici pozisyonunda bulunmalıdır (Yılancı, 2003: 105).

Bütün bu denetim çalışmasını yürüten iç denetçilerin dürüst, objektif, görevin gerektirdiği yetkinliklere sahip ve gizliliğe önem veren nitelikte olması gerekmektedir. İç denetçilerin dürüstlüğü, denetim sonrası verilen görüşlere güvenilmesi açısından önemlidir. İç denetçiler, hukuki kuralları gözetirler. Kanun dışı bir faaliyete bilinçli ya da bilinçsiz taraf olmazlar. Kurumun etik ve meşru amaçlarına saygı duyarak, amaçlara katkıda bulunurlar. Diğer yandan, inceledikleri süreç veya faaliyetle ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken objektiflerdir. Hiçbir menfaat gütmeyen, ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yaparlar. İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine, değerine ve gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki bir zorunluluk olmadığı sürece bilgiyi açıklamazlar (Akyel, 2010: 5).

3.2.2.3.3. İç Denetim Yaklaşımları

Bu bölümde iç denetim yaklaşımlarından “geleneksel yaklaşım” ve “risk odaklı yaklaşım” ele alınmıştır. Geleneksel ve risk odaklı yaklaşımda temel anlayış ve gelişmelere yer verilmiştir.

3.2.2.3.3.1. Geleneksel Yaklaşım

Geleneksel denetim yaklaşımının yöntemini Minnahan Komitesi belirlemiş ve çerçevesini çizmiştir. Komitenin ifadesine göre geleneksel denetim yaklaşımının temel aşamaları; genel ve özel amaçların belirlenmesi, kontrollerin belirlenerek seçilmiş kontrol tekniklerinin test edilmesi ve değerlendirilip raporlanması şeklindedir (Uyar, 2009: 73).

Genel ve özel amaçların belirlenmesi noktasına bakıldığında, iç denetçiler denetim çalışmalarına, çalışma alanıyla ilgili genel ve özel amaçları belirleyerek başlamaktadır. Genel kontrol amaçlarına göre, işlemler yönetimin devrettiği genel ve özel yetkiye dayalı olarak yürütülmelidir. Aynı zamanda işlemler “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne (GKMİ) göre uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek

şekilde kaydedilmelidir. Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personel ile sınırlandırılmalıdır. Özel kontrol amaçları ise gerçeklik, yetki, bütünlük, doğruluk, kayıtsal sınıflandırma, varlıkları koruma, zamanlılık ve mutabakat olarak sıralanabilir. *Yetki*, işletmenin kontrol sistemlerindeki tüm işlemlerin yetkiye dayalı yapılmasıdır. *Gerçeklik*, kaydedilen işlemlerin işletmenin gerçek işlemlerini göstermesidir. Kontrol sistemleri gerçek olmayan işlemlere izin vermemelidir. *Bütünlük*, işletmede yapılan bütün işlemlerin kayıtlanmasıdır. *Doğruluk*, işlemlerin tutar olarak doğru hesaplanması ve doğru kaydedilmesidir. *Kayıtsal sınıflandırma*, işlemlerin doğru sınıflandırmayı sağlayacak şekilde kaydedilmesidir. *Zamanlılık*, işlemlerin doğru hesap kesimlerini sağlayacak biçimde kaydedilmesidir. *Varlık koruma*, varlıkların korunmasıyla ilgili gerekli erişim ve iş bölümü düzenlemelerinin yapılmasıdır. Son olarak *mutabakat* ise, varlıklarla ilgili eğer bir fark belirleniyorsa, bu farkların soruşturulması ve gerekli düzenlemelerin yapılması işlemidir (Güredin, 2007: 170).

Kontrol tekniklerinin belirlenmesi ve kontrol tekniklerinin uygunluğunun değerlendirilmesi; kontrol teknikleri, kontrol amacına ulaşılması için gerekli eylemler, politikalar veya izlenimleri kapsamaktadır. Örneğin, uygun yetkilendirme, görevlerin ayrımı, uygun belge düzeni, varlıklara erişimle ilgili kontroller ve bağımsız mutabakat kontrol tekniklerine örnek olarak verilebilir. Bu noktada önemli bir husus, kontrol tekniklerinin uygunluğunun belirlenmesi gerektiğidir.

Öte yandan kontrol teknikleri belirlendikten sonra bunlarla ilgili testlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Kontrol teknikleri test edilirken yapılacak testin büyüklüğü denetçinin kontrol risk düzeyi için yapacağı belirlemelere bağlıdır. Eğer test sonuçlarında zayıflıklar görürse, bu noktaların nasıl giderileceğine yönelik tavsiyelerle, iç kontrolün kontrol amaçlarını elde etmede ne derece uygun olduğunu raporlar (Uyar, 2009: 74).

3.2.2.3.3.2. Risk Odaklı Yaklaşım

Risk odaklı yaklaşım, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek faaliyetlerin farklı risklere ve farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımına dayanır. Bu bağlamda denetim yaklaşımlarında risklerin temel alınması zorunlu hale gelmiştir (Başpınar, 2006: 27).

Risk odaklı denetim yaklaşımının aşamaları şu şekilde sıralanmaktadır:

- İşletme amaçları doğrultusunda temel risklerin belirlenmesi,
- Risk sınırlarının tanımlanması,
- İşletme amaçlarına ulaşabilmek için düzenlenen kontrol süreçlerinin uygunluk varsayımının yapılması

- Risklerin kontrol edilme metodlarının belirlenmesi veya kontrollerin işletme amaçlarına ulaşmakta nasıl işlevsel olabileceğinin araştırılması ve hipotezlerin kurulması
- Kurulan hipotezlerinin geçerliliklerinin belirlenmesi,
- Sonuç ve değerlendirmelerin raporlanması (Galloway, 2002).

Risklerin değerlendirilmesi ve riske dayalı denetim yaklaşımının oluşturulmasında iç denetim önemli bir işleve sahiptir. İç denetim, risklerin yönetilmesi ve kontrolünde sistemli bir yaklaşım izler (Elitaş, 2004: 35).

Risk odaklı ve etkin bir iç denetim faaliyetinde, birden fazla alanın risk analizi yapılmaktadır. Örneğin; insan kaynakları riskleri, operasyonel riskler, teknoloji riskleri, itibar riski, stratejik riskler ve çevresel riskler gibi çeşitli risklerin tespiti ve yapılan bu tespit doğrultusunda çıkan risklerin en az seviyeye indirilmesi önemlidir. İç denetimin risk yönetimine ilişkin temel görevi yönetim kuruluna ve üst yönetime, işletme risklerinin yönetimi, kurumsal risk yönetim faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda objektif bir güvence sağlamaktır. Kurumsal risk yönetiminin uygulanmasında iç denetim, eğitmenlik, danışmanlık, koordinatörlük, veri toplama ve değerlendirme işlevlerini yerine getirebilir (Kayım, 2006: 5-6). Bu çerçevede iç denetim:

Risk yönetim sürecinin tasarlanması ve etkinliği konusunda güvence sağlar,

- Risklerin doğru bir şekilde ele alındığı konusunda güvence verir,
- Risk yönetim süreçlerini değerlendirir,
- Temel riskler ve kontroller konusunda raporlama sürecini değerlendirir,
- Temel riskleri ve söz konusu risklerin yönetimine ilişkin alınan önlemleri gözden geçirir (Kayım, 2006).

Sonuç olarak, işletmeleri zarara uğratabilecek herhangi bir risk unsurunun bulunup bulunmadığının denetlenmesi, işletmelerin güvenilirliği açısından önemli bir noktadır. İşletmeyi zarara uğratabilecek herhangi bir risk unsurunun bulunması halinde iç denetçinin görevi, bu riskin boyutunu hesaplayıp, giderilmesine yönelik yapıcı önerilerle yönetimi uyarmak ve giderilmesi noktasında çalışmalara yardımcı olmaktır.

3.2.2.3.4. İç Denetimin Faaliyet Alanı

Gelişen teknolojiler ile analizlerin ve değerlendirmelerin yapılması, kurum amaçlarının incelenmesi ve kurum içi risklerin, iç kontrol sistemlerinin, etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi gibi fonksiyonlar, iç denetim faaliyetine geniş bir bakış açısı sunmaktadır (Gürkan: 11). Bu noktada söz konusu başlık altında, iç denetimin faaliyet alanı içine giren yöntemler üç başlık altında incelenmektedir.

3.2.2.3.4.1. Kurumsal Yönetim Denetimi

Kurumsal yönetimin temel prensiplerinden biri olan iç denetimde kurumsal süreç büyüyen bir çalışma alanıdır. İyi bir kurumsal yönetim sistemi yürütme amacı olan işletmelerin bu sistemi iyi bir iç denetim sistemi sağlamadan yapabilmesi mümkün değildir (Sezgin, 2002).

Bir kurumun yönetim uygulamaları, kurumun sorumluluklarını tanımlayan, hedef ve stratejileri geliştiren, rolleri ve davranışları belirleyen, çalışanların ve işletmenin performansını ölçen, kuruma özgü ve sürekli değişen bir kültürün yansımasıdır. Söz konusu kültür, işletmenin misyonu, davranışları ve rollerini kapsamanın yanı sıra, topluma karşı olan sorumluluğunu da yerine getirme noktasındaki hassasiyetini ortaya koymaktadır. Kısacası, kurumun yönetim sürecinin, belirlediği amaca ne kadar hizmet ettiği, kurumun kültürüyle doğrudan ilişkilidir (Gürkan, 2005: 9).

Bu bağlamda *“iç denetim eylemi örgütün kurumsal süreçlerini değerlemek ve geliştirmek suretiyle, örgüte katkıda bulunması zorunluluğu”* olarak nitelendirilebilir. Bahsedilen kurumsal süreçte, değerler ve hedeflerin oluşturulup iletilmesi, hedeflerin başarı ve başarısız noktalarının izlenmesi, hesap verme sorumluluğunun sağlanması ve değerlerin korunması amaçlanır (Yılancı, 2003: 159).

Sonuç olarak, denetçilerin buradaki birincil görevi, kurumun belirlediği değerlere uygunluğunu sağlamak için programları ve faaliyetleri incelemek ve yaptıkları danışma hizmetlerinde örgütsel hedef ve değerlere uygunluğu amaç edinmek ve bu doğrultuda çalışma yürütmektir (Yılancı, 2003: 159).

3.2.2.3.4.2. Risk Yönetimi Denetimi

Risk yönetimi, *“Risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve etkisinin kabul edilebilir bir seviyede tutulabilmesi için gerekli kontrollerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlayan bir yönetim sürecidir”* (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 8).

Günümüzde değişimin hızlı olması ve oluşturduğu ortam bir karmaşaya da neden olabilmektedir. İşletmeler açısından bu karmaşa bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. İşletmeler, rekabet edebilme özelliklerini ortaya çıkarabilmek için farklı sonuçları olan inisiyatifler almalıdırlar. Bu sonuçların ortaya çıkma ihtimalleri de işletme faaliyetlerindeki riskleri belirlemektedir (Griffiths, 2005).

Kamu İç Denetim Standartlarının 2100 no’lu *“İşin Niteliği”* ile ilgili Standart, iç denetçinin işletmenin risk yönetimini geliştirmek için ilave değer ve katkıda bulunması gerektiğinden söz etmekte ve şu şekilde ifade etmektedir: *“İç denetim faaliyeti, sistematik*

ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır” (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 5).

2110 no’lu Standart ise, iç denetimin bu konudaki sorumluluklarını düzenlemektedir. Standartta, “İç denetim eyleminin; önemli risk alanlarını belirlemek ve değerlemek, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin geliştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle organizasyona yardımcı olması gerektiği” belirtilmektedir (Yılancı, 2003: 158).

Denetçi bu sorumluluğu yerine getirmek adına öncelikle işletmenin risk yönetim sisteminin etkinliğini izlemeli ve analiz etmelidir. Ek olarak, işletmenin faaliyetler, kurumsal ve bilgi sistemleriyle ilgili risk alanlarını görünür kılmak için değerlendirmeler yapmalıdır. Risk odaklı fakat tutarlı bir yol izlenmelidir. İşletmelerin risklere karşı dikkatli olmasını sağlayacak şekilde faaliyetler planlanmalı ve yürütülmelidir (Yılancı, 2003: 158).

Riskler; finansal, teknolojik, insan kaynaklı, çevresel, yasal ve operasyonel riskler olmak üzere belirli türlere ayrılmaktadır. Risk değerlendirmesi yapmak, söz konusu risklerin ciddi sonuçlar doğurmadan önüne geçilmesi için önemli bir noktadır ve yararlı görülebilecek birçok nedeni vardır. Örneğin denetim planının oluşturması aşamasında risk değerlendirmesi, kıt kaynakların organizasyonu en verimli olabilecek alanlara yönltilmesini sağlamaktadır. Veri tabanlarının güncel olarak düzenli takibi ve bunlara yönelik risk analizlerinin yapılması erken uyarı anlamında önem arz eder. Denetçiler bu yöntem ile denetimde önceliklerini değiştirebilir ya da önemli bir kayıp olmadan önce önlem almada yardımcı rol oynarlar. Risk yönetimi sayesinde kurumun karşılaşabileceği ve çalışanların etkilenebileceği risklerin boyut ve çeşitleri hakkında bilgi edinilebilir. Ayrıca bu risk boyut ve çeşitlerinin raporlanması üst yönetim için öncü bir ikaz mekanizması rolü oynamaktadır (İrmak, 2013: 191).

Diğer yandan risk denetimi, risk değerlendirme aşamaları ve risk odaklı denetim planlaması olmak üzere iki genel aşamadan oluşmaktadır. *Risk Değerlendirme Aşamaları*, kurum içi kontrol sistemlerindeki oluşabilecek hasarlardan doğacak risklerin önüne geçmek adına izlenen belirli adımlardır. Bunlar, “kurum faaliyet alanları ve temel görevlerinin saptanması, bunları etkileyen olası risklerin saptanması ve sınıflandırılması ve risklerin ölçülmesidir”. Risklerin ölçülmesi için ise; risk faktörlerinin belirlenmesi ve ağırlıklarına göre öncelikli risklerin belirlenmesi gerekmektedir. *Risk Odaklı Denetim Planı* ise, kurumu bir bütün olarak ele alarak, tüm faaliyet, varlık, teknolojik, organizasyonel ve insan kaynaklarını dikkate almaktadır. Dolayısıyla risk odaklı denetim planı yapılırken, öncelikle denetim konusu belirlenmektedir. Daha sonra risk

değerlendirme yöntemi saptanarak, genel risk faktörlerine dönüştürülür ve planlamaya geçilir. Planlamada dikkat edilmesi gereken noktalar; risk analizinin sonuçları, yöneticilerin beklentileri, kuruma ilişkin önem arz eden problemler, önemli değişiklikler (yatırımlar veya birleşmeler gibi), olası danışmanlık talepleri ve mevcut kadrolardır (Gürkan, 2005: 7-8).

3.2.2.3.4.3. İç Kontrol Denetimi

İç kontrol denetimi, risk değerlendirmelerinden çıkan sonuca göre bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığının ve kurumun yönetiminin değerlendirilmesidir. ABD’de de Watergate skandalından sonra 1970’li yıllarda yapılan araştırmalar neticesinde çıkarılan yasa (Foreign Corrupt Practices Act) işlemlerin doğru ve tam olarak defter ve kayıtlara geçirilmesiyle ilgili düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeye göre iç muhasebe kontrol sistemlerinin, uygun bir sistem olarak tasarlanmasında ulaşılması gereken dört temel amaç vardır. Bunlar *“Kurum içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenliğini, kurum faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerde yasalara ve diğer mevzuatlara uygunluk ve kurum varlıklarının korunması”* şeklindedir (Gürkan, 2005: 8; Yılcı, 2003: 156).

İç denetçilerin en temel alanlarından olan izleme görevleri değişmeyen bir sorumluluk olup hatta bu sorumluluklar her geçen gün genişlemektedir. Çünkü diğer eylemler (risk yönetimi ve kurumsal yönetim) bir şekilde iç kontrolle bağlantılı veya birlikte ele alınması gereken konulardır. Başka bir ifade ile iç kontrol amaçlarının kurumsal ve faaliyetler alanları içerecek biçimde ele alınması mümkündür (Yılcı, 2003: 156).

İç kontrol denetimlerinin amacı, yönetimin ihtiyaç duyduğu destek ve güvence ortamını sağlamaktır. Üst yönetim, iç denetim biriminin iç kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında bir fikir oluşturabilmek için yıl içinde yeterli denetimin yapılmasını ve mevcut bilgiler toplamasını isteyebilir. İç Denetim Birim Başkanı, kurumun risk değerlendirmesine uygun olarak iç denetim biriminin kaynaklarını mali raporlama, yönetim ve kontrol süreçlerine tahsis etmelidir. Uygulanan kontroller, önemli hataların, usulsüzlüklerin, yanlışlıklar doğurabilecek varsayım ve tahminlerin, yanıltıcı mali tabloların vs. tespiti ve önlenmesi noktasında yeterli olmalıdır (Galloway, 2002; Gürkan, 2015: 9).

3.2.2.3.5. Kamuda İç Denetim Süreci

Kamu yönetimlerinde görülmeye başlayan değişim, denetim alanında da yeni değişimlerin doğumunu tetiklemiştir. Modern yönetim anlayışı, teftiş temeline dayanan denetim anlayışını geride bırakarak, yeni bir yapılanmaya gitmiştir. Yeni denetim anlayışı kuruma katkı sağlayan, risk esaslı, rehberlik ve danışmanlık rolleri üstlenerek kurumun daha etkin yönetilmesine yardımcı olan bir iç denetim uygulamasını daha gerekli bulmaktadır (Diamond, 2002: 4).

Kamu iç denetimi süreci, yönetim ve denetimde güvenilir sistemlerin oluşturulması ve örgüt faaliyetlerine değer katma mantığına dayanan kurumsal yönetim anlayışının bir parçasıdır.

Kurumsal yönetim uygulamaları sadece kaynakların israfını önleyen iyi birer koruyucu mekanizma oldukları için değil, aynı zamanda birçok ülkede talep edilen finansal şeffaflık, iç denetimin etkinliği, sosyal sorumluluk bilinci, paydaşların, vatandaşların ve yatırımcıların etik kurallara uygun olarak korunması konularında da önemli görülmektedir (Özbek, 2012: 25).

Çoğu kamu sektörü denetim faaliyeti ve raporlaması birbirlerinden farklılık gösterse de hepsinin ortak noktası; kamu sektörü unsurlarının etkin, verimli, ekonomik ve etik değerlere uygun şekilde faaliyetlerini sürdürürken, hesap verebilirliğini ve şeffaflığını sağlayacak şekilde uygun denetim sisteminin kurulmasıdır (Özbek, 2012: 25).

Kamu sektörü denetimlerinde, mali tabloların denetiminin yanı sıra örgütlerin faaliyet verimliliği ve etkinliği de değerlendirildiğinden, kapsamı diğer denetim türlerine göre oldukça geniş olan kamu sektörü denetiminin etkin olarak yapılabilmesi için bazı unsurların sağlanmış olması gerekmektedir (Özbek, 2012: 26-27).

Örgütsel bağımsızlık: Örgütsel bağımsızlık, denetçinin objektif ve bağımsız yargılama yapabilmesi ve yargısını raporlayabilmesi için denetlediği birimden bağımsız olmasını ifade etmektedir. İç denetim yöneticisinin atama ve görevden alınma koşullarıyla da ilişkilidir. Fonksiyonel bağımsızlığın söz konusu olabilmesi için denetçinin siyasi baskılardan arınması ve misillemelerden etkilenmemesi sağlanmalıdır.

Resmi yetki: Denetim faaliyetlerinin yaptırımları, sorumlulukları, denetlenenin yükümlülükleri ile raporlama süreci ve gereklilikleri hukuki bir temele dayandırılmalıdır.

Sınırsız erişim hakkı: Denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması için denetçinin her türlü kaynağa sınırsızca ulaşabilmesi sağlanmalıdır.

Yeterli finansman: Denetim birimi, büyüklüğüne ve sorumluluğuna uygun finansal olanağa sahip olmalıdır. Bu, denetim biriminin sorumluluklarını bağımsızca yerine getirmesi için önem arz eder.

Yetkili liderlik: İç denetim yöneticisi, denetim biriminin yöneticisi olabilecek, denetim standartlarına hâkim, bağımsızlığını ve etkinliğini sürdürebilecek yeterlikte, yönetsel ve siyasi olarak etki altında kalmayacak bir nitelikte olmalıdır.

Objektif personel: Güven duyulan bir kişi olarak denetim personeli her türlü çıkar çatışmasından/ilişkisinden uzak olmalı ve etik kurallara uygun davranarak objektiflik niteliğini sürdürmelidir.

Ehil personel: Denetçiler belirli düzenleyiciler ve standartlar tarafından belirlenen minimum yeterliğe sahip ve yeterliliklerini artırmak için sürekli çaba içerisinde olan kişiler olmalıdır.

Paydaş desteği: Denetim faaliyetinin meşruluğu ve misyonu, kamuyla ilişkili tüm paydaşlar tarafından benimsenmiş olmasına ve güvenilir bulunmasına bağlıdır.

Mesleki denetim standartları: Mesleki denetim standartları, öncelikli unsurların uygulanmasını desteklemeli ve kanıta dayalı, objektif, sistematik, kaliteli bir denetim için bir çerçeve oluşturmalıdır.

Aynı zamanda denetlenen birimlerden bağımsızlık, denetlenen konulara objektif tutum takınma, uygun kanıtların toplanarak analizi için sistematik süreçler kullanılması, sonuçların önceden belirlenmiş; standart, hedefler, göstergeler ve yasalar gibi kıstaslarla karşılaştırılması ve yaygın olarak kabul gören denetim standartlarının kullanılması, kamu denetimini tanımlayan niteliklerdir (Çalıyurt ve Crowther, 2007: 177).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'da iç denetimin bu rolünü iki başlık altında özetlemektedir. Bu rollerden ilki, yönetimin her türlü faaliyetini izlemek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak için, tarafsız ve özgür bir şekilde danışmanlık ve güvence hizmeti sunmaktır. İkinci rol ise, risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim gibi süreçlerin verimliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesinin yapılarak iyileştirilmesi için oluşturulacak yaklaşımlara yardımcı olmaktır (Bilge, 2014: 25).

Kamu denetçisi, iç ve dış denetim ayrımı yapmaksızın, kamusal örgütlere bağlı çalışan kurumsal veya özel işletmelerin devletin belirlediği ekonomik politikalarına ve yasalarına uygun olup olmadığını denetlemeli ve izlemelidir (Doğan, 2015: 128).

1940'lı yıllarda önemli bir konum elde eden iç denetim olgusu, asıl gelişimini kamu alanından ziyade özel sektöre borçludur. İç denetim faaliyetlerinin yapılmasından sonra özel sektörde görülen başarılarla ve kamu denetimi alanında yeni yaklaşımlara ihtiyaç duyulması, kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin kullanımı konuları da eklenince iç denetimin kamu sektöründe de uygulanabilirliği artmıştır. Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Avrupa Birliği, IMF gibi birçok uluslararası kuruluş tarafından

uygulanmakta olan iç denetim, bu kuruluşlarca üye ve aday ülkelere de referans denetim sistemi olarak sunulmaktadır (Bilge, 2014: 23-24).

3.2.2.3.5.1. Türkiye’de Kamu İç Denetim Faaliyetlerinin Kurulması ve Gelişimi

Türkiye, gerek Avrupa Birliğine üyelik sürecinin etkisiyle, gerekse diğer ulusların tavsiyeleri üzerine 2000’li yıllarda kamu yönetiminin içinde bulunan *Kamu Mali Yönetimi* alanında önemli düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Bu noktada, ilk olarak 1050 sayılı *Muhasebe-i Umumiye Kanunu* çıkarılmış 24.12.2003 tarihinde ise 5018 sayılı “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*” yürürlüğe girmiştir (Tufan, 2012: 50).

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), Türkiye Cumhuriyeti’nin modern temsili yapısını yansıtmaya gerekliliği altında yönetsel süreçlerin bütün aşamaları kapsayacak biçimde hesap verme sorumluluğu olması gerekliliği düşünülmüş ve yönetsel örgütlenme içinde ödenek sunulan her birim harcama birimi olarak görülmüş ve yönetsel ve mali sorumluluklar birleştirilmiştir. Birbiriyle ilişkili alanlarda verimli ve etkin bir hesap verme sorumluluğunun gereği için ise “*stratejik planlama, raporlama, saydamlık, performans bütçeleme ve denetim*” gibi çeşitli araçlar geliştirilmiştir (Tufan, 2012: 50-51).

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)’n 65. Maddesi referans alınarak hazırlanan 4917 sayılı İç Denetçiler Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik (2006)’te (madde 5) iç denetimin amacı, üç maddeyle ifade edilmektedir (Bilge, 2014: 28-29):

1.İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanması ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

2.İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yöntem süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

3.Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Bilge, 2014).

Yine aynı yönetmeliğin 6. maddesinde ise “*Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur*” (5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003) şeklinde açıklanarak iç denetim faaliyetinin kapsamı detaylı olarak sunulmuştur.

3.2.2.3.6. Uzaktan İç Denetim Faaliyetleri

Bir güvence sağlama ve danışmanlık verme faaliyeti olan denetimde geçmişten günümüze her meslek dalında olduğu gibi dönüşümler meydana gelmektedir. İç denetimde mevcut gündem uzaktan denetim faaliyetleri ve bunların getirdikleridir.

Nesnelerin interneti, büyük veri, yapay zekâ, veri analizi ve RFID gibi teknolojilerin kullanımı günümüz gerçek zamanlı denetim anlayışının temel yapı taşları olmuştur (Yıldız ve Ağdeniz, 2019: 84). Bu inovasyonlar ile uzaktan denetim paydaşların ortak bir platformda çalışması, denetim ortamlarının sanallaştırılması, algoritmalar ve insan müdahalesini gerektiren durumlara karar verebilen cihazlar ile kontrol faaliyetlerinin ve yüksek riskli işlemlerin gerçek zamanlı olarak tanımlaması sağlanabilmektedir (Vasarhelyi vd., 2010: 3-4). Ancak uzaktan denetim bilgi teknolojilerinin gelişimi ile beraber çok farklı denetim yöntemlerinin ortaya çıkması ve denetçilerin hızlı bir teknoloji okuryazarı olmalarını gerektirmektedir. Bu nedenle geleneksel denetim yaklaşımlarının uzaktan denetim için çok fazla sürdürülebilir olmayacağı görüşü hakimdir (Yıldız ve Ağdeniz, 2019: 90).

3.2.2.3.6.1. Uzaktan İç Denetimin Avantaj ve Riskleri

Uzaktan denetim, salgın gibi, kişilerin fiziki olarak yakın temasta bulunmasının sakıncalı olduğu durumlarda başvurulabilecek önemli bir denetim yaklaşımıdır. Her ne kadar bu gibi durumlar için avantajlı bir denetim işleyişi olsa da içinde barındırdığı bazı riskleri de mevcuttur.

Bu süreçte bilgi ve iletişim teknolojilerine başvurmak denetimin kapsamını genişleterek, daha bütüncül test edilmesini sağlamaktadır. Böylelikle iç denetim açısından sağlanacak güvence genişleyecektir. Uzaktan denetimin diğer avantajları şu şekildedir (IIA, 2018):

- Denetçilerin ve paydaşların denetim sürecinde ulaşım maliyetleri noktasında tasarruf sağlanabilmektedir.
- Denetimin kapsamı genişletilebilmektedir.
- Bilgi ve belgelerin gözden geçirilerek kontrolü daha kolay sağlanabilmektedir.

- Belgeleme ve raporlamalar daha güçlü biçimde yapılandırılabilir (IIA, 2018).

Bu faydaların yanı sıra, iç denetçilerin dikkat etmesi gereken birtakım hususlar da mevcuttur. ISO 19011 standardında ifade edildiği üzere, söz konusu hususlar veri güvenliği, veri koruma, gizlilik, kanıtların doğruluğu ve kalitesi olarak sıralanabilir (Teeter ve Vasarhelyi, 2011: 2).

ISO 19011 standardında veriyle ilgili oluşabilecek risklere değinilmektedir. Teknolojik ortamda gerçekleştirilecek uzaktan denetimde, ulaşılan veriler ve bunların kullanımı en önemli riskler içerisindedir. Bilgi teknolojilerinin iç denetimde aktif olarak kullanılmasının ön koşulu hem iç denetçilerin hem de denetlenen personel ve birimin bu teknolojileri kullanmadaki yetkinlikleridir. Burada önemli husus her iki tarafında bu konuda bilgili ve deneyimli olmasıdır. Eğer bir taraf yeterince yetkin değilse bu durum denetimin verimini ve etkinliğini düşürecektir. İç denetçilerin uzaktan denetimde karşılaşacakları riskler; veri Riski, iletişim riski ve siber güvenlik riski olmak üzere üç başlık altında sıralanabilir (Ağdeniz ve Çetin, 2021: 69).

3.2.2.3.6.1.1. Veri Riski

Ulaşılan veriler, bilgi ve iletişim teknolojileriyle elde edilmesinden dolayı, burada iç denetçilerin dikkat etmesi gereken nokta, söz konusu verilerin güvenilir, güvenli ve kaliteli olmasıdır. Elde edilen verilerin güvenilir olmaması, denetimin de güvenilirliğini sarsmaktadır (Ağdeniz ve Çetin, 2021: 70).

3.2.2.3.6.1.2. Siber Güvenlik Riski

Uzaktan denetimin önemli risk gruplarından bir diğeri ise siber risklerdir. Öncelikle siber riskin tanımına bakıldığında; kişisel veya kurumsal verilerin gizliliğini yasal olmayan yöntemlerle aşarak, bu verilere ulaşma ve sistemleri tahrip etme olarak ifade edilebilir (Atakan, 2021: 29).

Teknolojik ortamda görülmesi muhtemel bu riskleri aza indirmek ve verileri herhangi bir tehditten korumak için alınan önleme ise siber güvenlik denilmektedir. Siber güvenlik, verilerin gizliliğini sağlamanın yanı sıra, bu tehdit ve saldırıların mahiyetini ve kaynaklarını tespit etmek, saldırıya karşı saldırı gerçekleştirecek hamleler geliştirmek amacıyla oluşturulmuş olan ulusal hukuk, uluslararası hukuk ve insan haklarına uygun her türlü önlem ve sistemlerin adıdır (Atakan, 2021: 29).

Siber güvenlik risklerinde değinilmesi gereken önemli bir nokta Bilgi Teknolojileri (BT) denetimidir. 1210 no'lu Yeterlilik Standardı, iç denetçilerin yürüttükleri BT

denetimini “İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır” şeklinde yorumlamaktadır (Kretchmar, 2020).

3.2.2.3.6.1.3. İletişim Riski

İletişim faktörü iç denetimde önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca, etkin bir iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için, iç denetçilerin iletişim alanında yetkin olmaları da gerekmektedir. Önemli bir unsur olan iletişim, dört taraflı olarak yön seyretmektedir. Bunlar denetim biriminin kendi arasındaki iletişimi, denetim biriminin üst yönetim ile iletişimi, denetim biriminin denetlenen birim ile iletişimi ve denetlenen birimin kendi arasındaki iletişimidir (Ağdeniz ve Çetin, 2021: 72).

Ancak uzaktan denetim sürecinde söz konusu tarafların denetlenmesinde belirli aksaklıklar yaşanabilmektedir. Örneğin, personele ulaşamama veya bir konuyu yanlış ya da eksik aktarma, algılama gibi sorunlar görülebilir. Ayrıca, yüz yüze iletişimde daha fazla bilgiye ulaşma imkânı olabiliyorken, uzaktan kurulan iletişimde bilgi edinme çerçevesi biraz daha dardır. Ayrıca, Çetin ve Ağdeniz (2021) uzaktan denetim sürecini ele aldıkları çalışmalarında; *“bu dönemde birebir iletişimde yaşanan sorunların, yapılan denetimlerin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğinin değerlendirildiği”* aktarmaktadır (Çetin ve Ağdeniz, 2021).

4. COVID-19 PANDEMİ SÜRECİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARINA ETKİLERİ: ÜNİVERSİTELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Üniversitelerde İç Denetim

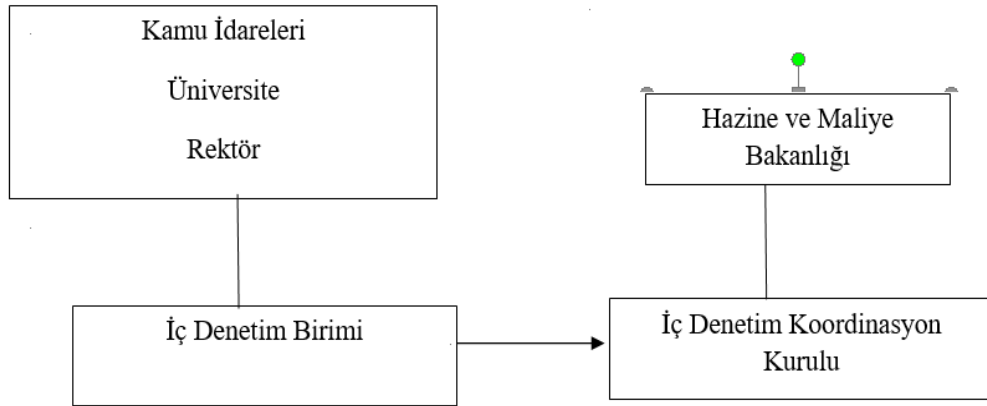
2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 3. maddesinde üniversite şu şekilde tanımlanmıştır. “*Üniversite: Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim -öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.*” (2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, 1981).

Bir toplumun beşerî sermaye oluşturmada, nitelikli insan gücünün yetiştirilmesinde, bilgi üretiminin sağlanmasında ve üretilen bilginin topluma ışıltutmasını sağlamada önemli sorumlulukları olan üniversiteler eğitim olmak üzere, toplumsal, siyasal, teknolojik, sosyal ve iktisadi gelişmeleri takip etmek ve bu gelişmeleri sürdürmek ile yükümlü olan kurumlardır (Erdem, 2006: 299). Ayrıca son dönemlerde üniversitelerden beklentiler artmakta ve üniversitelerin yalnızca bilgi üreten, eğitim veren kuruluşlar olmaktan daha öte etkin, verimli ve ekonomik çalışan kurumlar olması beklenmektedir (Öz, 2015: 54). Tüm bunlar öğretim, bilimsel araştırma ve kamu hizmeti olarak toplamak üniversitelerin fonksiyonlarını göstermek açısından daha kolay olacaktır. Bu fonksiyonların ayrı ayrı çalışabildiği gibi birbirine bağımlı ya da iç içe de çalıştığını söylemek mümkündür. Çünkü bilimsel bir araştırma bazen öğretim fonksiyonunu içinde barındırarak yapılabilmektedir. Yürütülen bilimsel bir araştırma aynı zamanda kamu hizmeti görevini de görebilmektedir (Yılmaz ve Kesik, 2010: 128).

5018 sayılı 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)'ndan yola çıkılarak, üniversiteler faaliyetlerini geliştirmek ve iyileştirmek, faaliyetlerine değer katmak için mevcut kaynaklarını en etkin şekilde yönetmek istemektedirler. Kamu kurum ve kuruluşu olan üniversitelerde iç denetim, 5018 sayılı Kanun'un 63. Maddesiyle kamu kurum ve kuruluşlarının gündemine girmiş ve 2006 yılında Kanun resmi olarak yürürlüğe girmiştir. Kanun, iç denetimin uluslararası alanda kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak iç denetçiler tarafından yapılması gerektiğini ve kamu idarelerinde doğrudan üst yöneticiye bağılı olarak İç Denetim Başkanlıklarının faaliyete geçirileceğini hükmetmektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)'nın 2008 yılında yayınladığı rapora göre üniversitelerde iç denetime konu olan faaliyetler;

Döner sermaye işlemleri, katılım öncesi mali yardımlar, taşınır mal işlemleri, iç kontrol faaliyetleri, ön mali kontrol faaliyetleri, satın alma işlemleri, insan kaynakları süreci, bütçe işlemleri, harcama ve mali işlemler, yapım, bakım ve onarım faaliyetleri, maaş ve harcırah işlemleri, personel tabldot işlemleri, dış proje işlemleri, ek ders ödemeleri, muhasebe ve mali raporlama süreci, taşınmaz kiralama işlemleri, bilimsel araştırma projeleri, dış proje kredileri, sağlık hizmetleri, sosyal tesis işletme faaliyetleri, arşiv hizmetleri, borçlanma ve borç ödeme işlemleri, tedavi giderleri ve ruhsatlandırma ve denetim işlemleri (İDKK, 2008: 33-34).



Şekil 1. Üniversitelerde iç denetim birimlerinin kamu organizasyon yapısı

İç denetimde 5018 sayılı Kanun hükümlerine bağlı olan üniversitelerde, iç denetim birimi doğrudan üst yönetici olan rektöre bağlı faaliyet göstermektedir. İç denetim birimleri, iç denetim raporlarının bir örneğini İDKK'ya göndermektedir. Ayrıca birim, iç denetim birimlerinde çalışan iç denetçilerin mesleki eğitimleri için de İDKK ile bağlantılı olarak çalışmaktadır (İDKK, 2020).

4.2. Literatür Özeti

Literatüre incelendiğinde, iç denetim ve iç denetçiler ile ilgili olarak farklı bakış açıları ile ele alınmış çalışmalar mevcuttur.

Kıral ve Satıcı (2020) iç denetimin paydaşları ile olan ilişki düzeyini ve bu ilişki düzeyinde etkili olabilecek faktörleri incelemiştir. Üst yönetim desteğinin denetim paydaşları üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ve üst yönetimin iç denetim birimine olan desteğin fazla olması durumunda denetim paydaşları ile olan ilişkilerin güçlendiği tespit edilmiştir (Kıral ve Satıcı, 2020).

Picciotti (2020) bir denetçi olarak pandemi döneminde uzaktan denetimi değerlendirmiştir. Uzaktan denetimin pandemi gibi zorunlu durumlarda başarılı olabileceğini, uzaktan denetimde dinamiklerin ve zamanlamanın farklı olduğunu göz önüne alarak risk yönetimlerinin planlanması gerektiğini ifade etmiştir (Picciotti, 2020).

Lois vd. (2020) yaptıkları çalışmada dijital çağda, iç denetçiler açısından iç denetimi incelenmiş ve sonuç olarak siber saldırılara karşı verilerin korunmasının ve çalışanların beceri ve eğitimlerinin önemine vurgu yapılmışlardır (Lois vd., 2020).

Litzenberg ve Ramirez (2020) tarafından yapılan çalışmada, uzaktan denetimin zorlukları incelenmiş ve bu zorlukların üstesinden gelmek için çeşitli stratejiler sunulmuştur (Litzenberg ve Ramirez, 2020).

Eulerich vd. (2021), Covid-19 döneminde, uzaktan denetim ile iç denetimin etkinliğine ilişkin bir çalışma yürütmüşlerdir. Çalışma sonucunda iç denetçilerin ve paydaşların görüşlerine göre, uzaktan ve geleneksel denetimde elde edilen sonuçlara olan güven ile verimlilik ve etkinlik arasında bir fark gözlenmediği görülmüştür (Eulerich vd., 2021).

Koç (2021) dijitalleşme sürecinde uzaktan denetim faaliyetlerini incelemiş ve uzaktan denetim modelinin avantaj ve dezavantajlarını irdelenmiştir. Zamandan, ulaşımdan, görüş alınımı ve teknolojik araçların etkin kullanılabilirliğinin uzaktan denetimin avantajlarından olduğunu belirtmiştir. Bunlara rağmen uzaktan denetim modelinde denetçi ile denetlenen birimler arasında kullanılan teknolojik araçların birbiri ile uyumlu olmamasının, teknolojik araçların kullanımı konusunda yeterli deneyime sahip olunmaması, dijital ortamda gerçekleştirilen görüşmelerdeki aksaklıklar nedeni ile dezavantajlı yönlerinin de olduğunu ifade etmiştir. Avantaj ve dezavantajlar göz önüne alındığında uzaktan denetim modelinin denetim faaliyetinin rutin akışında yürütülmesinin mümkün olmadığı durumlarda (Covid-19 salgını gibi pandemi dönemlerinde) yerinde denetim modeline alternatif olarak uygulanmasını, uzaktan denetim modelinin halen yerinde denetime eşdeğer olmayacağını ve uzaktan denetim modelinin yerinde denetim modelinin tamamlayıcısı olarak kullanılabileceğini belirtmektedir (Koç, 2021).

Ağdeniz ve Çetin (2021) devlet üniversitelerinde iç denetim birimleri ile görüşerek, pandemi döneminde iç denetim faaliyetlerinin ne şekilde gerçekleştiğini ve uzaktan denetimin sınırlılıklarını belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışmada iç denetim birimlerinin geleneksel denetim yöntemini kullanmaya devam ettiklerini ve denetimlerde iletişimin önemli bir sorun olduğunu ve kriz dönemlerinde uzaktan denetimin, denetim faaliyeti adına daha etkili olabileceği sonucuna varılmıştır (Ağdeniz ve Çetin, 2021).

Görmen (2021) pandemi gibi iş sürekliliğini aksatabilecek dönemlerde iç denetim fonksiyonlarının hizmet birimlerine verebileceği katkıları incelemiştir. Uzaktan danışmanlık modeli çizerek bu gibi dönemlerde iç denetimin proaktif bir rol üstelenebileceği sonucuna varmıştır (Görmen, 2021).

Altuk (2021) çalışmasında Covid-19 salgınında iç denetimde yaşanan problemler ve bunlara yönelik çözüm önerileri ortaya koymayı amaçlamıştır. İç denetim faaliyetlerinin, pandemi gibi kriz ortamlarında uzaktan ve sürekli olarak gerçekleştirilmesi gerektiğini ve bu durumun iç denetim etkinliğini daha da artıracakını belirtmiştir (Altuk, 2021).

Kardeş Selimoğlu ve Saldı (2021) pandemi etkisi ile işletmelerde iç denetimin değişen yönlerini incelediği çalışmasında, iç denetimin sürdürülebilirlik üzerine bir rol üstlendiğini ve bu rolün teknolojiye, gelişen iş modellerine ve değişen çalışma koşullarına ayak uydurması ile sağlanabileceğini ifade etmiştir (Kardeş Selimoğlu ve Saldı, 2021).

Yeşilçelebi (2022), Covid-19'un iç denetim faaliyetleri üzerindeki etkileri sonucunda iç denetimin yeniden yapılandırılması gerekliliğine ilişkin tespit ve öneriler sunduğu çalışmasında, COVID-19 sürecinde ve sonrasında iç denetimin, kriz ve belirsizlik ortamlarının yarattığı olumsuzluklar karşısında, değişikliklere uyum sağlayarak kendini güncellemeye devam edeceği tespit edilmiştir. Ayrıca iç denetimin, yönetim için vazgeçilmez bir unsur olduğu ve sonraki dönemlerde de önemini koruyacağını belirtmiştir. İç denetçilerin, gelecekte olası durumlar için hazır bulunması gerektiği ve kriz durumlarında iç denetim birimlerinin yönetime destek vermesi gerektiği ifade edilmektedir (Yeşilçelebi, 2022).

4.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada Covid-19 pandemi döneminde değişen çalışma koşullarında pandeminin iç denetim faaliyetlerine etkisi ve denetim faaliyetlerinde karşılaşılan problem ve çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmaktadır.

Pandemi sürecinde çalışma koşullarının zorunlu olarak değişimi çalışma ilişkilerini de etkilemiştir. Birçok kamu kurumu ve özel işletme uzaktan çalışma, dönüşümlü çalışma ve geçici iş durdurma ile süreci yönetmiştir. İç denetçiler de bu çalışma düzeninden etkilenen önemli bir grup olmuştur. Çünkü iç denetim kurumlarda düzenli olarak yapılmakta olup yerinde inceleme de gerektiren bir uygulamadır. Ayrıca sürecin insan sağlığını tehdit ediyor olması ve bu nedenden dolayı çalışma şekillerinde değişim yaşanması, düzenli ve planlı olarak yapılan iç denetime etkinin daha fazla olduğu varsayımına neden olmuştur.

Kamu idarelerinin performansına ilişkin üst yönetime bilgi veren iç denetim, kamu idarelerinde ortaya çıkabilecek riskler için önceden uyararak tedbir alınmasına aracılık etmektedir. Kamu hizmeti veren kurumlardan biri olan üniversiteler de yüksek oranda kamu finansmanı kullanmaktadır. Çünkü üniversiteler, topluma hizmet amacı taşımakta,

bilgi üretmekte ve öğrenim sağlamaktadırlar. Öğrenim sağlayan kurumlar olması baz alındığında Türkiye’de okuyan öğrenci sayısının giderek arttığı görülmektedir. Bu nedenle üniversitelerin kaynaklarını etkin ve verimli biçimde kullanması da oldukça önemlidir. Bu noktada da iç denetimin rolü devreye girmektedir. Çünkü iç denetim ile üniversitelerin işleyişi ve performansı hakkında üst yönetim bilgilenmekte ve tedbirler almaktadır.

İç denetim faaliyetleri önceden planlanan ve belli bir düzende işleyen mekanizmalardır. Türkiye’de 2020 yılında, eğitim ve öğretim yılının neredeyse ortalarında ortaya çıkan Covid-19 salgını ve dünya genelinde pandemi ilan edilmesi ile üniversitelerde eğitim-öğretim faaliyetleri durdurulmuş ve daha sonra uzaktan eğitim ile devam etmiştir. Eğitim ve öğretimin yanında üniversitelerde çalışma şekillerinde de farklılaşmalar olmuştur. İç denetim mekanizmasını da etkileyen bu durum önceden öngörülemez bir durum olması nedeni ile büyük bir risk teşkil etmiştir. Bu nedenle pandemi sürecinde üniversitelerde iç denetimin nasıl etkilendiği ve hangi noktalarda aksamalar olduğu araştırma konusu olmuştur.

4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıklar

Araştırma kapsamında sadece devlet üniversitelerinde görev yapan iç denetçiler ile görüşme sağlanmıştır. Ancak hem pandemi olması hem de mülakat ile yüz yüze görüşme sağlanması gerekliliği nedeni ile örnekleme tüm üniversiteler kapsama dahil edilmemiştir.

Araştırmada sınırlılıklar şu şekildedir:

- Araştırmada sadece devlet üniversiteleri ele alınmıştır.
- Pandemi olması nedeni ile çalışma koşullarının değişmesi denetçi olan katılımcılara erişimde zorluk oluşturmuştur. Bu nedenle görüşmecisi sayısı 11 katılımcı ile sınırlı kalmıştır.
- Covid-19 salgını katılımcılarda bulaş kaygısı yaratması nedeni ile yüz yüze görüşme talepleri geri çevrilmiştir.
- Mülakat/görüşme randevuları oluşturulmasına rağmen, katılımcının bulaş riski taşıyarak karantinaya alınması bazı görüşme süreçlerinin iptal olmasına neden olmuştur.
- Pandemi önlemleri kapsamında sokağa çıkma yasağı, il dışı ulaşım yasağı gibi nedenlerle bazı katılımcılarla yüz yüze iletişime geçilememiş, sanal görüşme sağlanmıştır.

- Tüm üniversitelerde iç denetçi biriminin olmaması katılımcılara ulaşma noktasında kısıt oluşturmuştur.

4.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma nitel araştırma yöntemi ile tasarlanmış olup araştırma deseni olgu bilim çalışması olarak belirlenmiştir. Nitel araştırma “*gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya koyulmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanmaktadır.*” (Yıldırım ve Şimşek, 2018). Olgu bilim çalışması ise olgu ile ilgili veriler elde etmek için bireylerin deneyimlerinden yararlanılan bir yöntemidir (Yıldırım ve Şimşek, 2018). Araştırma kapsamında yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak derinlemesine görüşme tekniği ile veriler toplanmıştır.

Nitel araştırmalar kapsamında yer alan yarı yapılandırılmış görüşme formunun en temel katkısı gerçekleştirilen mülakatın, araştırmacı tarafından görüşme öncesinde hazırlanmış görüşme protokolü doğrultusunda belirlenmesidir. Böylece; araştırmacı, sistemli ve karşılaştırmalı bilgileri ortaya dökabilmektedir. Nitel araştırmalarda yarı yapılandırılmış soru formu vasıtası ile yapılan mülakatlarda temel amaç, konuya ilgi duyan araştırmacının, ilk olarak sormayı planladığı soruları, gerçekleştirdiği görüşme esnasında görüşmenin gidişatına göre farklılaştırarak ya da detaylandırarak alt sorular sorması yolu ile mülakatın gidişatını yönlendirebilmektedir. Böylece görüşmecinin, dile getireceği ifadelerle soruya yönelik yanıtları detaylandırabilmektedir. Mülakata katılan görüşmecinin, görüşme süresi boyunca bazı soruların yanıtlarını başka soruların içerisinde yanıtlaması da ihtimaller dahilindedir. Bu gibi durumlarda araştırmacı tekrara düşürmemek için cevabı verilen soruları sormayabilmektedir (Ekiz, 2003: 57; Yıldırım ve Şimşek, 2011: 122-123). Bu nedenle pandemi döneminde üniversitelerde görev yapan iç denetim uzmanlarının pandemi öncesi ve pandemi sonrasında değişen çalışma koşulları, iş ortamı ve denetim süreçlerinin nasıl değiştiğine ilişkin derinlemesine bilgi alma süreci nitel araştırma yöntemi ve durum çalışması deseninde dizayn edilip, iç denetçilere bu doğrultuda yarı yapılandırılmış soru formu aracılığıyla mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada derinlemesine mülakat tekniği kullanılmış olup derinlemesine mülakat, önceden belirlenmiş ve ciddi bir amaç için yapılan soru sorma ve yanıtlama tarzına dayalı karşılıklı ve etkileşimli bir iletişim sürecine ilişkin bilgileri içermektedir. Derinlemesine görüşme (mülakat) yöntemi, farklı kategorilere göre değerlendirilmekte olup, görüşmeler; görüşmenin amacı (iş birliği, sağaltım, araştırma), katılımcı sayısı (bireysel, grup), görüşme esnasındaki kuralların katılık derecesi (yapılandırılmamış, yapılandırılmış, yarı

yapılandırılmış) görüşmenin gerçekleştirileceği kişilere (önderler, uzmanlar, halk) bağlı olarak sınıflandırılabilir (Karasar, 2012: 166-168). Bu kategoriler baz alındığında, bu araştırmada gerçekleştirilen görüşmeler, amacına göre *araştırma*, katılımcı sayısına göre *bireysel* (görüşülen denetçiler), görüşme esnasındaki kuralların katılık derecesine göre *yarı yapılandırılmış-derinlemesine görüşme*, görüşmelerin gerçekleştirildiği kişilere göre ise; *uzman* (görüşülen denetçiler) kesimlerden oluşmaktadır. Mülakatlar esnasında ilk olarak demografik özelliklerine yönelik sorular ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin sorular sorularak veriler toplanmıştır. Mülakat soruları görüşmecinin pandemi döneminde iç denetim sürecinin nasıl etkilendiğine, sürecin avantaj ve dezavantajlarını çıkarmaya yönelik görüşlerine ilişkin olarak seçilmiştir.

Toplanan verilerin analizinde “içerik analizi” kullanılmıştır. İçerik analizi, toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşma sürecidir (Yıldırım ve Şimşek, 2019: 242). Araştırma verileri yüz yüze derinlemesine mülakat aracılığıyla ses kaydı, sanal olan mülakatlar görüntülü ve sesli kayıt şeklinde toplanmıştır. Ses kaydı ve görüntülü mülakatlar deşifre edilerek “Word” dosyasına aktarılmıştır. Toplanan veriler önce kavramlaştırılmış, daha sonra ortaya çıkan kavramlara göre düzenlenmiş ve buna göre veriyi açıklayan ana temalar saptanmıştır. Çalışmada görüşmecilerden elde edilen veriler doğrultusunda süreç yönetimi, teknoloji kullanımı, iletişim zorluğu, psiko-sosyal durum ve bürokratik durum olmak beş ana tema çıkarımı yapılmıştır. Ana temalara bağlı 11 alt tema belirlenmiş olup uygun kodlar alt temalara kategorize edilerek analiz edilmiştir.

4.6. Araştırmanın Örneklemi

Pandemi ile zorunlu bir hal alan çalışma şartlarındaki değişimler uzaktan çalışma, dönüşümlü çalışma ve tam kapanma şeklinde seyretmiştir. Bu durumun ani ve zorunlu olması planlamaların yeniden yapılmasını gerektirmiştir. Düzenli olarak yapılan iç denetim de bu durumdan etkilenen birimlerden olmuştur.

Pandemi döneminde üniversitelerde görev yapan iç denetim uzmanlarının pandemi öncesi ve pandemi sonrasında değişen çalışma koşulları, iş ortamı ve denetim süreçlerinden nasıl etkilendiklerinin irdelenmesi amacı ile yapılan bu araştırmada, nitel araştırma tekniğine uygun, yarı yapılandırılmış soru formu aracılığıyla iç denetçiler ile derinlemesine mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

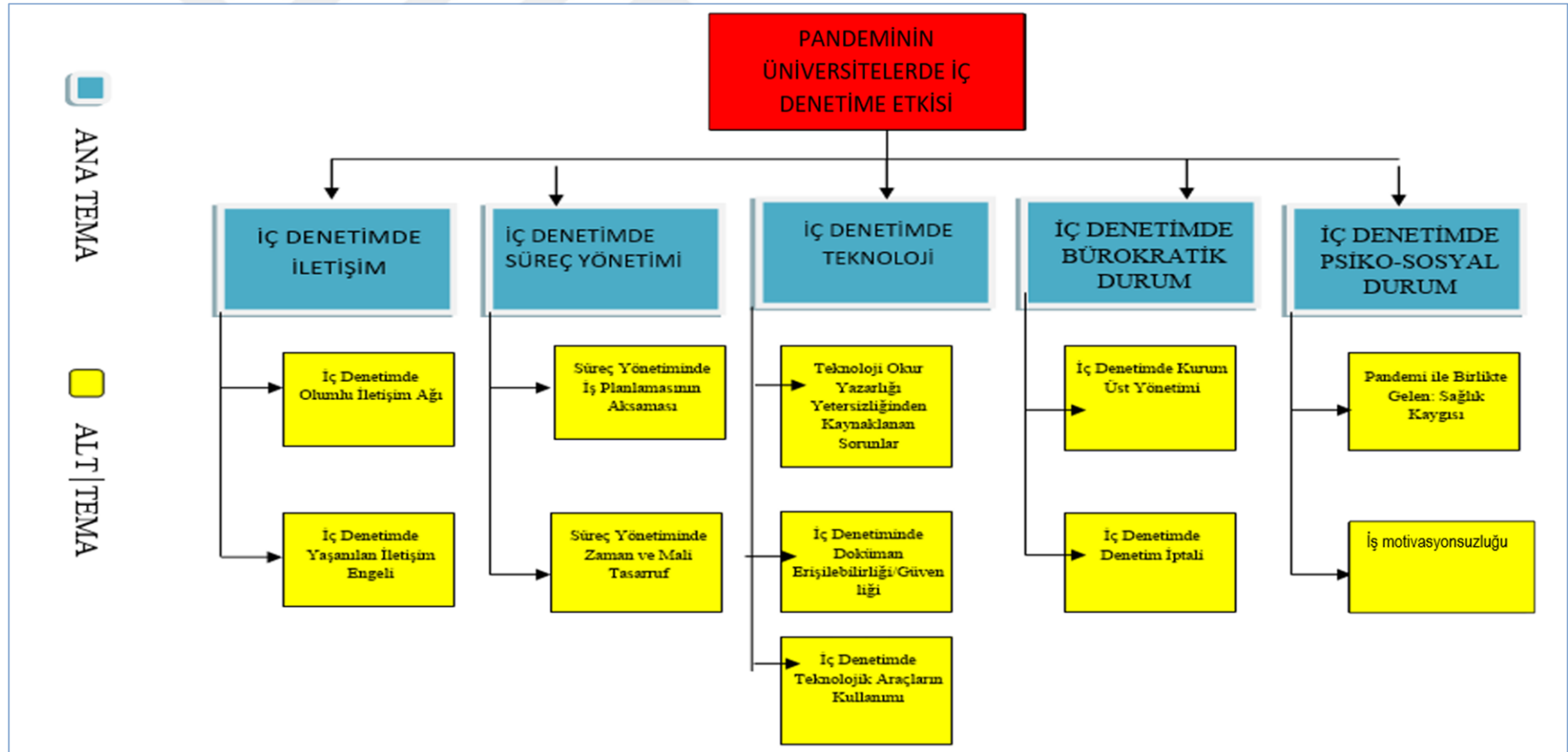
Bu çalışmada, örneklem belirlenirken amaçlı örnekleme ve kartopu örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Amaçlı örnekleme; ilgilenilen olgunun, en fazla bilgiyi edinecek şekilde incelenmesi ve araştırma problemine dair en iyi bilgilerin alınacağı şekilde kasıtlı

seçilen bir grup katılımcının seçilmesini ifade etmektedir (Flick, 2014). Kartopu örneklemede ise kaynak kişilerden referans alınarak diğerk kişilere ya da gruplara ulaşılmaktadır. Örnekleme ulaşma süreci “Bu konuda en çok bilgi sahibi kimlerdir? Bu konu ile ilgili olarak kim veya kimlerle görüşmemi istersiniz?” ile başlamaktadır. Kartopu rnekleme araştırmacının probleme ilişkin zengin bilgi kaynağı sunabilecek birey veya durumların saptanmasında etkili bir yöntemdir (Patton, 2014). Bu çalışmada üniversitede görev yapan 3 i denetçiye e-mail yolu ile ulaşılarak “amaçlı örnekleme”; görüşmeciler tarafından önerilen 8 görüşmecinin mülakata dahil edilmesinin sağlanması ile “kartopu örnekleme” kullanılmıştır. Derinlemesine mülakatlar 2021 yılının mart ayından 2022 yılının ocak ayına kadar uzanan süreçte yüz yüze ve sanal ortamda (teams, zoom vb. uygulamalar) gerçekleştirilmiştir. Yüz yüze olan mülakatlar ses kaydı ile sanal olan mülakatlar görüntülü ve sesli olarak kayıt altına alınmıştır. Kayıt altına alınan görüşmeler deşifre edilerek “Word” dosyasına aktarılmıştır. Görüşmecilere mülakattan önce etik kurul raporu sunularak kimlik bilgilerinin gizli kalacağı hususunda bilgilendirme yapılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme formu Gümüşhane niversitesi 09/06/2021 tarih ve 2021/4 sıra nolu toplantı kararı ile Bilimsel Etik açısından uygun bulunmuş olup ekte görüşme formu ile verilmiştir.

İç denetim birimi üniversitelerin inisiyatifinde kurulan bir birim olması nedeni ile tüm niversiteleri kapsamamaktadır. Türkiye’de 129 devlet niversitesi bulunmasına (YK, 2022) rağmen iç denetim biriminde i denetçi olan niversite sayısı 76’tür. Bu niversitelerde çalışan i denetçi sayısının çok az olması nedeni ile görüşmecilerin kimliğini belli etmemek için niversite adları belirtilmemiştir. Bu nedenle her biri farklı üniversitelerde çalışan i denetçilere dayalı olarak “katılımcı” yorumu altında bütüncül bir değerlendirme yapılmıştır.

4.7. Bulgular ve Tartışma

Araştırmanın nitel verilerine ilişkin bulgular ve tartışma bu bölümde yer almaktadır. Çalışmada toplanan veriler önce kavramlaştırılmış, daha sonra ortaya çıkan kavramlara göre düzenlenmiş ve buna göre veriyi açıklayan ana temalar saptanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle katılımcılara ilişkin sosyo-demografik bilgiler, ardından araştırma analizleri sonucunda elde edilen iç denetimde iletişim, iç denetimde süreç yönetimi, iç denetimde teknoloji kullanımı, iç denetimde psiko-sosyal durum ve iç denetimde bürokratik engeller olmak üzere beş ana temaya ilişkin bulgular yer almaktadır.



Şekil 2. Araştırma kapsamında ortaya çıkan ana ve alt temalar

4.7.1. Sosyo-Demografik Bilgiler

Araştırmanın örneklemini farklı devlet üniversitelerinde görev yapan 11 iç denetçi oluşturmaktadır. Katılımcılara ilişkin tanıtıcı bilgiler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Katılımcılara ilişkin tanımlayıcı bilgiler

Görüşmeci	Yaş	İç Denetçi olarak Deneyim Süresi
Katılımcı 1	47	9
Katılımcı 2	52	14
Katılımcı 3	40	6
Katılımcı 4	50	14
Katılımcı 5	45	14
Katılımcı 6	38	10
Katılımcı 7	32	4
Katılımcı 8	43	7
Katılımcı 9	55	13
Katılımcı 10	52	9
Katılımcı 11	47	7

Araştırmaya katılan iç denetçilerin yaş ortalaması 39 olarak belirlenmiştir. Üniversitelerde iç denetim birimlerinin kuruluşu 2006 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun (2003) ile sağlandığı için üniversitede iç denetçi olarak çalışma süresi bu çalışmanın yapıldığı tarihte en fazla 16 yıl olabilecektir. Katılımcıların iç denetimde deneyim sürelerine bakıldığında Katılımcı 1, Katılımcı 2, Katılımcı 4’ün en fazla deneyim süresine sahip olduğu (14 yıl) ve katılımcıların üniversite iç denetiminde ortalama 9 yıl deneyim süresi olduğu görülmektedir.

4.7.2. İç Denetimde İletişim

Katılımcılarla gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda yapılan analiz sonuçları değerlendirildiğinde; katılımcıların pandemi sürecinde iletişim konusunda “iç denetimde olumlu iletişim ağı” ve iç denetimde yaşanan iletişim engelleri” olmak üzere iki alt tema altında deneyimlere sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların iç denetimde olumlu iletişim ağına ilişkin deneyimlerinin yanında iletişimde çeşitli engellerle karşılaştıkları görülmektedir.

4.7.2.1. İç Denetimde Olumlu İletişim Ağı

Katılımcılarla yapılan mülakat/görüşmelerde, denetim birimi ile denetlenen birimler arasında iletişim ve veri akış süreçlerinin nasıl işlediğine ilişkin sorular yöneltilmiştir. Katılımcılar pandemi döneminde iletişim ile ilgili olumlu görüşlerini dile

getirirken bu süreçte teknolojiden faydalanarak süreci yönetmenin daha işlevsel olduğunu ifade etmiştir. Katılımcıların olumlu iletişim ağına ilişkin deneyimleri aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.

Yoğunlaşan dijitalleşmenin denetim sürecine etkisinin son derece olumlu ve yapıcı olduğunu söylemek mümkün. Denetçilerin çalışma sistematığında çok fazla değişiklik olmasa da dijitalleşme nedeniyle dokümantasyon ve iletişim daha kolay sağlanır hale gelmiştir. Dijital verilerin daha fazla kullanılmasıyla da iç denetçinin çalışmasındaki etkinlik ve güvenilirliğin aynı oranda arttığını değerlendirmekteyim. (K1,47)

Uzaktan toplantılar, eğitimler ile yüz yüze iletişimin bazı alanlarda çok da gerekli olmadığı anlaşıldı. (K10,52)

Dijital çağ ile iletişim ağı farklılaşmakta, internetin yayılımı ile yeni bir iletişim şekli oluşmakta ve birçok kişi bu iletişim ağında gelişen teknolojiden yararlanmaktadır (Castells, 2016). Bu iletişim biçimleri pandemi dönemi ile birlikte daha yoğun olarak kullanılmaya başlanmıştır. Çünkü alınan tedbirler ile hem sosyal hayatta hem de çalışma ilişkilerinde iletişim teknolojik araçlar ile sağlanmış ve bu iletişim biçimi daha fazla kullanılmak zorunda kalmıştır (Kılıç, 2020). Bilgi teknolojileri, denetim üzerindeki en büyük etkilerden birisi olup, bilgi teknolojilerindeki değişim özellikle elektronik veri değişimi, kurumsal kaynak planlaması, elektronik veri işleme teknolojileri ve internet gibi uygulamalar vasıtasıyla kurumlardaki işlem süreçlerini ve iç denetim alanını etkileyerek, önemli değişimlere zemin hazırlamıştır (Rezaee, Elam ve Sharbatoghlie, 2001: 150). İç denetimde bilgi teknolojileri ile geliştirilen yazılımlar iç denetçilerin birçok denetim aşamasını çevrimiçi (online) olarak gerçekleştirmesini sağlamak ve yazılımlarda bellek kapasitelerinin fazla olması sayesinde birçok işlem elektronik olarak gerçekleştirilebilmektedir. Özellikle elektronik veri değişimi gibi teknolojiler sayesinde geleneksel denetim yöntemlerinin izleri kaybolmakta ve kâğıt çıktılarına dayalı bilgi ve belge denetiminde geleneksel denetim izlerini kaybetmektedir (Bierstaker vd., 2001: 159). Bilgi teknolojilerinin bu etkileri olumlu iletişim ağında kendini göstermiştir.

4.7.2.2. İç Denetimde Yaşanılan İletişim Engeli

Katılımcılarla yapılan mülakat/görüşmelerde, katılımcılara denetim birimi ile denetlenen birimler arasında iletişim ve veri akış süreçlerine ilişkin sorulara yönelik katılımcıların pandemi sürecinde uzaktan denetim nedeni ile iletişimde; bilgi akışında eksiklik, yanlış bilgi aktarımı, pandemi nedeniyle değişen koşullar ve ilgili personele ulaşamama, denetim yapılan birimlerin kurum içi yaşadığı iletişimsizlik, yüz yüze iletişimden alınan verim ve etkinin online süreçte olmaması, denetlenen evraklara

ulaşamama gibi sorunlar yaşadıklarını ifade ettiği görülmektedir. Bu deneyimlere ilişkin katılımcı ifadeleri aşağıda yer almaktadır.

Uzaktan denetim sistemini bizim birim uygulamamıştır. Ancak uzaktan denetimin bilgi akışının yetersiz düzeyde olması risk barındıracağını düşünüyorum. E-posta, telefon vb. yöntemler uygulanmak suretiyle bilgi ve belge temini yoluna gidildi. Denetim ve danışmanlık faaliyetlerinde metodolojiye uygun olarak yüz yüze toplantılar yapıldı. Bazı durumlarda toplantı tutanağı içerikleri paylaşılarak telefon ile görüşmek suretiyle bilgi akışı sağlandı. Herhangi önemli bir sorun yaşanmadı. Ancak, pandemiden dolayı esnek çalışma uygulamasına bağlı olarak denetlenen birim personeliyle görüşme sağlanmasında zaman zaman aksamalar oldu. (K2,52)

Uzaktan denetim süreci e-posta, telefon ve benzeri elektronik ortamlardan yararlanmak suretiyle gerçekleşti. Süreçte yeterli bilgiyi elde etme ve detaylandırmada yaşanan zorluklar önemli risklerdir. Bilgi ve belge sağlanacak personele ulaşmada da sorunlar yaşanmıştır. İç denetimin iletişim noktasında olumsuz etkilendiği kanaatindeyim. (K3, 40)

İ  denetim faaliyetleri pandemi döneminde ister istemez uzaktan oldu. Kamuda esnek çalışma yürürlüğe girdi. Bundan dolayı denetlenen kişileri bulamama durumumuz ortaya çıktı. Çünkü dönüşümlü geliyorlardı. Bizde de aynı durum söz konusu oldu. Denetlenen birimlerde bazı sorunlar yaşadık... Cevap vermelerde gecikmeler oldu. Toplantıları yapmakta sıkıntı çektik insanları aradığınız zaman bulamama sıkıntısı çektik. Denetlenen birimle toplantıları yüz yüze yapmakta zorlandığımız için taktik değiştirdik ve görüşmeleri uzaktan yapmaya başladık bu şekilde bir sapma oldu tabi bu anlamda. (K4, 50)

Pandemiyle  nceki dönemlerin farkı şu oluyor. Her şeyden önce insani etkileşim. İnsani etkileşimi kuramıyorsunuz. Kişilerden evrak istiyoruz, evrakı bırakıp gidiyorlar. G r şt ğ n z online görüşmelerde yüz yüze aldığınız verimi alamıyorsunuz. Çünkü birçok şeyi mimiklerden  ıkartıyorsunuz. Kullanılan kelimelerden  ıkartıyorsunuz. İnsanlar çoğu zaman size doğrudan gerçeği olduğu gibi anlatmıyorlar. İ u larının insanların hareketlerinden  ıkartıyorsunuz. Kurdukları kelime seçimlerinden çıkartıyorsunuz veya çalışma ortamlarındaki detaylardan birçok şeye ulaşabiliyorsunuz. Örneğin orada iyi bir iç kontrol sistemi işliyor mu işlemiyor mu bunları bizzat yerinde görmeniz gerekiyor. (K5,45)

Birimler arasında iletişim eksikliği oldu bu da o dönem gelen esnek çalışmadan kaynaklanan kişilere ulaşamama sorunlarından meydana geldi. Pandeminin kişilere ulaşamamamızda büyük etkisi oldu. Birimlerimizin esnek çalışması bunda çok etkili oldu.

Kişilere ulaşmakta istediğimiz belgelere ulaşmakta sıkıntılar çektik. Bu da sürede uzamalara neden oldu tabi ki... Denetim yapmakta oldukça zorlandık, birimlere ulaşmakta daha doğrusu birimlerde çalışan kişilere ulaşmakta zorlandık. Çünkü çoğu zaman karşınızda bir muhatap bulamıyorsunuz ve bu durum denetimde oldukça aksamalara neden oldu. (K6,38)

Uzaktan yapılan denetimlerde denetlenen personelin hareket ve davranışlarını tam olarak göremiyorsunuz ve onların konuşmalarını ve davranışlarını gözlemleyemiyorsunuz. Yine denetlenen birimlerdeki diğer personellerin bizimle iletişim kurmaları da kısıtlanmış oluyor. (K11,47)

Sağlıklı bir iç denetim faaliyetinin yürütülebilmesi paydaşlarla iletişimin sağlıklı sürdürülebilir olmasına bağlıdır. Bir kurum içinde görev yapan iç denetçiler hem iç hem dış paydaşlarla iletişim halindedir. Kurum yönetimi, çalışanlar ve denetlenen kişiler kurum içi iletişimin sağlandığı ortamı oluşturmaktadır (Karabacak, 2020: 295). Kurum yönetiminin beklentileri ile iç denetimin beklentilerinin uyumlaştırılması, iç denetim faaliyetlerinden sağlanacak faydayı artırmaktadır. Katılımcıların ifadelerinden anlaşılabileceği üzere iç denetim faaliyetlerinde denetçiler ile denetlenenler arasında pandemi sürecinin yarattığı iletişim engellerinin olduğu ve buna bağlı olarak iletişim sorunlarının yaşandığı görülmektedir. Denetçinin yerinde denetim yapamaması, denetlenenleri çalışma ortamında değerlendiremiyor oluşu ve çoğu zaman online olarak denetim yapılması ya da evrak üzerinde denetim yapılması iletişim eksikliğine neden olmuş ve etkin bir denetim gerçekleştirilememiştir. Ayrıca denetim için gerekli olan bilgi ve belgeyi sağlayacak olan personel ile sağlıklı bir iletişimin olmaması ya da çalışma koşullarının değişmesi nedeni ile iletişime geçilememesi gibi durumlar denetim sürecinin aksamasını beraberinde getirmiştir. İletişimden kaynaklı aksaklıkların giderilmesi için denetim faaliyetlerini planlamadan önce iç denetçiler ile kurum yönetimi arasında etkin iletişim ile görüşmelerin yürütülmesi gerekmektedir (Smith, 2005). Yönetim ve iç denetçiler hedefleri ve denetim bulgularını daha iyi anlamak ve yorumlamak için karşılıklı olarak iletişim kanallarını açık tutmalıdırlar (Plumy ve Dudley, 2001). Bu doğrultuda pandemi döneminde yaşanan iletişim sorunlarının denetim sürecinin ya da denetime ilişkin raporlama işlemlerinin etkin şekilde gerçekleşmesini engellediği söylenebilir.

4.7.3. İç Denetimlerde Süreç Yönetimi

Yapılan mülakat/görüşmelerde, katılımcılara pandemi döneminde denetim sürecinin nasıl işlediği ve ne gibi problemlerle karşılaştıklarına ilişkin sorular

yöneltirilmiştir. Katılımcı ifadeleri analiz edildiğinde iç denetimde süreç yönetimine ilişkin “iş planlamasının aksaması” ve “zaman ve mali tasarruf” olmak üzere iki alt tema ortaya çıkmıştır. Katılımcıların ilgili alt temalara ilişkin ifadeleri alt tema başlıkları altında yer almaktadır.

4.7.3.1. Süreç Yönetiminde İş Planlamalarının Aksaması

Pandemi döneminde iç denetim sürecinde mevcut iç denetim iş planlamasının dışına çıkılması nedeniyle iç denetim sürecinde aksamalar yaşanmıştır. Katılımcıların ifadeleri iç denetimde iş planlama sürecinin, personelin bulaş nedeniyle hastalanması, personelin dönüşümlü çalışması, personelin mesai kavramına riayet etmemesi nedeniyle iş disiplinini kaybetmesi, denetlenen birimlerin karantinaya alınması, evden çalışma sisteminden kaynaklı denetim için gerekli evrak ve belgelerin kurumda olması nedeniyle iş planlaması ve zaman yönetiminde aksaklık yaşanmıştır.

İç denetim programında revizyonlara gidildi. Denetlenen birimde yoğun saha çalışması gerektiren denetim alanlarına fiziken gitmenin bulaş riski nedeniyle riskli olduğu değerlendirildiğinden çok zorunlu kalınmadıkça gidilmedi. Dolayısıyla denetim programında süre olarak revizyon yapma gereği doğdu. Bazı denetimlerin süresi uzatıldı bazılarında ise saha çalışmaları daha kısa tutularak denetim en kısa sürede bitirilmeye çalışıldı. Fiziki doküman incelenmesi ve ilgili personel ile fiziken birlikte çalışmayı gerektiren durumlarda bulaş riski ve/veya gerek iç denetçiye gerekse denetlenen birim personeline hastalık yaşanması nedeniyle gecikmelerin olduğunu söyleyebiliriz. (K1,47)

...Gidilmedi fakat programlarda sarkma meydana geldi. Zaten biz bunları öngörmüştük bu durumu telafi edebilecek boş zaman aralıkları belirlemiştik. O sayede programın yıllık bazda sarkmasını engellemiş olduk fakat aylık bazda sarkmalar meydana geldi diyebilirim. Bunun en baştaki sebeplerine bakarsak denetlenen birimlerin dönüşümlü çalışması oldu. Bir de pandeminin ne zaman geçeceği net belli değildi. Bundan dolayı bazı sorunlar oldu bazı diğer üniversitelerdeki bazı arkadaşlarımızın bu yüzden programlarını dondurduğunu duydum. Dediğim gibi bizde sadece sarkma meydana geldi. Zaman sarkması oldu yani tam takvimi tutturamadık. Onun dışında bir sorunla karşılaşmadık dediğim gibi denetlenen birimlerle dönüşümlü çalışmadan dolayı iletişim eksikliği oldu. (K4, 50)

Bulguların paylaşılması bulguların oluşması için veri toplamanız gerekiyor. Bilgi toplamanız gerekiyor, bu belgeleri görüşmelerle desteklemeniz gerekiyor. Görüşmeler çoğu zaman istediğimiz düzeyde verimli geçmedi. İnsanlarla bir tarihte anlaşmakta sorunlar oldu. Herkesin kendi yapması gereken şeyler var online toplantı yapalım desen

zaten çoğu kişi bunu yapmıyor. Yüz yüze toplantı yapıyorsunuz. Toplantı yaptığınız kişi hastalanıyor. Hatta yüz yüze toplantı yaptığımız kişi rahmetli oldu. Süre değişikliği oldu bunun nedeni her şeyden önce insanlara ulaşamıyorsunuz. Başlangıç görüşmesini zor yapıyorsunuz. Bulguları zor paylaşıyorsunuz. Kapanış toplantılarını zaten yapma imkânımız olmuyor. Bir de insanlarda zaten kısıtlı evden çalışma var mesai saatleri kısıtlı ve bunu istismar eden kişiler de oldu. İstismar etmeyip dürüst bir şekilde durumu açıklayan da oldu, elinden geldiğince denetime yardımcı olan da oldu. Çoğu zaman zaten personele ulaşamıyordunuz evden çalışma denetim açısından çok da iyi olmadı. (K5, 45)

Bizim kurumda hasta olan kişiler de fazla oldu ve bu nedenle kişiye ulaşamadık çünkü o birimde çalışan kişi hasta ve ne zaman iyileşecek ve işe gelecek bilmiyorsunuz. İyileşebilecek mi onu da bilmiyorsunuz. Özellikle ilk yılda zaten karantina süreci uzundu, birimde bir kişi hasta oluyor ve o binada çalışan kişilerin çoğu karantinaya alınıyordu. Biz o dönemde zaten o birimi denetleyemiyorduk denetlemeye başlasak bile yarıda kesmek durumunda kalıyorduk. Çünkü belgeye de ulaşmanız mümkün değil bu nedenle de denetim yapmanız mümkün değil o birimde işlerin düzelmesini beklemek durumunda kalıyorsunuz... Ve bu durum denetimde oldukça aksamalara neden oldu. (K6, 38)

Denetim faaliyetlerinde öngördüğümüz süreyi genellikle aştık. Gerek yerinde denetim yapamadığımız gerekse de idari ve akademik personele ulaşmada yaşadığımız güçlükler ve pandeminin genel atmosferi denetim sürelerini uzattı. ...İç denetim programlarımızda değişiklikler oldu. Pandemi tüm dünyayı etkilediği ve idari ve akademik personele idari izinler verildiği için yerinde yapılan denetimlerimiz aksamış oldu. (K11, 47)

Kurumların faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olan “iç denetim” süreci için zamanlı bilgilere gereksinim duyulmaktadır (Tuan ve Memiş, 2007: 1). İç denetim, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasını sağlamaktadır (Korkmaz, 2007: 5). Bu nedenle iç denetimde planlama, yürütme, raporlama, izleme ve değerlendirme aşamaları belli bir plan dahilinde yürütülmektedir. Zamansal olarak gelişecek herhangi bir aksama iç denetim aşamalarının sekteye uğramasına neden olabilmekte ve değerlendirme noktasında yanlışlıklara neden olabilmektedir. Bu çalışmada da denetlenen birimlerde pandemi nedeniyle personel çalışma koşullarının değişmesi ve belge ve evraklara erişimin aksaması gibi etkilerle iç denetim süreci aksamıştır. Pandemi döneminde iç denetim programında herhangi bir

değişikliğe gidilmediğini ve herhangi iş planlamasında sorun yaşanmadığını değerlendiren katılımcı ifadesi de mevcuttur.

4.7.3.2. Süreç Yönetiminde Zaman ve Mali Tasarruf

Ayrıca iş planlamasında sorunlar yaşanmasına rağmen pandemi sürecinde teknoloji kullanımının zaman ve mali açıdan iç denetim sürecinde tasarrufu sağladığını ifade eden katılımcılar, zaman ve maliyet açısından tasarruf sağladığını gündeme getirmiştir. Bu doğrultuda denetim için gerekli belge ve evrakların elektronik arşivlenmesi halinde hem iş planlaması hem de zaman ve maliyet açısından kazanıma dikkat çektiği söylenebilir.

İş programında bir değişikliğe gidilmedi ancak belge temininde zaman zaman aksamalar meydana geldi diyebilirim. Herhangi önemli bir sorun yaşanmadı. Ancak pandemiden dolayı esnek çalışma uygulamasına bağlı olarak denetlenen birim personeliyle görüşmede zaman zaman aksamalar meydana geldi diyebilirim. Ancak bu durum denetim sürecini sekteye uğratmadı hatta bazen zamandan tasarruf bile ettik. (K3,40)

Denetim programı üzerinde resmi bir süre değişikliği yapılmadı ancak bazı denetimlerin görev süre planlarında gecikme yönünde sarkmalar oldu. Uzaktan çalışmaya alışkanlığının olmaması, hastalık kapma endişesi ile yüz yüze ve yerinde denetim yapılamaması ya da asgari düzeyde yapılması bunun temel nedeni aslında...Fakat online toplantılar, anlık haberleşme uygulamaları, e-mail, telefon gibi iletişim kanalları yoğun olarak kullanıldı. Bu kanalların etkin kullanılmasıyla düşünülenin aksine süreç iş akışları hızlandı. (K10,52)

Üniversitelerde iç denetim faaliyeti ile üniversitelerin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak yürütülmesi beklenmektedir (4917 sayılı İç denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006). İç denetim sayesinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, bilgilerin güvenilirliği, bütünlüğü ve zamanında elde edilebilirliği amaçlanmaktadır (Kaya, 2012: 39). Pandemi döneminde bazı üniversitelerde iç denetim iptal edilmiş ya da belli dönemler iptal edilip devam edilmiş; bazı üniversitelerde aynı şekilde devam etmiş, bazı üniversitelerde ise uzaktan denetim ile süreç yönetilmiştir. Uzaktan denetimde bilgi ve belge paylaşımı teknolojik araçlar vasıtası ile gerçekleşmiştir. Bu durum bazı kurumlarda belge israfını önlemesi yönüyle, yerinde denetim olmadığı için ulaşım maliyetlerinin azalması gibi nedenlerden dolayı mali tasarruf sağlamıştır. Aynı zamanda bilgi belge incelemede teknolojik araçlardan yararlanıldığı için zaman tasarrufu gerçekleşmiştir.

4.7.4. İç Denetimde Teknoloji

Katılımcı ifadelerinin analizi sonucunda iç denetimde teknoloji kullanımı ana teması, teknoloji okur yazarlığı yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar, erişilebilirlik ve inovatif teknolojik araçların kullanımı alt temalarını ortaya çıkarmıştır. Bu bölümde ilgili ana tema ve alt temalara ilişkin katılımcı ifadeleri yer almaktadır.

4.7.4.1. Teknoloji Okur Yazarlığı Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcı ifadeleri değerlendirildiğinde, katılımcıların genel olarak pandemi sürecinde teknoloji okur yazarlığı ve bilgi teknolojileri konusunda zorunlu ve hızlı bir sürece dahil olmaları ve bu konuda hem yetkinliklerinin olmaması hem de adaptasyon konusunda sorunlar yaşamaları iş denetimin işleyişinde sorunlara neden olduğunu göstermiştir.

Denetçi olarak biz belli bir yaşın üstündeyiz. Tabi ki bu durum bizim teknolojiye adaptasyonda birtakım sorunlar yaşamış olmamıza neden oldu diye düşünüyorum. Bundan sonraki kuşak daha çok bilişim kuşağı olacağı için onlar daha kolay motive olacaklardır. Ancak bizim kuşağımızda şöyle bir şey var. Denetmenlikten kalma bir şey yüz yüze olmak, aynı mekânda, ortamda bulunmak bizim için daha iyi. Bizi daha iyi motive eden bir durum. Bu şekilde denetimin düzenini daha iyi sağlıyoruz. Bu nedenle bazı aksaklıklar oldu tabi ki. (K4,50)

... Çalışma şartlarında ben kendi adıma çok büyük bir avantaj görmedim ama en fazla dikkatimi çeken şey varsa o da insanlar bilgi teknolojilerini kullanamıyorken biraz daha aşına oldu. (K5,45)

Teknolojinin özellikle 21.yüzyılda inanılmaz bir ivmeyle hızlanması ile insanların bu hıza uyum sağlayabilmesinin ön koşulu, teknoloji kullanma becerisi olmuştur. Teknoloji okur-yazarlığı, teknolojiyi anlama, kullanma, yönetme ve değerlendirme yeteneği olarak tanımlanmaktadır. Özellikle bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, iç denetçilerin iç kontrolün etkililiğini değerlendirme konusundaki bilgi ve becerilerini geliştirmesini gerektirmektedir (Spira ve Page, 2003: 657). Bu gerekliliğin nedeni pandemi döneminde daha çok anlaşılmıştır. Çünkü pandemi döneminde hiç olmadığı kadar iç denetimde teknolojiden yararlanıldığı söylenebilir.

4.7.4.2. İç Denetiminde Doküman Erişilebilirliği/Güvenliği

Katılımcıların iç denetiminde erişilebilirlik konusunda iki farklı bakış açısı ile deneyimlerini aktardığı görülmüştür. İlki pandemi sürecinde personel ve evrak, belgelere erişimin olumsuz etkilendiği hususu olup ikincisi ise iş denetimde bilgi ve belgelerin

gizliliği noktasında bu ilkenin dijital ortamda ihlal edilebileceğine ilişkin görüştür. Bu anlamda iç denetim sürecinde bir yandan dijitalleşme işlevsellik kazandırırken, öte yandan iç denetim süreci materyallerine ve paydaşlara erişim noktasında, gizlilik ihlali kaygısı ile bilgi ve evrak güvenliği konusunda tutarsızlık yaşanmasına neden olmuştur.

Pandemi döneminde iç denetime devam ettim. Ara vermedim. Toplantılar Zoom üzerinden yapıldı. Bu dönemde denetim birimi ile denetlenen birim/birimler arasında iletişim iç denetim metodolojisine uygun olarak yürütüldü. E-posta, telefon vb. yöntemler uygulanmak suretiyle bilgi ve belge temini yoluna gidildi. Pandemi ile yoğunlaşan dijitalleşme denetim sürecini kolaylaştırmakta ve kullanılan otomasyon sistemleri üzerinden bilgiye ulaşmayı sağlamaktadır. Ancak otomasyon sistemleri üzerinden elde edilen bilgi ve belgelerin muhteviyatının doğruluğu veya bunlara bağlı olarak farklı bilgi ve belgeye ulaşmayı zorlaştırdığı düşüncesindeyim. (K3,40)

...Dijitalleşmenin aslında bizim işimiz için olumsuz yanları var. Çünkü bütün verileri dijital ortamda alıyorsunuz ve bunların içinde başkalarının görmemesi gereken bilgiler var. Bildiğiniz gibi bunların başkaları tarafından ele geçirilme ihtimali oluyor. Bu da dijitalleşme avantaj gibi görünüyor. Fakat evrakları alıp kişiyle konuşarak denetim yapmak daha sağlıklı denetim yapmanızı sağlıyor. Dijitalleşme bunu elinizden alıyor. Daha sağlıklı kanaat geliştirebiliyorsunuz. (K6, 38)

Pandemi ile birçok kurumda denetim mekanizmalarının uzaktan yapılması, denetçilerin ve paydaşlarının teknoloji aracı ile çalışmasını gerektirmiştir. Bu durum iç denetçiler için bir yönden kolaylık sağlarken, içinde bulunulan durumun plan dışı ve akut bir süreçte gerçekleşmesi ve hayati bir durum içermesi nedeni ile denetimde olumsuzluklar yaşanmasına neden olmuştur. Elde edilen denetim verilerinin aynı anda sanal ortama aktarılması, denetim sürecindeki evrak yazım ve iletim aşamalarının işlevselliğine katkı sağlamıştır. Ancak uzaktan denetimde yerinde denetim olmadığı için sadece yazılı beyanlara dayanarak verilerin derlenmesi de iç denetimin raporlanması ve değerlendirilmesi noktasında eksik bilgilendirmelere neden olabilmektedir.

Siber ortamda bulunan kurum bilgilerinin, gizlilik, bütünlük ve erişilebilirliğinin sağlanması kurumsal gizlilik ve sürdürülebilirlik için önemlidir. Bu nedenle dijital ortamda saklanan iç denetim bilgilerinin virüs, kötü yazılım ve bilgisayar korsanları gibi siber tehditlere karşı korunması önem arz etmektedir. Bu siber tehditlerinin önüne geçebilmek için de siber güvenliğin sağlanması gerekmektedir (Güngör, 2021: 130). Çalışma bulguları da iç denetim sürecinde bilgilerin güvenliği noktasında siber güvenlik çalışmalarının yapılması gerekliliğini göstermektedir.

4.7.4.3. İç Denetimde Teknolojik Araçların Kullanımı

Katılımcıların pandemi sürecinde iç denetimde teknolojik araç kullanıma ilişkin değerlendirmelerinde, pandemi ile verilerin dijital ortamda yer almasının öncelikle işlevsellik ve zaman tasarrufu kazandırdığı, evrak ve belge bürokrasisinin iş yükünü en aza indirdiği, personelin program ve bilgi teknolojileri yetkinliklerini artırdığına ilişkin söylemlerini dile getirmiştir. Katılımcılardan bazıları ise teknoloji kullanımını olumsuz yönde bir iletişim engeli yarattığını ifade etmiştir.

...Bilgi teknolojileri ve performans denetimi daha uzmanlık gerektiren bir denetim. Bunu avantaja çeviren şey pandemi olabilir. İnsanlar ister istemez BT denetimiyle daha çok ilgilenmeye başladılar ve son olarak biz fakültelerde bu uzaktan eğitim sürecini denetledik. Yani bu da bizde belki de yeni alanlara açılmayı sağladı. (K4, 50)

İç denetçilerin ve denetlenen birim personelinin dijital iletişim ve uzaktan çalışma modelleri ile daha yakından çalışmaya başlamasını ve bunu bir iş yapış tarzı olarak benimsemelerini sürecin bir kazanımı olarak değerlendirmekteyim... İç denetçilerin çalışmalarına yön veren ve bakış açısı geliştirmelerinde en önemli unsurlardan olan “Kurum ikliminin, çalışma ortamının fiziken gözlemlenememesi” yönünün eksik kalması da dezavantajı oldu. (K1,47)

Evraklardan elde ettiğiniz kanıtlarla orada elde ettiğiniz kanaatlere dayanmak zorunda kalıyorsunuz. Sizi çok değerli yüz yüze görüşmeden insani iletişimden mahrum bırakıyor. Bu nedenle bu durum raporlarımıza da yansımıştır. Çok fazla çalışma kâğıdı hazırlamanız gerekiyor. Dijitalleşme sizi bu süreçlerden kurtarır. Örneğin önce bir çalışma kâğıdı hazırlar, sahadaki görüşmelerde elde ettiğiniz verileri koyarsınız. Bu çalışma kâğıdını daha sonra bulgu formuna dönüştürürsünüz. Bulgu formunu daha sonra paylaşım formuna aktarırsınız, paylaşım formunda yazdıklarınızı daha sonra rapora aktarırsınız. Aslında bunların hepsi aynı şey, bu işin bürokrasisi çok fazla, sürekli aynı şeyi yapıyorsunuz ve uluslararası standartlar nedeniyle bunları yapmak zorundasınız. Bunu yapmadığınız zaman denetim olmuyor. Dijitalleşme sizi bu yükten kurtarıyor. Bir yerden girdiğiniz veri diğer taraftan aynı anda görünüyor. (K5,45)

Evet pandemiyle birlikte dijitalleşme arttı, insanlar bilgisayar ortamında yapacakları faaliyetleri işyeri ortamında bulunmadan yapabileceklerini gördüler. Dijitalleşme pandemi öncesi de vardı ama bu süreçle birlikte bir ivme kazandı. Bizim denetim işlerini de kolaylaştırdı diyebiliriz. İşlemlerin kayıt altına alınabilirliği arttıkça yapılan faaliyetleri tespit etmek daha kolaylaştı. Denetimde zaman avantajı sağlayabilir. Bir taraftan da her birimin kullandığı bilgisayar programları hakkında bilgi sahibi

olmayı, programı kullanma yetkinliğini de gerektiriyor. Geliştirilen programlar oldukça ayrıntılı süreçler içerebiliyor. (K11,47)

İç denetimde teknoloji kullanımı ana teması altında teknoloji okur yazarlığı yetersizliğinden kaynaklı sorunlar, erişilebilirlik, inovatif araçların kullanımı alt temaları değerlendirildiğinde pandemi sürecinin etkileri ve çıktıları ortaya konulmuştur. Teknolojinin hızlı gelişimi hem kurumları hem de kurumların iç denetim fonksiyonlarını tespit etme ve harekete geçme algısında ve tutumunda değişime yol açmaktadır. Kurumlar gelişen teknoloji ile açılan yeni dünyaya ayak uydurma ve rekabet edebilmek için teknolojilere yatırım yapmaktadır. Bu durum iç denetim birimini de elbette etkilemektedir. Bilgi teknolojilerinin (BT) çalışma hayatının her alanında önemli bir yer edindiği günümüzde, iç denetim uygulamalarında da kullanılmaması elbette ki kaçınılmazdır. İDKK, iç denetimde BT faaliyetlerinin uygulanması için Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) uygulamasını hayata geçirmiştir. Bu uygulama 5018 sayılı Kanun kapsamında kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi süreçlerinin otomasyon yolu ile yürütülmesini sağlamaktadır. 2020 yılı İDKK'nin yayınladığı faaliyet raporuna göre üniversitelerde iç denetimde “İçDen” kullanım oranının %55 olduğu belirtilmiştir. Yapılan analizde de benzer biçimde teknoloji kullanımının iç denetim sürecinde önemini vurgulamış, özellikle önemli bir entegrasyon sürecine işaret etmiştir.

İç denetimde faaliyetlerin yürütülmesi ve raporlanmasında sıklıkla kullanılan BT uygulamalarının yanı sıra mobil iletişim ve bulut bilişim gibi güncel teknolojiler de pratikte denetim faaliyetlerinin süreç ve kontrol üzerinde etkili olmaktadır (Beşli, 2020: 377). Bunların ötesinde bilgisayar destekli denetim programının da kullanımı çok etkin olmasa da mevcuttur. Denetimde genellikle klasik bir denetim mekanizması varlığını sürdürmekte olup iç denetçilerin büyük kısmı denetimlerinde bilgisayar destekli denetim programlarını kullanmamaktadır. Ancak günümüz teknolojileri göz önüne alındığında teknolojiye yaşanan gelişim, denetim araçlarında da teknolojiye dayalı uygulamaların olmasını gerektirmektedir (Yalçın, 2020: 65). Bu çalışmada da benzer biçimde teknoloji kullanımına dayalı uygulamalar, iç denetçilerin denetim uygulamalarına pragmatik bir yol açmıştır. Teknoloji temelli uygulamaları gerekli kılmıştır.

4.7.5. İç Denetimde Bürokratik Durum

2020 yılında Türkiye’de pandeminin başlaması ile kamu kurum ve kuruluşlarında çalışma şartlarının oluşturulması kurumun üst yönetiminin inisiyatifine bırakılmıştır. Bu çalışmanın konusu olan üniversitelerde iç denetim faaliyetlerinin durumu ise yine üst

yönetimin kararında gerçekleşmiştir. Kimi üniversitede iç denetim faaliyetlerine ara verilirken, kimi üniversitelerde denetim sadece uzaktan erişim ile sağlanmış, kimisinde ise hem uzaktan erişim hem de tedbirler alınarak yerinde gözlemle birlikte iç denetim mekanizmaları yürütülmüştür.

Katılımcıların pandemi sürecinde iç denetimin bürokrasi süreci değerlendirildiğinde bürokrasi kararlarının denetim sürecine yön verdiği görülmüştür. İç denetimde bürokratik durum ana temasının kurum üst yönetimi ve denetim iptalleri olmak üzere iki alt temada şekillendiği görülmüştür.

4.7.5.1. İç Denetimde Kurum Üst Yönetimi

Pandemi sürecinde iç denetim programı ve işleyişinin değişmediği fakat yine de kurum üst yönetimi onayında sürecin ilerlediği katılımcı ifadelerinden ortaya çıkarılmıştır.

Pandemi boyunca üst yöneticiden uzaktan çalışma için birim olarak taleplerde bulunduk. Ancak yöneticimiz talebimizi olumlu karşılamadı ama mesai saatlerinde esnek çalışmaya karar verildi. Bu durum üst yönetimin iç denetimi tam anlamı ile tanımamasından, farkında olmamasından kaynaklanıyor aslında. Bu durumu biz her üst yönetici değiştiğinde yaşıyoruz aslında. Ama pandemi gibi zor bir dönemde uzaktan yapamamış olmamız beni kaygılandırdı. (K8,43)

...Evrak üzerinde kanaate varmak durumunda kalıyorsunuz risklere ulaşamamakta ayrı bir risk teşkil ediyor. Riskleri bilmiyorsunuz ve bilmeden kanaat oluşturunuz. Sizin kanaatinizin aksi bir durum çıkarsa ne olacak bir denetçi için çok kötü bir olay bu, amiriniz size sen raporunda böyle şeyler yazmışsın diyebilir. (K5,45)

Her organizasyonda olduğu gibi üniversitelerde de iç denetim uygulamalarının başarısı iç denetçilerin yetkinliğine ve üst yönetimin desteğine bağlıdır. Pandemide de bu durumun etkinliğini oldukça hissettik. Çünkü kaos ortamında üst yönetimin aldığı karar doğrultusunda süreci yönettik. (K10,52)

İç Denetçiler, denetlenenler ile iş birliği yapabilmek, çalışmalarını diğer çalışanlar ile koordine edebilmek ve denetimi müdahalesiz gerçekleştirebilmek için üst yönetimin ve yönetim kurulunun desteğine sahip olmalıdır (Eşkazan, 2003). Bir kurum içinde etkili bir iç denetimin yürütülmesi ve yönetilmesi; yöneticinin, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayacak bir yönetim seviyesine bağlı olmasına göre değişmektedir. İç denetim faaliyeti yürütülürken, denetim sürecinde bir kısıtlama ve müdahalenin olmaması, kaynaklara erişimin sağlanmasında yetki verilmesi

gerekmektedir. Bu imkanlar, kurum üst yönetimi tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmış olmalıdır (Uzun, 2009).

Uygulamalara bakıldığı zaman bazı yöneticiler, iç denetimi değişim ve gelişim önündeki bir engel unsuru olarak görmektedir. Bu tarz durumlarda da iç denetiminin etkin bir biçimde çalışması ve beklenen katkıyı sağlamasından bahsedilememektedir (Kükrer ve Kavak, 2020: 79). Bu çalışmada da kurum üst yönetim onayının denetim sürecinde etkili olduğu görülmüştür.

4.7.5.2. İç Denetimde Denetim İptali

Katılımcılar, pandemi sürecinde iç denetimde bürokratik kararların farklı şekillendiğini buna bağlı olarak iç denetim programlarında denetim iptali ve yeniden planlanan bir iş paketi zaman çizelgesi ile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Çoğu zaman bu kararların kurum üst yönetimi yani bürokratik kararlar ile gerçekleştiğini ifade etmiştir.

2020 yılında ilk denetimler yapılmış, ancak ikinci denetimler (Nisan-Haziran) pandemi nedeniyle üst yöneticiden alınan onay ile iptal edilmiştir. Yine rektörün onayı ile aynı yıl denetim programında yer alan üçüncü denetimler (Eylül-Kasım) gerçekleştirilmiştir. (K2,52)

İç denetim programı her yıl Aralık ayında hazırlanıp, üst yönetici olan Rektörün onayı ile Ocak ayında yürürlüğe girer. 2020 yılında ilk denetimler yapılmış, ancak ikinci denetimler (Nisan-Haziran) pandemi nedeniyle üst yöneticiden alınan onay ile iptal edilmiştir. Yine rektörün onayı ile aynı yıl denetim programında yer alan üçüncü denetimler (Eylül-Kasım) gerçekleştirilmiştir. (K2,52)

2020 Yılı denetim programında yer alan denetimlerden, kamuda esnek çalışmaya geçilen döneme rastlayan birer denetim iptal edilmiştir. Esnek çalışma nedeniyle birimlerde çalışan personelle rahat iletişim kurulamayacağı, bilgi ve belgelere erişimin güç olacağı düşüncesiyle denetim iptal edilmiştir. (K9,55)

Pandeminin ilk başladığı 2020 yılı Mart ayından itibaren o yılki denetim programına ara verdik. 2021 ve içerisinde bulunduğumuz 2022 yılında ise denetim programlarını uyguluyoruz. (K11,47)

Hesap verebilirlik ve etkili bir yönetimi sağlamada iç denetimin büyük bir rolü olduğu gibi etkin bir iç denetim sisteminin olmasında üst yönetiminin de önemi büyüktür. İç denetim yapısının kurulmasında ve sürdürülmesinde iç denetçi kadar üst yöneticiye de sorumluluklar yüklenmiştir (4917 sayılı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları

Hakkında Yönetmelik, 2006). Pandemide üniversitelerde iç denetçilerin çalışma şekli üst yönetim tarafından belirlendiği için bazı kurumlarda iç denetimler iptal edilmiştir.

4.7.6. İç Denetimde Psiko-Sosyal Durum

Katılımcıların ifadeleri değerlendirildiğinde pandemi sürecinin psiko-sosyal etkilerini de kaçınılmaz bir biçimde yaşadığı görülmüştür. İç denetimde psiko-sosyal durum ana teması altında pandemi ile gelen sağlık kaygısı ve iş motivasyonsuzluğu şeklinde iki alt tema ortaya çıkmıştır.

4.7.6.1. Pandemi ile Gelen: Sağlık Kaygısı

Katılımcıların pandeminin sağlık üzerinde yarattığı olumsuz ve yıkıcı etkiler nedeniyle kaygı yaşadıkları, özellikle bulaş riskinin yüksek olması, kurumlarda ve iş ortamlarında yaşadıkları kayıplar, ailelerine hastalığı bulaştırma riski yaşamaları, kendilerinin hastalanma nedeniyle psiko-sosyal yönden süreçten etkilendikleri görülmüştür. Kaygının yarattığı baskı iş yönetimlerinde ve kendi psikolojileri üzerinde, sosyalleşmelerinde önemli sorunları beraberinde getirmiştir.

...hem de denetimler sırasında “korona mı oldum?” sorularını o kadar çok sordum ki.... Bu da bende sürekli bir kaygı oluşturdu. Korona olduysam diye eşime ve çocuğuma bulaştırmamak için kendimi karantinaya aldım. Bu durum da beni psikolojik olarak gerçekten olumsuz etkiledi. (K8,43)

Yüz yüze toplantı yapıyorsunuz toplantı yaptığınız kişi hastalanıyor hatta yüz yüze toplantı yaptığımız kişi rahmetli oldu. Bunun bir de psikolojik boyutu var. İnsan bir taraftan da çekiniyor acaba o kişiye benden bir hastalık mı bulaştı karşı tarafa zarar vermiş olabilirim duygusu var. (K5,45)

Yanıma gelen arkadaşların arkadaşlardan bazılarının karantinada kalması bazılarının da vefat etmesi kaygı yaratıyor. Bir insanla oturuyorsunuz çay kahve içiyorsunuz ve sizinle görüştükten sonra o insanın hastalandığını ve öldüğünü görüyorsunuz. Korkuya kapılıyorsunuz. Acaba benden mi geçti? Ölümüne ben mi sebep oldum? Buna benzer stresler yaşıyorsunuz. (K4,50)

... hastalık kapma endişesi ile yerinde denetim yapılamaması ya da asgari düzeyde yapılması bunun temel nedenidir. Hastalık kapma endişesi denetimlerde karşılıklıydı. Yerinde denetim yaparken çift maske taksak bile evrak-belge verirken bile bir endişe halindeydik. Yaşadığım endişe beni psikolojik olarak oldukça etkiledi. ... Olumsuz olarak etkiledi. Mesela yerinde denetim olacağı zaman kaygı düzeyim artıyordu. Çünkü sürekli

korona olan ya da karantinaya girenleri duyuyorduk çalışma arkadaşlarımızdan. (K10,52)

Kaygı, insanı olumsuz olarak etkileyen ancak insanların hayatlarında yaşamaları çok muhtemel duygulardan biridir. Kaygı, kişiye dönük tehlike ve risklere karşı onu harekete geçirmeye hazırlayan biyolojik uyarı olarak tanımlanmaktadır (Tükel ve Alkın, 2006).

Pandeminin tüm dünyayı etkisi altına alması, koronavirüs salgınının kesin tedavisine yönelik belirsizlik, vaka ve ölüm oranlarının anlık yükselmesi, basında çıkan salgın haberlerinin sürekli gündem olması, aşının henüz bulunamamış olması, insanların yakınlarını kaybetmeleri gibi nedenler insanların kaygı duymalarına neden olmuştur. Bazı bireylerde ise bu durum kaygı düzeyini aşarak korkuya dönüşebilmektedir. İnsanlar kendisinin ya da yakınlarının sağlıkları konusunda endişelenmiş, sağlık kurumlarına ulaşamam korkusu, her an enfekte olma korkusu (Biçer vd., 2020: 217), virüsü bir başkasına bulaştırma korkusu gibi korkular (Gencer, 2020) durumu tetiklemiştir. Bu çalışmada da pandeminin etkilerine bağlı denetçilerin kaygı yaşadığı bu durumun ise denetim sürecini etkilediği görülmüştür.

4.7.6.2. Pandemi ile Gelen: İş Motivasyonsuzluğu

Katılımcıların psiko-sosyal durumlarının olumsuz etkilenmesi sonucunda katılımcıların iş yönetimi, iş yaşamları buna bağlı olarak iş ve yaşam doyumlarının da etkilendiği görülmüştür. Özellikle iç denetim sürecine pandeminin getirdiği olumsuzlukların üzerinde psiko-sosyal etkilenme durumları baskın bir biçimde etkisini göstermiştir. Bu durum katılımcıların genel olarak odağını değiştirmiş ve iş motivasyonlarını olumsuz etkilemiştir.

Bizde uzaktan denetim yapılmadı. Dediğim gibi aslında talep ettik ancak esnek çalışma saati uygulandı fakat denetimler tamamen uzaktan olarak yürütülmedi. Her ne kadar yüz yüze görüşmelerden kaçınmaya çalışsak da önlemlerimizi alarak yüz yüze denetimler yaptık.... Elbette bu durum biz de bir kaygı yarattı. Hem işe motivasyonumu veremiyordum (K8,43)

İş motivasyonu kurumun sahip olduğu özellikler, çalışanın konumu, işveren politikası, çalışma şartları, fizyolojik ve psikolojik özellikler vb. unsurlara göre yön alabilmektedir. Yapılan araştırmalar çalışanların iş yerinde psikolojik olarak rahat ve güvende hissettiklerinde iş motivasyonlarının artacağı yönündedir (Kantar, 2010: 134). Covid-19 salgınında insanların hem ev hem sosyal ve çalışma hayatında yaşadığı olaylar kaygılanmalarına neden olmuştur. Çalışma hayatında yaşanan kaygının bireyin iş

motivasyonunu da etkileyeceği düşünölmektedir. (Akarçeşme, 2004; Ciucurel, 2012; Cerit vd., 2013). Bu bağlamda pandemi döneminde bulaş kaygısı insanların sağlıkları konusunda endişelenmelerine ve iş yaparken motivasyon düşöklüğüne neden olduğu söylenebilir.



5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada pandemi sürecinin üniversitelerde iç denetim faaliyetlerine etkisi araştırılmıştır. Araştırma amacı doğrultusunda pandeminin getirdiği yeni çalışma şekilleri, tek bir üniversite örneğini ile bir çıkarım yapmanın sağlıklı olmayacağını ve bu nedenle birden fazla üniversite ile araştırmanın gerçekleştirilmesi gerekliliğini doğurmuştur. Bunun nedenlerinden biri her üniversitede çalışma şekillerinin farklı olması ve iç denetim faaliyetlerinin pandemide değişkenlik göstermesidir. Bazı üniversitelerde iç denetim faaliyetleri iptal edilmiş, bazı üniversitelerde tamamen uzaktan denetim yapılmış, bazı üniversitelerde ise hem uzaktan hem yüz yüze denetimler gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada da bahsi geçen üç farklı çalışma biçiminde çalışan iç denetçiler ile görüşmeler yapılmıştır. Araştırma kapsamında 11 farklı üniversiteden iç denetçi ile görüşülmüş olup, görüşmeler sanal ortamda ya da yerinde yüz yüze olarak gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada iç denetim faaliyetlerinin pandemiden nasıl ve hangi unsurlarda etkilendiği ayrıntılı olarak araştırıldığı için nitel araştırma yöntemi tercih edilmiş olup derinlemesine mülakatlar sonucunda elde edilen görüşme verileri deşifre edilerek analiz edilmiş ve etki eden unsurlar ana tema ve alt temalarla ortaya çıkmıştır.

Yapılan analizler sonucunda beş ana temada 11 alt tema belirlenmiştir. Ana temalar ve ana temalara ait alt temalar şu şekildedir:

İç denetimde iletişim (İç denetimde olumlu iletişim ağı ve İç denetimde yaşanan iletişim engeli); ***İç denetimde süreç yönetimi*** (Süreç Yönetiminde İş Planlamasının Aksaması ve Süreç Yönetiminde Zaman ve Mali Tasarruf); ***İç denetimde teknoloji kullanımı*** (Teknoloji Okur yazarlığı yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar, İş Denetiminde Erişilebilirlik, İç denetimde inovatif teknolojik araçların kullanımı); ***İç denetimde bürokratik durum*** (İç denetimde Kurum Üst Yönetimi, İç Denetimde Denetim İptali); ***İç denetimde psiko-sosyal durum*** (Pandemi ile birlikte gelen: Sağlık Kaygısı, Pandemi ile gelen İş motivasyonsuzluğu).

İç denetimde iletişim ana temasında, katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda yapılan analiz sonuçları değerlendirildiğinde; katılımcıların pandemi sürecinde iletişim konusunda “iç denetimde olumlu iletişim ağı” ve “iç denetimde yaşanan iletişim engelleri” olmak üzere iki alt tema altında deneyimlere sahip olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların iç denetimde teknolojik unsurlar kullanarak kolay ve hızlı bir iletişim ağı ile bilgi ve belge temini sağladıklarında “olumlu iletişim ağı” kurulduğu bulunmuştur.

Bierstaker vd. (2001) çalışmasında da iç denetimde bilgi teknolojileri ile gerçekleştirilen denetim aşamalarının bilgi, belge temini gibi aktarımlarda iletişim noktasında kolaylık sağladığını belirtmişlerdir (Bierstaker vd., 2001). İç denetimde olumlu iletişim ağının yanı sıra araştırmada yüz yüze iletişim sağlanmadığı ve yerinde denetim yapılmadığı noktada iç denetimde iletişim engelleri yaşandığı belirlenmiştir. Araştırmanın sonuçları Ağdeniz ve Çetin (2021)'in iç denetimin pandemide uzaktan olarak yürütülmesinin iletişimin önemli bir sorunu olduğunu bulguladığı çalışması ile paraleldir (Ağdeniz ve Çetin, 2021).

İç denetimde süreç yönetimi ana temasında, iç denetimde pandemi döneminde süreç yönetiminde iki özellikte etki görüldüğü belirlenmiştir. Bunlardan biri süreç yönetiminde iş planlamalarının aksamaması, diğeri ise zaman ve mali tasarruf olmak üzere olumlu ve olumsuz etkilerdir. Dönemde iş planlaması noktasında personelin bulaş nedeniyle hastalanması, denetlenen birimlerin karantinaya alınması, çalışma şekillerinin değişimi ile personelin dönüşümlü çalışması, personelin mesai kavramına riayet etmemesi nedeniyle iş disiplinini kaybetmesi, çalışma sisteminden kaynaklı denetim için gerekli evrak ve belgelerin kurumda olması nedeniyle iş planlaması ve zaman yönetiminde aksaklık yaşanmıştır.

Çalışmanın bulguları ile paralel olarak Özkanan (2022)'de kamuda Covid-19 pandemisinin çalışmaya etkisini araştırdığı çalışmasında uzaktan çalışmanın ve çalışma şartlarındaki değişimin işleri aksattığını belirtmiştir (Özkanan, 2022). Picciotti (2020) uzaktan denetim için planlama zaman planlamasının ve dinamiklerin farklılaştırılması gerektiği, aksi taktirde aksamalara neden olabileceği ve risk yönetimlerinin uzaktan denetimler için yeniden planlanması gerektiğini ifade etmiştir (Picciotti, 2020).

Planlamalarının aksamamasının yanı sıra bazı durumlarda zaman ve mali tasarruf da sağladığı belirlenmiştir. Belge ve evrakların elektronik olarak arşivlenmesi iş planlaması ve maliyet yönünden destek sağlamıştır. İç denetimin gerekliliği olan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, bilgilerin bütünlüğü ve kolay erişim noktasında süreçte uzaktan denetim faaliyetlerinin katkısı da olmuştur.

İç denetimde teknoloji kullanımı, pandemi döneminde en fazla etki alanlarından biri olmuştur. Pandemide alınan önlemler doğrultusunda çalışma şekillerindeki değişimler ile teknolojik araçların kullanım sıklığının artması, teknolojinin çalışma biçimlerine işleyişine etki etmiştir. Bununla birlikte teknoloji birtakım kolaylıklar sağlarken bazen de bazı işlerde teknoloji kullanımı dezavantajlı hale gelmiştir. Özellikle pandemi öncesi teknolojik araçlarla, bilgi iletişim teknolojilerinden çok fazla yararlanmayan, teknoloji okur yazarlığı olmayan işgörenler için bir dezavantaj durumu

oluşturmuştur. Koç (2021) yaptığı araştırmada dijitalleşme sürecinde uzaktan denetimi araştırmış ve çalışanların teknolojik araç kullanımı konusunda yeterli deneyime sahip olmadığını belirtmiştir (Koç, 2021). Bu çalışmada da Koç (2021)'un çalışmasına paralel olarak iç denetim bazı iç denetçilerin teknoloji okur yazarlığı eksikliğinden dolayı uzaktan denetimde süreci yönetmekte zorluk çektikleri bulgusuna ulaşılmıştır. Ağdeniz ve Çetin (2020) de kamu sektöründe dijitalleşme çalışmalarının ve dijital olgunluk seviyesinin henüz yeterli düzeyde olmadığını ifade etmişlerdir (Ağdeniz ve Çetin, 2020).

Uzaktan denetimde bilgi teknolojilerinin kullanımı sonucu tüm sürecin elektronik olarak kayıt altında olması siber tehditleri de beraberinde getirmektedir. Gelişen bu gizlilik ihlali kaygısı, bilgi ve evrak güvenliği konusunda bir endişe oluşturmaktadır. İç denetim danışmanlık hizmeti yapan özel bir kuruluş olan EY Danışmanlık Hizmetleri ekibi tarafından yayınlanan 2020 yılı “Covid-19 sonrası kamu iç denetiminde yeni normal” raporuna göre pandemi döneminde kamu kurumlarında iç denetçilerin, siber güvenlik gibi öngörülemeyen zorluklar ile karşı karşıya kaldığı ve uzaktan denetimde siber güvenliğin en büyük zorluklardan biri olduğu belirtilmiştir.

İç denetimde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımının iç denetimin bazı noktalarında işlevsellik ve zaman tasarrufu sağladığı, evrak ve belge yönetim sürecinde iş yükünü azalttığı ve denetçilerin ve paydaşların bilgi teknolojileri konusunda yetkinliklerinin arttığına ilişkin bulgular mevcuttur. Çalışmada katılımcı tarafından sürecin zaruri olarak bilgi teknolojilerinin kullanımına ittiğini ve denetimlerde dijital olarak elde edilen verilerin zaman ve doğruluğu yönünden fayda sağladığı belirtilmiştir. Görmen (2021)'in uzaktan denetimin kriz dönemlerinde proaktif bir yol izleyebileceği sonucu ile Evrim (2021)'in uzaktan ve sürekli denetim bilgi teknolojilerinin kullanımının iç denetim etkinliğini artıracak bulgusu ile desteklenmektedir.

İç denetimde teknolojik araçlar aracılığı ile yapılmasının dezavantajı olarak ise uzaktan denetimde görüşmelerin, uygulamaların e-mail, mesajlaşma, çevrimiçi görüşme yolu ile sağlanmasının ve denetimin sadece belgeler üzerinde kalması olarak gösterilmiştir. Katılımcılar iç denetimde yerinde denetimin önemine vurgu yapmış ve yerinde denetimin gerekliliğinden bahsetmişlerdir. Teknolojik araçlarla denetimde gerekliliğin sağlanamadığını ifade etmişlerdir. Koç (2021) uzaktan denetim modelinin denetim faaliyetinin gereği olarak yerinde denetimin önemine vurgu yapmış ve iç denetimin rutin akışının sağlanmadığı durumlarda yerinde denetim modeline alternatif olarak uzaktan denetim yapılması gerektiğini ve bilgi teknolojilerinin tamamlayıcı olarak kullanılmasını önermiştir (Koç, 2021).

İç denetimde bürokratik durum, pandemi döneminde etki alanlarından biri olmuştur. Bu çalışmanın sonuçları itibari ile üniversitelerde üst yönetimin pandemi sürecinde etkili olduğu görülmüştür. Üniversitelerde iç denetim birimlerini direkt olarak üst yönetime bağlı olması bu etkinin nedenlerinden biridir. İç denetim birimlerinin üst yönetimden uzaktan çalışma talep etmesi ancak kabul edilmemesi, evrak üzerinde denetim yapıldığı için varılacak kanaat sonucu üst yöneticinin tepkisi, sürecin uzaktan ya da yerinde olmasının üst yönetici tarafından belirleniyor olması gibi nedenler üst yöneticinin süreçte etkili olduğunu göstermektedir. Denetim iptali de iç denetimde üst yönetimin açıkça gösteren durumlardan bir tanesidir. İç denetimin iptalinin üst yönetici tarafından verildiğini ifade eden katılımcıların bazıları iç denetimde rahat iletişim kurulamayacağı, bilgi ve belge erişiminin güç olacağı ve kamu güvenliğini tehdit eden bir durum olduğu gerekçesi ile denetimlerin iptal edildiğini ifade etmiştir. Bu durum denetim iptalinin bürokratik unsurlara bağlı olduğunu, üst yönetimin denetimi iptal ederek pandemin iç denetime etkisi noktasında ana taşlardan biri olduğunu göstermektedir. Çalışmanın bulguları ile benzer olarak Kırıl ve Satıcı (2020) iç denetimde üst yönetim desteğinin önemli bir etkiye sahip olduğunu ve bu durumun denetim paydaşları ile olan ilişkileri de etkilediği belirtilmiştir (Kırıl ve Satıcı, 2020):

İç denetimde psiko-sosyal durum da pandemi kaynaklı oluşan etkilerden biridir. İç denetçilerin denetim esnasından yaşadığı sağlık kaygısı ve bu kaygıdan dolayı yaşadıkları motivasyonsuzluk psiko-sosyal durum sonuçlarındandır. Katılımcılar yerinde denetim ya da fiziki olarak yapılan toplantılarda, birimde çalışan arkadaşları ile bulundukları ortamlarda bulaş riskinden dolayı kaygı duyduklarını ifade etmişlerdir. Bir yandan kendi sağlıklarını düşünen katılımcıların bir yandan da ailelerine bulaştırma riski taşımaları kaygılanma durumlarını artırmıştır. Gencer (2020) çalışmasında koronavirüsü bulaştırma riskinden dolayı yaşanan korkunun, kaygı düzeyini artırdığını ifade etmiştir (Gencer, 2020). Aynı zamanda Biçer (2020), çalışanların enfekte olma, sağlık kurumlarına ulaşamama, yakınlarını kaybetme gibi kaygıların pandemi döneminde sıklıkla yaşandığını belirtmiştir (Biçer, 2020). Yaşanan bu korku durumları kaygıya sebep olmuş ve iç denetimde iç denetçilerin iş motivasyonlarının düşüşüne neden olmuştur.

Genel bir sonuç olarak pandemi nedeni ile bilgi işlem teknolojileri yapılan denetimin tam anlamı ile uzaktan denetim mekanizmasını tanımlamadığı ve iç denetimde tam anlamı ile uzaktan denetime geçilebilmesi için uygun teknolojilerin kurulması ve iç denetçilerin teknoloji okuryazarlığı ve kullanım yeterliliğinin sağlanması gerekmektedir.

Bu çalışmanın bulguları sonucunda ortaya çıkan sorunlara ve ileride yapılacak çalışmalara yönelik üniversitelerde iç denetime ilişkin olarak şu öneriler sunulmaktadır:

- Kamu kurumlarında pandemi gibi kriz dönemlerinde iç denetim süreçleri gözden geçirilmeli ve bu dönemlerde dijital dönüşüm planlı olarak yürütülmelidir.
- İç denetim ekiplerinin pandemi gibi kamu güvenliğini tehdit eden süreçlerde çalışma modelleri daha planlı olarak yapılmalıdır.
- Üniversitelerde üst yönetimin iç denetim birimlerine ilişkin farklı uygulamalarını önlemek adına, uzaktan denetime ilişkin yol gösterici prosedürler hazırlanmalı ve yönlendirme yapılmalıdır.
- İç denetçilerin bilgi teknolojileri konusunda yetkinliklerinin artırılmasına yönelik eğitim ve bilinçlendirme programları düzenlenmelidir.
- İç denetçilerin geleneksel denetim modellerine olan yatkınlıkları nedeniyle bilgi ve iletişim teknolojilerine dayalı uzaktan denetim modeline uyum programları düzenlenmelidir.
- Üst yöneticilerin iç denetim farkındalıklarının artması için gerekli seminerlerin düzenlenmesi önerilmektedir.
- Üst yönetimin kriz dönemlerinde iç denetim birimlerden danışmanlık alarak süreci etkin bir şekilde yönetmeleri önerilmektedir.
- İç denetimin dijitalleşmesi, veri analitiği ve siber güvenlik vb. eğitimler düzenlenmeli ve devamlılığı sağlanmalıdır.
- Uzaktan denetimin alt yapısı sağlanırken siber güvenlik de ön planda tutulmalı ve uygun yazılımlar belirlenmelidir.
- Siber güvenlik tehditlerine karşı alınan önlemlerin yanında olası bir tehditte tehditleri önleyebilecek yazılımcılar entegre edilmelidir.
- Pandemi gibi kamu güvenliğini tehdit eden dönemlerde iç denetçilere ve paydaşlarına yönelik olarak psikolojik destek sağlanmalı, sağlıklarını tehdit ettikleri noktada karar alma mekanizması olarak inisiyatif verilmelidir.
- Bilimsel çalışmalarla uzaktan denetim modelleri geliştirilmeli ve pilot olarak uygulanmalıdır. Ancak uzaktan denetim alt yapısı tamamen sağlanmadan geleneksel iç denetimden vazgeçilmemeli, uzaktan denetim tamamlayıcı bir biçimde kullanılmalıdır.
- Yapılacak bilimsel çalışmalarda nitel çalışma sonucunda çıkan tema ve alt temalara uygun, nicel yöntemde kullanılmak üzere ölçeklendirme yapılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu. (1981). TC. Resmi Gazete, 25 Mayıs 2022 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf> adresinden erişildi.
- 4917 sayılı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006). TC. İç İşleri Bakanlığı, 5 Haziran 2022 tarihinde <https://www.icisleri.gov.tr/icdenetim/calisma-usul-ve-esaslari-yonetmeligi> adresinden erişildi.
- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). TC. Resmi Gazete, 28 Mayıs 2022 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> adresinden erişildi.
- Ağdeniz, Ş. ve Çetin, C. (2021). Uzaktan iç denetim ve uzaktan iç denetimin sınırlılıkları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23, 58-80.
- Ahmadı, R. (2020). Koronavirüs pandemisinin (Kovid-19) toplumsal Etkileri. *Bilar: Bilim Armonisi Dergisi*, 3(2), 65-72.
- Akarçesme, C. (2004). *Voleybolda müsabaka öncesi durumluk kaygı ile performans ölçütleri arasındaki ilişki. Yüksek lisans tezi, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi, (157401).*
- Akdur, R. (2004). *Sıtma Temel Bilgiler*. Ankara: Palme Yayınevi.
- Akkuş, M. S. (2020). Koronavirüs ve Covid-19. *Aksaray University Journal of Medical Sciences*, 1(2), 8-12.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-22.
- Altuk, V. E. (2021). Covid-19 Salgınının iç denetim üzerindeki etkileri: Bir çözüm önerisi olarak uzaktan denetim. *Denetışim*, (22), 15-26.
- Altun, C. (1996). *Hicri birinci yüzyılda Mekke şehri. Yüksek lisans tezi, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi, (378890)*
- Artvinli, F. (2019). Salgınların Tarihi: Toplumsal ve Siyasal Açından Kısa Bir Bakış. 01 Aralık 2021 tarihinde https://www.ttb.org.tr/kutuphane/covid19-rapor_6/covid19-rapor_6_Part9.pdf adresinden erişildi.
- Atakan, M. (2021). Siber güvenlik risklerinin ve COVID-19 salgınının uzaktan denetim üzerindeki etkileri. *Denetışim*, (11), 27-39.

- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N.T. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda iç denetim ve merkezi uyumlaştırma fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, (151), 23-42.
- BBC. (2020, 20 Mart). Koronavirüs: Tarihin akışını değiştiren beş salgın. 11 Kasım 2021 tarihinde <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-51970490> adresinden erişildi.
- Beşli, E. (2020). *Bütünleşik Denetim ve Bilgi Teknolojileri Genel Kontrolleri*, Ankara: Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Biçer, İ., Çakmak, C., Demir, H. ve Kurt, M. E. (2020). Koronavirüs anksiyete ölçeği kısa formu: Türkçe geçerlik ve güvenirlik çalışması. *Anadolu Kliniği Tıp Bilimleri Dergisi*, 25(Özel Sayı 1), 216-225.
- Bierstaker, J.L.; Burnaby, P. ve Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: an assessment of the state of the art and implications for the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 159-164.
- Bilge, S. (2014). *Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*. H. Kırıl (Der.). İç Denetim içinde (ss. 21-55). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Budak, A. ve Budak, İ. (2013). *Nitel çalışma tasarımı, nitel araştırma yöntemleri beş yaklaşıma göre nitel araştırma ve araştırma deseni*, (John w. Creswell, Çev.). Siyasal Kitapevi, Ankara. (1975).
- Cahil, E. (2006). Audit committee and internal audit effectiveness in a multinational bank subsidiary: A case study. *Journal of Banking Regulation*, 7(1), 160–179.
- Castells, M. (2016). *İletişim Gücü*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Cerit, E., Gümüşdağ, H., Evli, F., Şahin, S. ve Bastik, C. (2013). Elit kadın basketbol oyuncularının yarışma öncesi kaygı düzeyleri ile performansları arasındaki ilişki. *Sport Sciences*, 8(1), 26-34.
- Ciucurel, M. M (2012). Spor müsabakaları öncesi ve sonrası kaygı, tepki süresi ve performans arasındaki ilişki. *Prosedür-Sosyal ve Davranış Bilimleri*, 33, 885-889.
- Crawford, D. H. (2020). *Ölümcül Yakınlıklar*. İstanbul: Metis Bilim Yayınları.
- Çaliyurt, K. T., ve Crowther, D. (2006). The necessity of fraud education for accounting students: A research study from Turkey. *Social Responsibility Journal*. 2(3): 321-327.
- Derici, O. (2015). *İç Kontrol ve Risk Yönetimi*. Ankara: Bekad Yayınları.

- Diamond, J. (2002). IMF Working Paper. 22 Ocak 2022 tarihinde <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf> adresinden erişildi.
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin bir fonksiyonu olarak denetim ve kamu denetimindeki yeri. *Ombudsman Akademik Dergisi*, (3), 107-141.
- Dols, M. W. (1979). The second plague pandemic and its recurrences in the middle. *Journal of the Social History of the Orient*, (22), 1347- 1894.
- Ekiz, D. (2003). *Eğitimde Araştırma Yöntem ve Metotlarına Giriş*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- Elitaş, C. (2004). Kontrol önlem ve yordamlarının iç denetçi açısından rolü ve önemi. *Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü İç Denetim Dergisi*, (8), 32-42.
- Erdem, A. R. (2006). Dünyadaki yükseköğretimin değişimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (15), 299-314.
- Eşkazan, A. R. (2003). İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler. 22 Şubat 2022 tarihinde <http://www.icdenetimmerkezi.com/Content/wpcontent/makaleler/sayi6mart03icdn tci.pdf> adresinden erişildi.
- Flick, U. (2007). *Designing Qualitative Research. The Sage Qualitative Research Kit*. London: Sage Publications.
- Galloway, D. (2002). *Internal Auditing: A Guide for the New Auditor*. USA: IIA.
- Geist, B. ve Mizrahi, N. (1991). *State Audit and Accountability*. Jerusalem: Slate Audit, Principles and Concepts.
- Gencer, N. (2020). Pandemi sürecinde bireylerin koronavirüs (kovid-19) korkusu: Çorum örneği. *USBAD Uluslararası Sosyal Bilimler Akademik Dergisi*, 2(4), 1153-1173.
- Görmen, M. (2021). Pandemi dönemi kamuda iç denetimin rolü: uzaktan danışmanlık modeli ile iş sürekliliği olgunluğunun irdelenmesi. *Alanya Akademik Bakış*, 5(3), 1195-1211.
- Griffiths, P. (2005). *Risk Based Auditing*. U.S.A: Ashgate Publishing.
- Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güngör, N. (2021). *İç denetimde bilgi teknolojileri ve siber güvenlik: Borsa İstanbul şirketleri üzerine bir inceleme, Doktora tezi, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi*, (668938).
- Güredin, E. (1977). Denetim teorisinde bilgi üretimi olarak denetim sürecinin oluşumu. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Dergisi*, 1(10), 9-22.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınları.

- Gürkan, N. Z. (2005). *İç Denetim*. Ankara, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği.
- Handbook of Government. (1977). *Auditing in Developing Countries*. United Nations, Department of Economic and Social.
- Hays, J.N. (2005). *Epidemics and Pandemics: Their Impacts on Humans*. Oxford: ABC-CLIO
- HMB. (2022) Kamu İdareleri İç Denetçi Kadroları. 6 Mayıs 2022 tarihinde <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> adresinden erişildi.
- HUD. (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği.
- IIA. (2018). Global Perspectives and Insights Agility and Innovation. 28 Ocak 2022 tarihinde <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/GPI-Agility-and-Innovation.pdf> adresinden erişildi.
- IMF. (2020). The IMF and Covid-19. 29 Kasım 2020 tarihinde <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19> adresinden erişildi.
- Irmak, N. (2013). *Türk kamu yönetiminde insan kaynakları yönetimi iç denetim ilişkisi. Yüksek lisans tezi, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi, (325051)*.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). Kamu İç Denetim Rehberi. 10 Ocak 2022 tarihinde https://www.yok.gov.tr/Documents/Kurumsal/ic_denetim/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf adresinden erişildi.
- İDKK. (2008). Kamu İç Denetim Genel Raporu. 27 Mayıs 2022 tarihinde <https://www.hmb.gov.tr/iddkk-faaliyet-raporlari> adresinden erişildi.
- İDKK. (2020). Kamu İç Denetim Genel Raporu. 27 Mayıs 2022 tarihinde <https://www.hmb.gov.tr/iddkk-faaliyet-raporlari> adresinden erişildi.
- İSMMMO. (t.y.). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. 12 Ocak 2022 tarihinde <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> adresinden erişildi.
- Kantar, H. (2010). *İşletmede Motivasyon*. İstanbul: Kum Saati Yayınları.
- Karabacak, H. (2020). *İç Denetimde Çatışma Yönetimi*. Ankara: Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Karasar, N. (2012). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Karataş, Z. (2020). COVID-19 pandemisinin toplumsal etkileri, değişim ve güçlenme. *Türkiye Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 3-15.
- Kardeş Selimoğlu ve Saldı, M. H. (2021). Covid-19 etkisinde sürdürülebilirliğin sağlanması ve iç denetimin değişen rotası. *Denetişim*, (22), 5-14.

- Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Akademik Yayınları.
- Kayım, A. (2006). Kurumsal Risk yönetimi ve iç denetimin kurumsal risk yönetimindeki rolü. *Active*, (12), 1-6.
- Kepekçi, C. (1982). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. 5 Mart 2020 tarihinde <https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4657> adresinden erişildi.
- Khan, M. A. (1990). *Performance Auditing: The Three's Occasional Paper Series 11*. Pakistan: Department of The Auditor-General of Pakistan Gulberg-III. Lahore Second Editon Dec.
- Kılıç, B. (2020). İzolasyon sürecinin çalışma ve iletişim biçimlerinde meydana getirdiği değişimin iletişim fakültelerinde çalışan araştırma görevlileri ekseninde incelenmesi. *Ege Üniversitesi İletişim Fakültesi Medya ve İletişim Araştırmaları Hakemli E-Dergisi*, (7), 87-106.
- Kılıç, O. (2004). *Genel Hatlarıyla Dünyada ve Osmanlı Devleti'nde Salgın Hastalıklar*. Elazığ: Fırat Üniversitesi Basımevi.
- Kıral, H. ve Satıcı, E. (2020), *İç Denetim Birimlerinin Denetim Paydaşlarıyla İlişkilerini Belirleyen Faktörler- Türkiye Kamu Sektörü Örneği*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kıracı, M. (2003). Faaliyet denetimi ile iç kontrol ilişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-78.
- Koç, F. (2021). *Dijitalleşme Sürecinde Uzaktan Denetim*. İstanbul: Efeakademi Yayınları.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Köylü, M. K. (2017). *Postalların Gölgesinde Finansal Denetim*. Ankara: Astana Yayınları.
- Kretchmar, D. (2020). COVID-19 and Internal Audit Preparing for the New Normal in 2020 and Beyond. 24 Ocak 2022 tarihinde <https://www.auditboard.com/blog/covid-19-internal-audit-preparing-new-normal/> adresinden erişildi.
- Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi*. Ankara, Cumhuriyet'in 75. Yıldönümü Dizisi.
- Kükrer, E. ve Kavak S. (2020). *Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğini Olumsuz Etkileyen Faktörler*. Ankara: Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Litzenberg, R. ve Ramirez, C. (2020). Remote Auditing for COVID-19 and Beyond: Short-Term and Long-Term Implications. 24 Ocak 2022 tarihinde <https://www.theiia.org/> adresinden erişildi.

- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A. ve Tsikalakis, K. (2020). Internal audits in the digital era: opportunities risks and challenges. *EuroMed Journal of Business*, 15(2) 205-217.
- Messier, W. F. (1997). *Auditing*. New York: The McGraw-Hill Comp.
- Moeller, R. ve Witt, N. H. (1999). *Brink's Modern Internal Auditing*. NJ, Fifty Edition.
- Nikiforuk, A. (2001). *Mahşerin Dört Atlısı Salgın ve Bulaşıcı Hastalıklar Tarihi*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- NTV. (2020, 12 Mart). İnsanlık tarihini etkileyen 10 pandemi. 30 Kasım 2020 tarihinde <https://www.ntv.com.tr/galeri/dunya/insanlik-tarihini-etkileyen-10-pandemi,IUMSBOR3OUeCevZRR3lJeQ> adresinden erişildi.
- Özatalay, N. ve Özatalay, Ş. (1993). *Bulaşıcı Hastalıklar ve Epidemiyoloji*. Ankara: MEB Yayınları.
- Özbek, C. Y. (2012). *Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme*. Ankara, Pelikan Kitabevi.
- Özkanan, A. (2022). Covid-19 pandemisi ve çalışmaya etkisi: dönüşümlü (uzaktan-evden) çalışmayı sevdik mi?. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 14(1), 353-369.
- Öztürk, C. (2019). Covid-19'un bireyler ve toplum üzerindeki psikolojik etkileri. 15 Ocak 2022 tarihinde https://yuksekitisasuniversitesi.edu.tr/uploads/docs/corona/1588943216_covId-19bireylertoplumpsik-etki.pdf adresinden erişildi.
- Parıldar, H. (2020). Tarihte bulaşıcı hastalık salgınları. *Tepecik Eğitim ve Araştırma Hastanesi Dergisi*, 30, 19-26.
- Patton, M. Q. (2014). *Nitel Araştırma ve Değerlendirme Yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Picciotti, D. (2020). Remote Auditing: An ISO 9001 Auditor's Perspective. 28 Mart 2022 tarihinde <https://www.Theauditoronline.Com/Remote-Auditing-An-İso-9001-Auditors-Perspective/> adresinden erişildi.
- Plant, K. ve Slippers, J. (2013), Improving the business communication skills of postgraduate internal audit students: A South African teaching innovation, *Innovations in Education and Teaching International*, 52(3), 310–321.
- Rezaee, Z., Elam, R. ve Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous auditing: the audit of the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158.
- Samancı, M. (2020). Küresel bir salgın: Covid-19. *Samsun Sağlık Bilimler Dergisi*, 5(1), 6-11.

- Schott, A. (2001). *Gılgamış Destanı*. Ankara: MEB Yayınları.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Nobel Kitabevi.
- Selimoğlu, Ş. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- SPK. (2021). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. 22 Ocak 20 tarihinde <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> adresinden erişildi.
- SESAM, (t.y.). Türkiye'de COVID-19'la Mücadelede Alınan Kamu Maliyesi Tedbirlerinin Değerlendirilmesi. 30 Ocak 2022 tarihinde <https://sesam.sakarya.edu.tr/tr/duyuru/goster/91540/turkiye-de-covid-19-la-mucadelede-alinan-kamu-maliyesi-tedbirlerinin-degerlendirilmesi> adresinden erişildi.
- Sezgin, C. (2002). Dünya ve Türkiye'de yönetim. *İç Denetim Dergisi*, (3), 8.
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(5):513-519. <https://doi.org/10.1108/02686900510598858>
- Spencer Pickett, K. H. (2003). *The Internal Auditing Handbook*. UK: Wiley.
- Spira, L.F. ve Page, M. (2003). Risk Management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16, 640-661. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570310492335>
- Şimşek, E. (2021). COVID-19 döneminde kamu sağlığının korunması için alınan tedbirlerin yaşam hakkı ve eşitsizlikler üzerindeki etkileri. *Ankara Barosu Dergisi*, (2), 240-268.
- T.C. Sağlık Bakanlığı (2020). Pandemi. 10 Şubat 2021 tarihinde <https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66494/pandemi.html#:~:text=Bir%20hastal%C4%B1%C4%9F%C4%B1n%20ve ya%20enfeksiyon%20etkeninin,geni%C5%9F%20bir%20alanda%20yay%C4%B1%C4%B1m%20g%C3%B6stermesi> adresinden erişildi.
- Taylor, S. (2019). *The Psychology of Pandemics*. Newcastle: Cambridge Scholars Publishing.
- Teeter, R. A. ve Vasarhelyi, M. A. (2011). Remote Audit: A Review of Audit- Enhancing Information and Communication Technology Literature. 27 Ocak 2022 tarihinde <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.365.7306&rep=rep1&type=pdf> adresinden erişildi.
- Tezcan, S. G. (2017). *Temel Epidemiyoloji*. Ankara: Hipokrat Kitabevi.
- Toroslu, V. (2016). *Finansal Tablolar Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Tuan, K. ve Memiş, M. Ü. (2007). İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35), 1-14.
- Tufan, M. (2012). *Uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde kamuda iç denetim: Türkiye'deki iç denetim sisteminin değerlendirilmesi üzerine bir araştırma*. Yüksek lisans tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Tükel, R. ve Alkın, T. (2006). *Anksiyete Bozuklukları*. Ankara: Türkiye Psikiyatri Derneği Yayınları.
- Usul, H. (2015). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetim*, 3, 59-65.
- Üstün, T. (2019). Denetçilerin iletişim biçimleri ve iç denetçiler üzerine nitel bir araştırma. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 46-57.
- Vasarhelyi, M., Teeter, R. ve Krahel, J.P. (2010). Audit education and the real-time economy. *Issues in Accounting Education*, 25(3), 405-423.
- WHO. (2020). Coronavirus Disease Pandemic. 20 Şubat 2022 tarihinde <https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019> adresinden erişildi.
- William Thomas, C. ve Emersan O. (1986). *Auditing: Theory and Practice*, Kent Publishing Company.
- Yalçın, (2020). *Değişen Dünyada Dönüşen İç Denetim*, Ankara: Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Yeşilçelebi, G. (2022). Covid-19 sürecinde iç denetimin yeniden yapılandırılmasına ilişkin tespit ve öneriler. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 18(206), 357-390.
- Yılcı, M. (2003). *İç Denetim*. Eskişehir: T.C. Osmangazi Üniversitesi Yayınları.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2018). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız, B. ve Ağdeniz, Ş. (2019). Denetim 4.0'ın teknolojik altyapısı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 58, 83-102.
- Yılmaz, H. H. ve Kesik, A. (2010). Yükseköğretimde yönetsel yapı ve mali konular: Türkiye'de yüksek öğretimde yönetsel etkinliği artırmaya yönelik bir model önerisi. *Maliye Dergisi*, 158, 124-163.
- YÖK. (2022). Üniversiteler. 25 Mayıs 2022 tarihinde <https://www.yok.gov.tr/universiteler/universitelerimiz> adresinden erişildi.

EKLER

Ek 1. Tezde Kullanılan Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu

GÖRÜŞME FORMU

Sayın Katılımcı,

COVID-19 pandemi sürecinin iç denetim uygulamalarına etkisini belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmaya katılımcı olmayı kabul ettiğiniz için çok teşekkür ederiz. Çalışma sırasında ve sonrasında isminiz ve verdiğiniz yanıtlar kesinlikle gizli tutulacaktır. Size dair bilgiler herhangi bir başka yerde paylaşılmayacaktır.

Araştırmayla ilgili herhangi bir konuda iletişim kurmak isterseniz, bize e-posta ve/veya telefon ile istediğiniz zaman ulaşabilirsiniz. Değerli vaktinizi ayırdığınız için çok teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Tez Öğrencisi: Sadık TÜRKOĞLU (....@....edu.tr)

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Gül YEŞİLÇELEBİ (.....@.....com)

Kendiniz ve iş tecrübeniz hakkında kısaca bilgi verir misiniz?

Pandemi döneminde iç denetime devam mı ettiniz, yoksa ara verdiğiniz oldu mu? Bu süreçte üniversitelerde iç denetim faaliyetlerini ne şekilde gerçekleştirdiniz?

Pandemi döneminde iç denetim programında herhangi bir değişikliğe gidildi mi? Eğer cevabınız evetse, değişiklik yapılmasının nedenlerini nasıl tanımlarsınız?

Pandemi döneminde iç denetçi sayısında herhangi bir değişiklik yaşandı mı?

Denetim faaliyetlerinde herhangi bir süre değişikliği söz konusu oldu mu? Olduysa başlıca nedenlerini nasıl tanımlarsınız?

Bu dönemde denetim birimi ve denetlenen birim arasında iletişim ve veri akışında süreç nasıl işledi? Varsa sorunları nasıl tanımlarsınız?

Uzaktan denetim süreci nasıl işledi? Süreçteki avantaj, dezavantaj ve riskleri nasıl tanımlarsınız?

Pandemi öncesi ve sonrası denetim sürecinde karşılaşılan avantaj, dezavantaj ve riskleri nasıl değerlendiriyorsunuz?

Pandemi ile birlikte yoğunlaşan dijitalleşmenin denetim sürecine etkisini nasıl tanımlarsınız?

İç denetimin gelecekte evrileceği yön hakkında görüş ve düşünceleriniz nelerdir?

Üniversitelerdeki iç denetim uygulamaları hakkında belirtmek istediğiniz diğer görüş ve düşünceleriniz varsa belirtiniz.

Ek 2. İngilizce, Almanca ve Fransızca Karşılıklar

Gümüşhane Üniversitesi	İngilizce	Gümüşhane University
	Almanca	Gümüşhane Universität
	Fransızca	Université de Gümüşhane
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü	İngilizce	Graduate Education Institute
	Almanca	Institut für Hochschulbildung
	Fransızca	Institut des Sciences
Yüksek Lisans Tezi	İngilizce	Master's Thesis
	Almanca	Magisterarbeit
	Fransızca	Thèse de Maîtrise

ETİK KURUL KARARI

T.C. GÜMÜŞHANE
ÜNİVERSİTESİ
Rektörlüğü



GÜMÜŞHANE
UNIVERSITY
Rector's Office

GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU

(Proje Onay Formu)

TARİH	:	
YER	:	
ÜYELER	:	

BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU PROJE ONAY FORMU

Projenin Adı:	COVID-19 Pandemi Sürecinin İç Denetim Uygulamalarına Etkileri: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma
Projenin Niteliği:	Yüksek lisans tez çalışması kapsamında, üniversitelerde pandemi sürecinin iç denetim uygulamalarını ne yönde etkilediği sorusundan yola çıkılarak nitel bir çalışma yapılması planlanmaktadır. Şüphesiz ki COVID-19 pandemisinin iç kontrol ve iç denetim fonksiyonu üzerindeki çeşitli etkileri mevcuttur. Bu süreç, üniversiteler için çok önemli riskler doğurabilir. Böyle bir sürecin daha önce yaşanmamış olması iç kontrol noktalarının günlük yaşanan tecrübeler ve vakalar ışığında çevik bir şekilde güncellenmesini gerektirmektedir. COVID-19 etkisini sürdürdükçe, iç denetim ekipleri ortaya çıkan riskler ve iş sürekliliğine ilişkin konularda yönetime önemli değerlendirme ve önerilerde bulunmaları gerektiği; kriz dönemlerinde iç kontrol ve iç denetim birimlerinin süreçlere ne kadar hâkim olduğunu ve risk

	tanımlanan iç denetimin, COVID-19 sürecinde Türkiye'deki bilimin öncüsü olan üniversitelerdeki değişim ve gelişim süreci belirlenmeye çalışılacaktır.
Proje Araştırmacıları:	Sadık TÜRKOĞLU
Proje Yürütücüsünün Haberleşme Bilgileri:	Dr. Öğr. Üyesi Gül YEŞİLÇELEBİ
Araştırmanın Amacı:	İçinde bulunulan süreçte en yakın kriz ve belirsizlik durumu, küresel bir problem olan COVID-19'un yarattığı atmosferde görülmektedir. Bu bağlamda, pandemi dönemi çalışma koşullarında ve alınan önlemler doğrultusunda üniversitelerde iç denetim uygulamalarının durumu, karşılaşılan problemler ve sürece yönelik çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmaktadır.
Araştırmanın Gerekçesi:	Yüksek lisans tez çalışması kapsamında, pandemi sürecinin iç denetim uygulamalarını ne yönde etkilediği sorusundan yola çıkılarak nitel bir çalışma yapılması planlanmaktadır. Tüm dünyayı etkisi altına alan pandeminin yeni bir süreç olması ve bu süreçte olası etkilerin incelenmesi sebebiyle çalışmanın önem arz ettiği düşünülmektedir. Aynı zamanda, salgın döneminin devam etmesi ya da ileride benzer olası bir durum karşısında alınabilecek önlemler için bilimsel çalışma yapılması çalışmanın özgün değerini ortaya koymaktadır. Bu amaçla, pandemi döneminde nilfus olarak oldukça yoğun olan üniversitelerde iç denetimin nasıl etkilendiği, nitel desende araştırılacaktır. Ayrıca ekonomik krizlerden kaynaklı değil, insan sağlığı ile ilgili bir durumdan kaynaklı bir süreç olması iç denetime etkisinin daha fazla olduğu varsayımı bilimsel olarak katkı sağlayacağını düşündürmektedir.

**Araştırmanın
Yöntemi:**

Tez çalışmasında nitel araştırma deseni kullanılacaktır. Bu doğrultuda ise, üniversitelerin iç denetçileriyle yüz yüze, internet tabanlı veya mail yoluyla görüşmeler gerçekleştirilecektir. İlgili literatürden yararlanılarak hazırlanan açık uçlu sorular iç denetçilere yöneltilenektir. İç denetçilerden alınan cevaplar nitel veri analizi ile çözümlenecektir.

**Kullanılacak
biyolojik,
psikolojik ve
teknik vb. tüm
yöntemleri
açıklayan etik ile
ilgili özet:**

Araştırma nitel yöntem ile yüz yüze derinlemesine görüşme tekniği ile gerçekleştirileceğinden, katılımcılara ait bilgiler gizlilik esasına uygun etik çerçevede sadece bilimsel araştırma kapsamında kullanılacak olup, herhangi bir amaçla hiçbir şekilde paylaşılmayacaktır. Görüşme yapılmadan önce, katılımcılara bu kapsamda gerekli bilgilendirme yapılacaktır.

Gümüşhane Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi öğretim üyelerinden Sayın Dr. Öğr. Üyesi Gül YEŞİLÇELEBİ'nin "COVID-19 Pandemi Sürecinin İç Denetim Uygulamalarına Etkileri: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma" adlı projesi değerlendirilmiştir.

✓ Proje etik açısından uygun bulunmuştur.

Projenin etik açısından geliştirilmesi gerekmektedir.

ÖZGEÇMİŞ

Sadık TÜRKOĞLU, Lise eğitimini Karaman Lisesi'nde, Üniversite eğitimini Muğla Üniversitesi Peyzaj Bölümü'nde ve Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü'nde tamamlamıştır. Orta düzeyde yabancı dil bilmektedir.

Süleyman Demirel Üniversitesi'nde Bilgisayar İşletmeni olarak görev yapmış olup görevine Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi'nde devam etmektedir. Yabancı dili İngilizcedir.

