

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**KÜLTÜRÜN İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ
VE TÜRKİYE'DE İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

MELTEM KUZUCU

İstanbul, 2019

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**KÜLTÜRÜN İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ
VE TÜRKİYE’DE İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

MELTEM KUZUCU

Danışman: DOÇ. DR. BANU TARHAN MENGİ

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi MELTEM KUZUCU'nun KÜLTÜRÜN İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE TÜRKİYE'DE İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2019 tarih ve 2019-22/7 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 30.07.19

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Doç. Dr. BANU TARHAN MENGİ	<i>Bent</i>
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. NEJAT BOZKURT	<i>[Signature]</i>
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. HASAN TÜREDİ	<i>[Signature]</i>

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Meltem Kuzucu
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans, 2019
Anahtar Kelimeler	: Denetim, iç denetim, kültür, Hofstede

ÖZET

KÜLTÜRÜN İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE TÜRKİYE'DE İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmada, insanların kendi toplumunun kültürlerinden etkilendikleri gerçeğinden yola çıkarak, iç denetçilerinde birey olarak şekillendikleri kültürü iç denetim faaliyetlerine taşıdıkları varsayımı araştırıldı. Çalışmanın amacı; kültürün iç denetçi ve iç denetim üzerindeki etkisini incelemektir. Bu kültürel etki Hofstede'nin kültür modeline dayalı olarak ölçüldü. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket uygulandı ve anketler internet üzerinden dolduruldu. Bu amaçla araştırmaya özel olarak Google Forms üzerinden bir form tasarlandı ve anket özel olarak kodlandırıldı. Anket formu kültürel sorular, denetim soruları ve kişisel sorular olmak üzere üç bölümden meydana gelmektedir. Araştırma evrenini Türkiye'de faaliyet gösteren iç denetçiler oluşturmaktadır. Tamamına ulaşımın imkansız olduğu düşünüldüğünden evren içinden CIA sertifikasına ait iç denetçiler örneklem olarak seçildi. Bireylere LinkedIn üzerinden ve ayrıca TİDE aracılığıyla elektronik posta ile çalışmanın konusu ve ankete çevrim içi gerçek zamanlı ulaşabilecekleri adres linki gönderildi. Toplanan verilerle yapılan analizler sonucunda da güç mesafesinin, belirsizlikten kaçınmanın, toplulukçuluğun ve erilliğin iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi kısmen desteklendiği ortaya konuldu.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Meltem Kuzucu
Field : Business Administration
Programme : Accounting Audit
Supervisor : Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi
Degree Awarded and Date : Master's Degree, 2019
Keywords : Culture, internal audit, internal auditor, Hofstede

ABSTRACT

INFLUENCE OF CULTURE ON INTERNAL AUDITOR AND INTERNAL AUDIT: A STUDY ON INTERNAL AUDITORS ON TURKEY

In this study, the fact that people are influenced by the cultures of their own society, the assumption that the internal auditors carry the culture that they have shaped as individuals into internal audit activities is investigated. Purpose of the study; and the impact of culture on internal auditor and internal audit. This cultural impact was measured based on Hofstede's cultural model. The questionnaire was applied as a data collection method and the questionnaires were filled out on the internet. For this purpose, a form was designed specifically for the research via Google Forms and the questionnaire was coded specially. The questionnaire consists of three parts: cultural questions, audit questions and personal questions. Research population consisted of internal auditors operating in Turkey. Since all access was considered impossible, internal auditors of the CIA certificate were chosen as samples. Individuals were sent the subject of the study via LinkedIn and also via e-mail via TİDE and the link to the questionnaire that they can access online in real time. Analysis of the collected data revealed that the effect of power distance, uncertainty avoidance, collectivism and masculinity on internal audit and internal auditor was partially supported.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

İÇİNDEKİLER	iii
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
KISALTMALAR	ix
1. GİRİŞ	1
2. KÜLTÜR KAVRAMI	4
2.1. Kültürün Tanımı	4
2.1.1. Kültürün Özellikleri ve Kültürü Oluşturan Unsurlar	6
2.1.2. Kültürün Boyutları	7
2.2. Hofstede'nin Kültür Modeli	9
2.2.1. Bireycilik-Toplulukçuluk	13
2.2.2. Güç Mesafesi	18
2.2.3. Belirsizlikten Kaçınma	21
2.2.4. Erillik-Dışılık	25
2.3. Örgüt Kültürü	29
2.3.1. Örgüt Kültürünün Önemi	30
2.3.2. Örgüt Kültürünün Oluşması ve Örgüt Kültürünün Unsurları	30
2.4. Kültürel Farklılıklar ve Önemi	32
2.5. Kültür Örgüt Kültürü İlişkisi	34
3. İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİ	36
3.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	37
3.2. İç Denetimin Örgüt İçindeki Yeri	39
3.3. İç Denetim Kapsamı	40
3.4. Türkiye'de İç Denetim	43
3.4.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)	44
3.4.2. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)	45
4. İÇ DENETİM VE KÜLTÜR İLİŞKİSİNİN KURULMASI	46
4.1. Kültür - Denetim İlişkisi Üzerine Yapılan Çalışmalar	46
4.2. Kültür Boyutları ve Örgüt	50
4.3. Kültür ve İç Denetim İlişkisinin Kurulması	57

4.3.1. İç Denetim ve Kültür İlişkisi	58
4.3.1.1. Güvence Hizmetleri	60
4.3.1.2. Danışmanlık Faaliyetleri	61
4.3.2. Etik İlkeler ve Kültür İlişkisi	63
4.3.2.1. Dürüstlük.....	63
4.3.2.2. Objektiflik	64
4.3.2.3. Gizlilik	66
4.3.2.4. Yetkinlik	66
4.3.3. İç Denetim Türleri ve Kültür İlişkisi	68
4.3.3.1. Finansal Denetimler	68
4.3.3.2. Kontrol ve Güvence Denetimleri	69
4.3.3.3. Mevzuata Uygunluk Denetimleri.....	71
4.3.3.4. Bilgi Teknoloji Denetimleri	72
4.3.3.5. Operasyonel Denetimler	74
4.3.4. İç Denetim Süreci ve Kültür İlişkisi	75
4.3.4.1. Planlama.....	75
4.3.4.2. Denetim Eyleminin Gerçekleştirilmesi.....	77
4.3.4.3. Raporlama	79
4.3.4.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi.....	81
5. KÜLTÜRÜN İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE ETKİSİNİN	
ARAŞTIRILMASI.....	83
5.1. Araştırmanın Konusu	83
5.2. Araştırmanın Amacı.....	83
5.3. Araştırmanın Yöntemi	83
5.3.1. Evren ve Örneklem	83
5.3.2. Araştırmanın Modeli.....	84
5.4. Araştırmanın Bulguları	86
5.4.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular	86
5.4.2. Faktör ve Güvenilirlik Analizine İlişkin Bulgular.....	87
5.4.3. Normal Dağılıma İlişkin Basıklık ve Çarpıklığa İlişkin Bulgular	90
5.4.4. Fark Testlerine İlişkin Bulgular.....	91
5.4.5. Çoklu Doğrusal Regresyon Analizine İlişkin Bulgular	99
5.4.6. Basit Regresyon Analizine İlişkin Bulgular	100

5.4.7. Genel Değerlendirme.....	103
6. SONUÇ.....	105
EKLER	110
KAYNAKÇA.....	113



TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. Bireycilik ve Toplulukçuluk Arasındaki Farklar	14
Tablo 2. Ükelere Göre Bireycilik Puan Sıralaması	17
Tablo 3. Dar ve Geniş Güç Mesafesine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar	18
Tablo 4. Ükelere Göre Güç Mesafesi Puan Sıralaması	20
Tablo 5. Düşük ve Yüksek Belirsizlikten Kaçınma Kültürü olan Toplumlar Arasındaki Farklar	22
Tablo 6. Ükelere Göre Belirsizlikten Kaçınma Puan Sıralaması	24
Tablo 7. Eril ve Dişil Toplumlar	26
Tablo 8. Ükelere Göre Erillik-Dişilik Puan Sıralaması	28
Tablo 9. İç Denetimin Değişen Yapısı	38
Tablo 10. Güç Mesafesinin Örgütsel Değerlendirmesi	51
Tablo 11. Belirsizlikten Kaçınmanın Örgütsel Değerlendirmesi	53
Tablo 12. Bireyciliğin Örgütsel Değerlendirmesi	54
Tablo 13. Erillik – Dişillığın Örgütsel Değerlendirmesi	56
Tablo 14. Demografik Özelliklerin Tanımlayıcı İstatistikleri	86
Tablo 15. Kültür Ölçeğine İlişkin Faktör ve Güvenilirlik Analizi Sonuçlar	87
Tablo 16. İç Denetim ve İç Denetçi Ölçeğinin Faktör ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları	89
Tablo 17. Ölçek ve Alt Boyutlarının Ortalama ve Standart Sapma Sonuçları İle Normal Dağılıma İlişkin Basıklık ve Çarpıklık Sonuçları	90
Tablo 18. Cinsiyete Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin T Testi Sonuçları	92
Tablo 19. Medeni Duruma Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin T Testi Sonuçları	93

Tablo 20. Yaşı Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları	93
Tablo 21. İşletmede Çalışma Süresine Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları.....	95
Tablo 22. Eğitim Düzeyine Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları	97
Tablo 23. Bağımsız Değişkenlerin Genel İç Denetim Algısı Üzerine Etkisinin Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları.....	99
Tablo 24. Bağımsız Değişkenlerin Mesleğe Yönelik Bakış Açıları Üzerine Etkisinin Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları.....	100
Tablo 25. Genel Kültür Algısının İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları.....	101
Tablo 26. Belirsizlikten Kaçınma Boyutunun İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları.....	102
Tablo 27. Toplulukçuluk Boyutunun İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları.....	102

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1: İnsanın Düşünsel Programlarının Eşsizliğinin Üç Düzeyde Açıklanması.....	10
Şekil 2: Kişilik, Kültür ve Davranış Arasındaki İlişki	11
Şekil 3: İç Denetim Bölümünün Örgütsel Konumu	40
Şekil 4: Araştırmanın Kavramsal Modeli.....	84
Şekil 5: Hofstede'nin Modeline Göre Türkiye'nin Kültürel Boyutlarının Sayısal Değerleri	105

KISALTMALAR

CIA	: Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
KİDDER	: Kamu İç Denetçileri Derneği
Nu.	:Numara
s.	:Sayfa



1. GİRİŞ

“Kültür önemli mi?” sorusuna verilecek yanıt hiç beklemeden “Evet, tabii” olacaktır. Kültür kavramı toplulukların oluşmasında ve bir bütün haline gelmesinde temel bir unsur olarak başlıca rolü üstlenmektedir. Kültür, toplumları birbirinden ayıran ve farklılaştıran bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Kültürlerarası gerçekleştirilen araştırmalar, öğrenilmiş davranış kalıplarının ve değerler sisteminin toplumdan topluma değişim gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) yayınladığı son bildirilerde kurumsal kültür denetimi kavramının bir gereklilik olarak organizasyonlarda yapılması gerektiğinden bahsetmiştir¹. Kurumsal kültür, içinde bulunduğu toplumun kültürel özelliklerini taşıyan kültürün alt sistemidir². Bireylerin sahip oldukları değerler ve tutumlar içinde doğdukları, yetiştikleri ve yaşamlarını sürdürdükleri kültürden ayrı olarak değerlendirilmemelidir. Bu bağlamda kültürün, bireyler ve kurumlar üzerindeki etkileri kaçınılmazdır. Bu etkilerin kurum içinde var olan aynı zamanda da kurumdan bağımsız ve objektif bir biçimde faaliyet gösteren iç denetçilerin, kurum içinde kültürel etkileri ne derece taşıdıkları merak uyandıran bir konudur.

Çalışmada kurum kültürü yerine toplumsal kültür kavramı seçilmiştir. Kurumlarda bağımsız ve objektif faaliyet gösteren iç denetçilerin kurum kültüründen etkilenebilmesi gerekliliğinden hareket edilmiştir. İçinde yetiştiği kültürün özelliklerini taşıyan iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerine kültürel etkileri yansıtıp yansıtmadığı araştırılmıştır.

Araştırmanın amacı; Hofstede’nin çalışmalarına uygun olarak yeni veriler elde etmek ve kültür ile iç denetim- iç denetçi arasındaki etkileşimi belirlemektir. Araştırma ile iç denetim- iç denetçi üzerindeki kültürel etkilerin incelendiği kapsamlı ve rehberlik görevini üstlenen bir araç olması hedeflenmiştir.

¹ Gözde Bircan, “İç Denetimde Kurumsal Kültür Denetimi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Cilt.18, Sayı.55, 2018, s.176.

² Ali Balcı, **Örgüt Mecazları**, Ankara: Desen Ofset AŞ, 2008, s.57.

Bu çalışmada kültürel değerlerin ölçülmesinde birçok eser olmasına rağmen dünyada kabul görmüş Hofstede'nin kültür çalışmaları hedef alınmış ve kültür boyutları ölçeği kullanılmıştır. Hofstede tarafından 1980'de geliştirilen kültürel farklılıklar teorisi; kültürel farklılıkların iç denetim gibi çeşitli mesleki uygulamaların geliştirilmesi ve işletilmesi üzerinde önemli etkileri olduğunu belirtmektedir. Etkileri ölçmek için kullanılan boyutlar; güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, erillik-dişillik ve bireycilik-toplulukçuluktur.

İç denetim uygulaması temelinde İç Denetçiler Enstitüsünün yayınladığı iç denetim mesleki uygulama standartlarının algılanışı ve uyumlu olması bulunmaktadır. Standartların kullanımı ve uyumluluğu iç denetimin uygulanması için gereklidir. Uluslararası denetim literatüründe, bir ülkenin kültürünün denetim ortamını etkilediği ve denetim sonucunu etkileyebileceği varsayımı vardır. Kültürel farklılıklar, farklı ülkelerdeki standartların kullanım ve uyum derecesini önemli ölçüde etkileyebilir³. Global olarak denetimin uyumlaştırılması çabalarının da sınırlı bir başarı ile sonuçlandığı çeşitli araştırmalarla ortaya konmuştur. Kültürel ve çevresel, her millete özgü faktörler, küresel denetim uyumlaştırmasının önündeki engelleri temsil ettiği sürece, bu faktörler ve denetim özellikleri arasında bir ilişki beklenmektedir.

Araştırma beş ana bölümden oluşmaktadır: İlk bölümde giriş kısmına yer verilmiş ve araştırmanın amacına ve genel olarak açıklamalarına yer verilmiştir. İkinci bölümde ise kültür kavramının tanımına, özelliklerine, Hofstede'nin kültür boyutlarının detaylı anlatımına, örgüt kültürünün tanımına ve kültürel farklılıklara değinilmiştir. Araştırmanın üçüncü kısmında, denetim ve denetçinin tanımları yapılarak iç denetim ve iç denetçi hakkında bilinmesi gerekenlere yer verilmiştir. Araştırmanın dördüncü kısmında çalışmanın temelini oluşturacak şekilde iç denetim ve iç denetçiler üzerindeki kültürel etkiler incelenmiştir. Araştırmanın beşinci bölümünde Türkiye'deki CIA belgeli

³ R. A. Wood, "Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol.5, No.2, 1996, s.220.

i denetçilerden hareketle kültürün i denetimdeki etkileri ölçülmüş ve i denetçiler ile iç denetim faaliyetleri üzerindeki kültür etkileri konusu değerlendirilmiştir.



2. KÜLTÜR KAVRAMI

Her bir sosyal bilim dalı kültür kavramına farklı bir bakış açısı ile yaklaşmaktadır ve kültür hakkında birçok tanım bulunmaktadır. Kültür kavramı, toplum hayatının ve ürünlerinin bir bütünü olarak tanımlanabilmektedir. Kültür, tekilleşme ve bütünleşme çabasının bir ürünüdür⁴.

2.1. Kültürün Tanımı

Kültür kavramının oldukça uzun ve ilginç bir tarihçesi bulunmaktadır. Birden çok tanımla yapılmakla birlikte, aslında en az anlaşılan kavramlardandır⁵. 1952 yılında Kroeber ve Kluckhohn yayımladıkları kitapta kültürün birbirinden farklı 164 tane anlamına ve tarihsel gelişimine yedi ayrı grupta yer vermişlerdir⁶. Kroeber ve Kluckhohn'ın tanımlarına göre kültür, "Cultura" sözcüğünden gelmektedir⁷.

Kültür, tarihçesine bakıldığında Kroeber ve Kluckhohn'ında vurguladığı gibi Latince "cultura" sözcüğünden gelmektedir. Cultura, "işleme, ekip biçme, çiftçilik, tarım; (zihin,ruh) terbiye, yerleştirme; (şahıs) hürmet gösterme" anlamlarında kullanılmaktadır⁸. Romalılar ise; doğal olana karşı insan eliyle yapılanı ifade etmektedir: yani doğada kendiliğinden oluşan değil de insanların ekip yetiştirdikleri bitkilere gönderme yapılmıştır⁹. Cultura kelimesi Türkçeye ise "kültür" ya da "ekin" olarak çevrilmiştir¹⁰. Culture sözcüğü XVII. Yüzyıla kadar Fransızcada da benzer anlamlarda kullanılmıştır. O'Hagan ise kültür kelimesini "cultured, cultivate ve

⁴ Ali Çetin, "Ahlak ve Kültür Üzerine Bir Değerlendirme", **Kırıkkale Üniversitesi Dergisi**, Cilt.6, Sayı.1, 2016, s.76.

⁵ Hakan Bostan, "Antropoloji, Kültür ve Güvenlik", **Güvenlik Bilimleri Dergisi**, Cilt.5, Sayı.2, 2016, s.2.

⁶ Alfred Louis Kroeber ve Clyde Kluckhohn, **Culture: A Critical Review of Conceptions and Definitions**, Harvard Press, Cambridge MA,1952, s.9-73 Aktaran: Bozkurt Güvenç, **İnsan ve Kültür**, Boyut Yayınları, 2011, s.121-122.

⁷ Sema Yiğit, "Kültür, Örgüt Kültürü ve İnovasyon İlişkisi Bağlamında İnovasyon Kültürü", **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.16, Sayı.7, 2014, s.2.

⁸ Sina Kabağaç ve Erdal Alova, **Latince –Türkçe Sözlük**, İstanbul: Sosyal Yayınlar, 1995, s.143.

⁹ Doğan Özlem, **Kültür Bilimleri ve Kültür Felsefesi**, İstanbul: Notos Kitap Yayınevi, 2012, s.153.

¹⁰ Orhan Hançerlioğlu, **Felsefe Sözlüğü**, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2002, s.231.

cultivation’’ kelimeleri ile Fransızca ‘’culture’’ kelimesi ve Latince ‘’cultura’’ kelimesi ile ilişkili olduğunu belirtmiştir¹¹. Marx kültür kavramını açıklamak için, ‘’Doğanın yarattıklarına karşılık, insanların yarattığı her şeydir.’’ tanımını kullanmıştır¹².

Herskovits için kültür, çevrenin insan ürünü olan bir parçasıdır. Meade kültürü, *toplumsal ya da daha alt grupların öğrenilmiş davranışlarının genel paylaşımı* olarak tanımlamaktadır. Malinowski ise bu iki tanımı birleştirerek; ‘’Adet, gelenek ve göreneklerden oluşan sistemle, insan yaratımlarının birleşiminden oluşan mükemmel biçimde düzenlenmiş birliktir.’’ şeklinde ifade etmiştir¹³.

Kültür kelimesini birkaç farklı açıdan da incelemek gerekirse¹⁴:

- Genel anlamda: *Bilgi* demektir.
- İlmi anlamda: *Uygarlık* demektir.
- Beşeri anlamda: *Eğitim* demektir.
- Biyolojik anlamda: *Ekme, biçme, çoğaltma, ekin, üretim, çoğaltım* v.b. demektir.
- Sosyal anlamda: *Değerler* demektir.
- Mesleki anlamda: Bir mesleğe ait özel *bilgi ve kurallar* demektir.

Kültür kavramının bu kadar çok ve çeşitli alanları kapsaması, bu sözcük için kesinleşmiş bir tanım ile birleşmeyi neden zorlaştırdığını açıklamaktadır.

¹¹ Kieran O’Hagan, **Cultural Competence in the Caring Profession**, İlk Baskı. United Kingdom: Jessica Kingsley Publishers Ltd., 2001, s.30 Aktaran: İlkay Ejder Erturan, ‘’Kültürün Denetçi ve Denetim Sürecine Etkileri: Türkiye’deki Denetçiler Üzerine Bir Araştırma’’ (**Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 2007), s.6.

¹² Jeffrey C. Alexander ve Steven Saidman, **Kültür ve Toplum Güncel Tartışmalar**, İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2009, s. 11.

¹³ Çetin, s.73.

¹⁴ Hasan Çelikkaya, ‘’Kültür ve Eğitim’’, **M.Ü. Atatürk Eğitim Bilimleri Dergisi**, Sayı.5, 1993, s.23-25.

Kültür, farklı bilimler kapsamında farklı uzmanlar tarafından defalarca tanımlanmıştır ve sosyal bilimler alanında kültürün öncülerinden en önemlisi olarak ise Hofstede gösterilmektedir¹⁵. Hofstede'nin kültür çalışmalarının en önemli özelliği kültür gibi soyut bir kavramı sayısal verilerle ölçülebilir hale getirmiş olmasıdır¹⁶. Bu kapsamda Hofstede kültür kelimesini, *bir grup insanı diğerlerinden ayıran ortak bir zihinsel programlama* olarak tanımlamaktadır¹⁷.

2.1.1. Kültürün Özellikleri ve Kültürü Oluşturan Unsurlar

Kültür; öğrenilebilir, uygulanabilir, nesilden nesile aktarılabilir, paylaşılabılır, sınırlayıcı, simgeleyici olabilir ve birbirini tamamlayan farklı değerlerden oluşabilir. Kültür, zamanla öğrenilerek tecrübeyle kazanılır ve bunun yanında kültür üzerinde değişikliklerde bulunmak insanların doğal kabiliyetleri içerisinde yer almaktadır. Kültür kuşaktan kuşağa aktarılarak toplulukların sahip oldukları tüm bireyler tarafından paylaşılır¹⁸.

Kültürün, kesin ve net bir tanımının olmadığı gibi hangi unsurlardan oluştuğu hakkında da tam bir uyum söz konusu değildir. Kültür tanımlarını birbirinden ayıran özelliklerin, tanımı oluşturan unsurların değişkenliği olduğu göz önünde bulundurulur ise kültürü oluşturan unsurların da ayrıca incelenmesi önem arz etmektedir. Turan, çalışmasında kültür değişimlerini oluşturan itici gücün aslında kültürü oluşturan unsurlardan birinde ya da birkaçında meydana gelen değişimler ve gelişmeler olduğundan bahsetmiştir¹⁹.

Kültür ve kültürü oluşturan unsurlar bir anda, kısa bir zaman sürecinde ortaya çıkmamışlardır. Kültürü oluşturan öğeler ne olursa olsun, hangi sırayla sıralanırsa

¹⁵ Rashid Desai ve Dennis W. Taylor, "Learning Styles of Accounting Students in Multi-Cultural Cohorts" **Asian Review of Accounting**, Cilt.6, Sayı.1, 1998, s.126 Aktaran: Erturan, s.7.

¹⁶ Erturan, s.7.

¹⁷ Greet Hofstede, Great Jan Hofstede ve Michael Minkov, **Cultures and Organizations: Software of The Mind**, USA: McGraw Hill, 2010, s.6.

¹⁸ Esin Can, **Uluslararası İşletmecilik**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2012, s.203.

¹⁹ Şerafettin Turan, **Türk Kültür Tarihi, Türk Kültüründen Türkiye Kültürüne ve Evrenselliğe**, Ankara: Bilgi Yayınevi, 2014, s.55.

sıralansın hepsi kendi bulunduğu toplumun tarihi süreçleri içinde oluşmuş, yaygınlaşmış ve kültürü belirleyen simgeler haline gelmişlerdir²⁰.

Parker, kültürü okyanustaki bir buz dağına benzetmiştir ve nasıl buz dağının bir görünen bir de görünmeyen yüzü var ise kültürü de bu şekilde değerlendirmiştir. Buz dağının görünen yüzü kültürde; davranış, normlar, adetler, dil ve sembolleri temsil eder. Kültür hakkında gördüğümüz ve bildiğimiz her şey kültürün görünen kısmını oluşturmaktadır. Aynı kültür içinde şekillenen bireyler, aynı işaretlerden, kelimelerden, işittiklerinden ya da gördüklerinden aynı sonuçları çıkartırlar²¹. Bunun nedenleri ise kültürün görünmeyen yüzünde saklıdır. Buz dağının en büyük kısmının su altında saklanması gibi kültürün de asıl kökleri değerlerden, inançlardan ve varsayımlardan oluşmaktadır. Bu unsurlar davranışları, normları ve sembolleri ortaya çıkarmaktadır. Böylece bireyler sahip oldukları görünmeyen kültürel değerler sonucunda farklı şekillerde davranışlar sergilemektedirler²².

2.1.2. Kültürün Boyutları

Kültürel farklılıkların ve benzerliklerin neler olduğu anlamak için birçok araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmalardan her biri kültürü anlamak ve ölçmek için farklı bir yol göstermiştir. Literatürde sıklıkla kullanılan, atıf yapılan kültür sınıflandırmaları:

Hall'in yüksek ve düşük bağlamda kültürel çerçeve üzerine kurduğu model, kültürler içinde bulunan iletişim stillerini ayırmak için kullanılan en basit modellerdendir. Bu çalışmada "bağlam", etkileşim ve iletişimin görünmeyen yüzünü oluşturan çevre ve bilgiler anlamında kullanılmıştır. Yüksek bağlam kültürüne ait üyeler, bireylerle iletişim kurmak ve anlamak için bağlama, sözsüz ipuçlarına ve duruma dayalı faktörlere güven duymaktadırlar. Düşük bağlam kültürlerine ait üyeler

²⁰ Turan, s.24.

²¹ Salih Yeşil, "Kültür ve Kültürel Farklılıklar: Liderlik Açısından Teorik Bir Değerlendirme", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.12, Sayı.44, 2013, s.56.

²² B. Parker, **Globalization and Bussiness Practice**, London:Sage Pub, 1998, s.165. Aktaran: Salih Yeşil, "Kültür ve Kültürel Farklılıklar: Liderlik Açısından Teorik Bir Değerlendirme", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.12, Sayı.44, 2013, s.56.

ise iletişim kurmak ve durumları anlamak için net olan şeylere, sözlü ve yazılı mesajlara öncelik vermektedirler²³.

Kluckhohn ve Strodtbeck'in değerler yönetimi kültür sınıflandırması altı temel boyut içerisinde farklılıklar göstermektedir. Doğayla ilişkileri açısından incelendiğinde kültürlerin doğayla ilişkileri bakımından birbirlerinden farklılıklar gösterdiği belirtilmiştir. Bazı kültürler doğaya hükmetmeyi düşünürken, bazıları kendilerini ondan ayrılmaz bir parça olarak görüp, uyum içinde yaşamayı sürdürürler. Zaman yönelimleri; kültürlerin geçmişe, şimdiki zamana ya da geleceğe odaklanma durumları olarak tanımlanmaktadır. İnsan doğası ise kültürlerin bireyleri iyi, kötü veya etkisiz olarak değerlendirmelerini ele almaktadır. Faaliyet yönelimi; faaliyetlerin seviyesine (var olmak, kontrol etmek, yapmak) ve türüne bakarak, bireylerin olaylara karşı ne kadar proaktif (ileriye düşünüp ona göre hareket eden), reaktif (duyarlı, tepki gösteren) ve kontrolcü olduklarını belirtmektedir. İnsanlar arasındaki ilişkiler; kişilerin bireyler ve gruplar olarak nasıl etkileşimde olduklarıyla ve toplumdaki hiyerarşik ilişkilerle ilgilidir. Mekan yönelimi (kişisel alan); özel ve genel alan sahipliğiyle ilgili görüşlerin bildirimidir²⁴.

Trompenaars kültürleri, ikilem adı ile ortaya çıkan sorunlara karşı verdikleri tepkileriyle ayrılmaktadırlar. Kültürün beş boyutunu; evrensellik-özelcilik, bireysellik-toplumculuk, tarafsızlık-duygusallık, spesifiklik-yaygınlık, başarı-yükleme şeklinde sınıflandırmıştır²⁵.

Lewis'in kültür sınıflandırmasında ise kültürler düşünce ve davranış kalıplarına göre üç ana bölüm altında toplanmaktadır. Bakıldığında geçerliliği ve yararlılığı yüksek bir sınıflandırmadır. Lineer aktif kültürlerde bireyler, bir defada bir iş yaparlar. Bir işe odaklanır ve planlanan zaman içerisinde bitirirler, böylece daha verimli olduklarını ve daha iyi iş yaptıklarını düşünmektedirler. Çoklu aktif kültürlerde ise bireyler, planlara

²³İsmet Barutçugil, **Kültürlerarası Farklılıkların Yönetimi**, İstanbul: Kariyer Yayıncılık, 2011, s.80.

²⁴ Esra Dinç, **Kültür ve İnsan Kaynakları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2015, s.9.

²⁵ Barutçugil, s.95.

veya dakikliğe önem vermezler. Gerçekleri insanlar tarafından oluşturulmuş görevlere tercih ederler. Reaktif kültürlerde de bireyler, nadiren eylem veya tartışma içine girerler çünkü harekete geçmeden önce dinlerler. Dünyanın en iyi dinleyicileri bu kültürün insanlarındandır çünkü konuşanın ne dediğine odaklanırlar²⁶.

2.2. Hofstede'nin Kültür Modeli

Toplumların kültür özellikleri incelenirken en çok kullanılan kaynak Hofstede'nin sınıflandırmasıdır. Hofstede bu çalışmayı 1967 ve 1973 yılları arasında kırk ülkede IBM çalışanlarına 100.000 üzeri anket çalışması yaparak ve bunları Konfüçyüs dinamizmine bağlı başka bir ölçekle destekleyerek çeşitli sonuçlar elde etmiştir²⁷. Araştırma sonucunda kültürel değerlerin, kültür farklılıklarında önemli bir ölçüt oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır²⁸.

Hofstede kültürü kolektif bir olay olarak kabul etmektedir. Çünkü çevresel öğretiler aynı çevrelerde yaşayan insanlar arasında paylaşılmakta ve kullanılmaktadır. Hofstede'e göre kültür; bir grubun (birbirleriyle ilişki içindeki insanlar) üyelerini ya da bir kategorinin üyelerini diğerlerinden ayıran aklın kolektif programlamasıdır²⁹.

Hofstede kültür tanımını yaparken; kültürden "mental programs" yani düşünsel programlar ya da "software of the mind" yani düşünce yazılımı olarak bahsetmiştir. Ayrıca kültürün düşüncelerin, duyguların ve gerçekleştirilen hareketlerin sonucunda oluştuğundan söz etmektedir³⁰.

²⁶ Barutçugil, s.95.

²⁷ Akeel Almagtome, "Ulusal Kültürel Değerlerin Kurumsal Çevresel Açıklamalara Etkisi: Karşılaştırmalı Bir Araştırma", (**Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015), s.56-57.

²⁸ Nilay Gemlik, Yağmur Manioğlu ve Özgür Çatar, "Geert Hofstede'nin Örgüt Kültürü Modeline Göre Sağlık Meslek Gruplarının İncelenmesi ve Kamu ve Özel Hastanelerinde Karşılaştırmalı Bir Araştırma", **Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2015, s.3.

²⁹ Geert Hofstede, **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, London: McGraw-Hill, 1991, s.5.

³⁰ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.6.



Şekil 1: İnsanın Düşünsel Programlarının Eşsizliğinin Üç Düzeyde Açıklanması

Kaynak: Geert Hofstede, **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, London: McGraw-Hill, 1991, s.6.

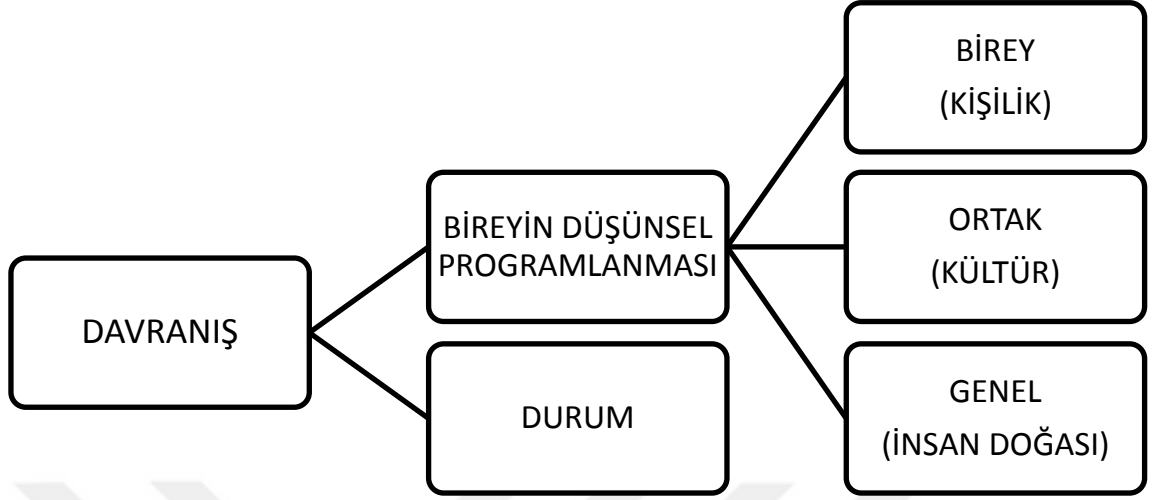
Hofstede Şekil 1 ile insanın düşünce programlarını üç boyutta açıklamayı hedeflemiştir. Birinci düzeyde insan doğasının hissetme, koklama, hoşlanma ve çevreyi gözleme yeteneği gibi düşünsel olgularının evrensel düzeyini temsil ettiğini vurgulamaktadır. İkinci düzeyde ise korkma, hoşlanma, hissetme ve gözleme gibi kişisel duygular üzerindeki etkileri açıklanmaktadır. Üçüncü düzey ise bir insanın kişiliğinin eşsiz olduğunu ve onun kimse ile paylaşamayacağını açıklamaktadır³¹.

Hofstede kültürün, insanların kişiliklerinin oluşumunda farklı roller aldığını ve bu farklı kişiliklerin bir araya gelmeleriyle oluşan çatışmalarla beslendiğini ayrıca bütünleşip şekillendiğini savunmaktadır³². Aynı zamanda Hofstede, kişilerin düşünsel programlanmasını davranışların sonuçları, kültürel özellikler ile birbirinden farklı kişiliklerin çatışma ilişkisinin anlatımı şeklinde tanımlamaktadır³³.

³¹ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.6.

³² Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.225.

³³ Geert Hofstede, **Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values**, California: Sage Publications Inc., 1980, s.16.



Şekil 2: Kişilik, Kültür ve Davranış Arasındaki İlişki

Kaynak: Geert Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, California: Sage Publications Inc., 1980, s.16.

Hofstede Şekil 2 ile kişilik, kültür ve davranış arasındaki ilişkiyi şematize etmiştir. Hofstede'nin araştırmalarından önceki çalışmalar düşünsel programın bireylerin davranışlarını nasıl etkilediğini açıklamakta yetersiz kalmıştır³⁴. IBM'de 1967-1973 yılları arasında insan kaynakları müdürü olarak çalıştığı dönemde Hofstede, kültürler arası davranış kalıplarını tespit etmek üzere 40 ülkede içlerinde müdür, çalışan ve danışmanların da bulunduğu yaklaşık 100.000 kişiyi barındıran bir araştırma yapmıştır³⁵. Hofstede 1980 yılında gerçekleştirdiği ilk çalışmasında dört kültürel boyut tanımlamıştır:

- Bireycilik karşıtı toplulukçuluk
- Güç mesafesi
- Belirsizlikten kaçınma

³⁴ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.25.

³⁵ Hofstede ve Diğerleri, *Cultures and Organizations: Software of The Mind*, s.65.

- Erillik karşıtı dişillik

Hofstede'nin 1980'de yapmış olduğu araştırmadan sonra eklediği boyut olan ‘‘Uzun dönem karşıtı kısa dönem yönelimi’’, toplumların zaman olgusuna nasıl baktıklarını ifade etmektedir³⁶. Beşinci boyut olarak eklenen uzun vadeli oryantasyon (UVO) Michael Haris Bond tarafından 1988 yılında yapılan araştırmaya dayanarak 1991 yılında eklenmiş ve Hofstede tarafından desteklenmiştir.³⁷ Uzun vadeye yönelik topluluklar, değer sistemleri için geçmişe ve şimdiki zamana öncelik verirler. Ayrıca bu topluluklarda yaşayan insanlar geleneklere ve sosyal zorunluluklara saygı gösterme eğilimindedirler ve mutlak gerçeklere inanmazlar³⁸. Kısa vadeye yönelik topluluklar ise geleceğe yönelerek, tutumluluğun ve azmin tohumlarını ekerler. Ayrıca bu topluluklarda yaşayan insanlar analitik düşünceye ve gerçeği bulmaya değer verirler³⁹. Daha sonra Hofstede ve arkadaşlarının 2010 yılındaki çalışmalarında bir boyuta daha yer verildiği görülmektedir. Kültürel boyutlara eklenen son boyut; ‘‘heveslilik karşıtı kısıtlama’’ boyutudur. Boyutta bireylerin hayatın tadını çıkarma, zevk alma ve eğlenme gibi hayatta temel olarak var olan bireysel isteklerin özgür bir şekilde gerçekleştirilmesini öngörenler heveslilik boyutu altında toplanmaktadır. Bunun yanında bireylere haz ve zevk veren isteklerin önünde katı sosyal normların bulunduğu ve bu isteklerin kısıtlanmasının öngörüldüğü kültürlerde ise kısıtlama boyutunun ön planda yer aldığı vurgulanmıştır⁴⁰. Bu boyutlar diğer boyutlar kadar literatür içinde kullanılmış değildir çünkü Hofstede'nin araştırmasından sonra yeteri kadar araştırma yapılmamıştır. Bu nedenle boyutlar çalışmaya dahil edilmemiştir.

³⁶ Greet Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations**, California: Sage Publications Inc., 2001, s.351.

³⁷ Almagtome, s.57.

³⁸ Münevver Kantaş Sarioğlu, ‘‘Örgüt Kültüründe Hofstede Modeli ile Öğrenen Organizasyon Arasında İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma’’, (Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014), s.42.

³⁹ Sarioğlu, s.43.

⁴⁰ Greet Hofstede, Great Jan Hofstede ve Michael Minkov, **Cultures and Organizations: Software of The Mind**, USA: McGraw Hill, 2010, s.281.

2.2.1. Bireycilik-Toplulukçuluk

Boyut kişilerin benliği “ben” ya da “biz” kelimelerini kullanarak tanımlaması sonucu oluşmuştur⁴¹. Boyut özelliklerini incelediğimizde kişiler ve toplum arasındaki ilişkinin, kültürel değerlere göre değişebilen yapısıyla, toplumların ayırt edici özelliklerinden biri olduğu vurgulanmaktadır. Bazı kültürler, toplumların çıkarlarını kişilerin çıkarlarından üstün tutmaktadırlar, bunlar “toplulukçular” olarak adlandırılmaktadır. Bazı kültürlerde ise kişisel çıkarlar her zaman toplumsal çıkarların önünde gelmektedir, bu tarz kültürler de “bireyci toplumlar” olarak adlandırılmaktadır⁴².

Bireycilik, kişilerin sadece kendilerinin ve ailelerinin çıkarlarını koruma eğilimi olarak tanımlanabilir yani “ben” kavramını vurgularlar. Bireyciliğin temellerini çekirdek aile oluşturur. Bireyler aile bireyleri ile daha çok vakit geçirirler ve genellikle içe dönük yapıları vardır. Bu kültür yapısı içerisinde büyüyen bireyler erken yaşlarda iş hayatına atılma eğilimindedirler. Bu şekilde bireyler kazandıkları harçlıklar ile gurur duyarlar ve bireyler belli bir yaşa geldiklerinde aile evinden ayrılarak kendi ayakları üzerinde durma düşüncesini yaygın olarak taşırlar⁴³.

Toplulukçuluk, bireylerin üyesi oldukları topluma duydukları aidiyet duygusu olarak tanımlanabilir yani “biz” kavramı vurgulanmaktadır. Toplulukçuluk temellerini geniş aileler oluşturmaktadır. Bireyler geniş aileler içinde veya onları destekleyen, koruyan grupların içinde doğar ve büyürler. Toplulukçulukta toplum, işbirliği, paylaşılan ortak ilgi alanları, uyum, gelenek, kamu yararı ve toplumu korumak bireyler için önceliklidir. Bireylerin içinde bulundukları iç grup ve dış gruplardaki aidiyetleri ve davranışları farklılık göstermektedir ve böylece katı bir sosyal çevre oluşturulur.

⁴¹ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.47.

⁴² Gert Jan Hofstede, Paul B. Pedersen ve Geert Hofstede, **Exploring Culture Exercises, Stories and Synthetic Cultures**, USA: Nicholas Brealey Publishing, 2002, s.90-91.

⁴³ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.49-50.

Bireyler; birbirlerine bakabilmek ve bağılıklarını güçlendirebilmek için aile, kabile, klan, kurum gibi gruplar oluştururlar⁴⁴.

Bu boyut kısaca, kişi ile toplum arasındaki ilişkinin boyutunu ve sınırlarını değerlendirmektir. Sadece kişilerle toplum ilişkilerini değil, aynı zamanda kişinin toplumda bulunan kurallara olan bakışından da bahsetmektedir. Kısacası bireylerin içinde bulunduğu toplumun kurallarını benimsemesini anlatmaktadır. Yani bireylerin yaşayış tarzını ve davranışlarının şekillenmesinde etkilidir. Buna bağlı olarak kişilerin kendi çıkarlarını toplum çıkarlarından önde tutma olgusu, bireysellik parametresini oluştururken kişilerde biz duygusunu ön planda tutan toplumlarda ise toplulukçuluk parametresi görülmektedir⁴⁵. Bireyci ve toplulukçu özellikler gösteren topluluklar arasında görülen farklar aşağıdaki tabloda belirgin bir şekilde görülebilir.

Tablo 1. Bireycilik ve Toplulukçuluk Arasındaki Farklar

Bireyci Toplular	Toplulukçular
Herkes kendine ve yalnızca kendi yakın (çekirdek) ailesine bakarak büyür.	İnsanlar geniş ailelerde veya sadakat karşılığında onları korumaya devam eden diğer gruplarda doğarlar.
Çocuklar “ben” şeklinde düşünmeyi öğrenir.	Çocuklar “biz” şeklinde düşünmeyi öğrenir.
Aynı değer standartlarının herkese uygulanması gerekir: Evrensellik.	Değer standartları, grup içlerinde ve dışlarında farklılaşır: Dışlayıcılık.
Bir kişinin fikirlerini söylemesi dürüst bir insanın özelliğidir.	Uyum her zaman korunmalı ve doğrudan çatışmadan kaçınılmalıdır.
Arkadaşlıklar gönüllüdür ve güçlendirilmelidir.	Arkadaşlıklar önceden belirlenir.
Çocuklar için bile kaynaklara bireysel olarak sahip olunması söz konusudur.	Kaynaklar akrabalarla paylaşılmalıdır.

⁴⁴ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.45.

⁴⁵ Azmi Yalçın ve A. Esmeray Yoğun Erçen, “Kültür ile Şekillenen Çatışma Tepkileri Üzerine Bir Uygulama”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.13, Sayı.2, 2014, s.206.

Yetişkin çocuklar anne babalarının evinden ayrılır.	Yetişkin çocuklar aileleriyle yaşar.
Düşük bağlamli iletişim yaygındır.	Yüksek bağlamli iletişim yaygındır.
Evim benim kalemdir.	Kamusal alanlarda sıklıkla sosyalleşilir.
Suistimaller suçluluğa ve öz saygının kaybolmasına yol açar.	Suistimaller birey ve grup için utanç ve saygınlığın kaybolmasına yol açar.

Kaynak: G. Hofstede, G. J. Hofstede, M. Minkov, **Cultures and Organizations: Software of the Mind**, New York: McGraw-Hill, 2010, s.113.

Bireyci kültürlerde yaşayan kişilerin iş hayatındaki hedefleri incelemek gerekirse⁴⁶:

- *Kişisel zaman:* İş hayatı çalışan bireylerin kendilerine ve aile bireylerine zaman ayırmasına izin vermelidir.
- *Özgürlük:* Bireyin yaptığı iş, yapılan iş ile ilgili fikirlerin söylenmesine ve bu fikirlerin uygulanmasına fırsat vermelidir.
- *Öne çıkma (meydan okuma):* İş bireye kişisel becerisini kullanarak öne çıkma fırsatı vermelidir.

Sıralanan bu özellikler bireyci kültür anlayışı içinde yer alan bireylerin içinde bulundukları işletmede bağımsızlıklarının ön planda olduğunu vurgulamaktadır⁴⁷.

Toplulukçu kültürlerde yaşayan bireylerin iş hayatındaki hedefleri ise⁴⁸:

- *Eğitim:* İş bireye alanında uzmanlaşmak ve kendini geliştirmesine olanak sağlamak için eğitim fırsatları vermelidir.
- *Fiziksel şartlar:* İş bireye uygun çalışma ortamını sağlamalıdır.

⁴⁶ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.51.

⁴⁷ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.52.

⁴⁸ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.52.

- *Yeteneklerin kullanılması:* Bireyler yeteneklerini gerçekleştirdikleri işlerde kullanmalıdır.

Sıralanan özellikler toplulukçu kültürlerde çalışan bireylerin içinde bulundukları işletmeye bağımlı olduklarını göstermektedir⁴⁹.

Bireycilik özelliği taşıyan kültürlerde bireyler, kişisel meraklarını toplumsal merakların üstünde tutmaktadırlar. Bu kültürlerde kanunların ve doğruların herkese aynı uygulandığı kabul edilmektedir. Toplulukçu kültürlerde ise toplumsal meraklar ön plandadır. Bireylerin özel yaşam istekleri gruplar tarafından baskılanmaktadır. Bireysel düşüncelerden çok grup üyeleri tarafından belirlenen düşünceler vardır. Bu kültürlerde kanunlar ve doğrular gruplara farklı uygulanmaktadır⁵⁰. Toplulukçuluğun çıktısı olarak bireyler içinde bulundukları grup ile diğerlerini birbirlerinden farklı kabul etmektedirler ve onlar için grup olgusu her şeyden önce gelmektedir. Oysaki bireyci kültürlerde öze saygı olgusu ön plandadır⁵¹:

Bireycilik - toplulukçuluk boyutu, bir toplulukta bireysel unsurların mı yoksa toplumsal unsurların mı hakim değerler olarak kabul edildiğini ortaya koyan kültürel boyuttur. Hofstede, bireycilik ve toplulukçuluk boyutunu, kişilerin içinde bulundukları gruplarla bütünleşme seviyesi olarak da aktarmaktadır. Kimi topluluklarda bireyci özellikleri ortaya çıkartan inançlar, değerler egemen olarak görülürken, kimilerindeyse toplulukçu özellikleri ortaya çıkartan inanç, değerler daha egemen olarak görülmektedir⁵².

Hofstede'nin çalışmalarında ekonomik açıdan rahat ülkelerin büyük oranda bireyci özelliklerinin yüksek, ekonomik açıdan fakir olarak görülenlerinse topluluk özelliklerinin yüksek olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bireyci toplumlarda ekonomik faaliyetler bireysel çalışmalara dayanırken ekonomik yapı içinde devletin rolü kısıtlıdır.

⁴⁹ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.52.

⁵⁰ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.53.

⁵¹ Halil İbrahim Aydın, "Örgüt Kültürünün Yönetim Açısından Önemi", **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.2, 2003, s.96.

⁵² Binali Doğan, **Örgüt Kültürü**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2007, s.72.

Toplulukçu toplumlarda ise ekonomik faaliyetler toplumsal çalışmalara dayanırken ekonomik yapı içinde devletin rolü baskındır⁵³.

Hofstede'nin yapmış olduğu çalışma sonucunda ülkelerin bireycilik puan derecelerine göre olan sıralamaya Tablo 4'te yer verilmiştir. Yapılan çalışma sonucunda bireycilik özelliklerini taşıyan en iyi örnek 91 puan ile A.B.D. olurken bireycilik puanı en düşük yani toplulukçuluk özellikleri yüksek olan örnek ise 6 puanla Guatemala olmuştur. Ülkemiz ise 37 puan alarak 28. Sırada yerini almış ve düşük bireycilik özellikleri göstermektedir.

Tablo 2. Ükelere Göre Bireycilik Puan Sıralaması

Sıralama	Ülke ve Bölge	Bireycilik	Sıralama	Ülke ve Bölge	Bireycilik
1	A.B.D.	91	28	Türkiye	37
2	Avustralya	90	29	Uruguay	36
3	İngiltere	89	30	Yunanistan	35
4/5	Kanada	80	31	Filipinler	32
4/5	Hollanda	80	32	Meksika	30
6	Yeni Zelanda	79	33/35	Doğu Afrika	27
7	İtalya	76	33/35	Yugoslavya	27
8	Belçika	75	33/35	Portekiz	27
9	Danimarka	74	36	Malezya	26
10/11	İsveç	71	37	Hong Kong	25
10/11	Fransa	71	38	Sili	23
12	İrlanda Cumhuriyeti	70	39/41	Batı Afrika	20
13	Norveç	69	39/41	Singapur	20
14	İsviçre	68	39/41	Tayland	20
15	Almanya	67	42	El Salvador	19
16	Güney Afrika	65	43	Güney Kore	18
17	Finlandiya	63	44	Tayvan	17
18	Avusturya	55	45	Peru	16
19	İsrail	54	46	Kosta Rika	15
20	İspanya	51	47/48	Pakistan	14
21	Hindistan	48	47/48	Endonezya	14
22/23	Japonya	46	49	Kolombiya	13
22/23	Aranin	46	50	Venezüella	12
24	İran	41	51	Panama	11
25	Jamaika	39	52	Ekvador	8

⁵³ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.53.

26/27	Brezilva	38	53	Guatemala	6
26/27	Arap Ülkeleri	38			

Kaynak: Geert Hofstede, **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, London: McGraw-Hill, 1991, s.53.

2.2.2. Güç Mesafesi

Hofstede, güç mesafesini aynı toplumda yaşayan kişilerin, eşit olmayan güç dağılımını kabullenebileceği derece olarak tanımlamaktadır; yani bu şekilde toplumlardaki eşitsizliği ifade etmektedir. Oluşan güç mesafesi, aile içindeki hiyerarşi ve bağımlılık ilişkileri ile kurumsal şartları etkilemektedir⁵⁴. Kısaca hiyerarşik yapının varlığı ya da yokluğu durumlarını içerdiği söylenebilir⁵⁵. Toplumsal açıdan bakıldığında, bu boyutun ifade ettiği ana fikir, farklı toplulukların, kişiler arasında var olan eşitsizliklere ve adil olmayan güç dağılımına karşı geliştirmiş oldukları farklı çözüm yöntemleridir⁵⁶.

Güç mesafesi kavramı kısaca toplulukların, kurumlara ya da örgütlere güç olgusunun eşit dağıtılmamasını kabullenmesi anlamına gelmektedir. Dar güç mesafesini savunan toplumlar, toplumdaki tüm bireylerin eşit haklarının olması gerektiğini savunurken; geniş güç mesafesine sahip toplumlarda ise güce sahip kişilerin ayrıcalıklı olmaları gerektiği savunulmaktadır⁵⁷. Dar ve geniş güç mesafelerine ilişkin farkların topluluklar üzerindeki etkileri aşağıdaki tablo ile özetleyebilmekteyiz.

Tablo 3. Dar ve Geniş Güç Mesafesine Sahip Topluluklar Arasındaki Farklar

Dar Güç Mesafesi	Geniş Güç Mesafesi
Güç kullanımı meşru olmalı, iyi ve kötü kriterlerini izlemelidir.	Güç haklılıktan üstündür. Güce sahip olan haklıdır ve iyidir.
Yetenekler için zenginlik, güç ve statünün	Yetenekler için zenginlik güç ve statü

⁵⁴ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.45.

⁵⁵ Hofstede ve Diğerleri, *Exploring Cultur Exercises, Stories and Synthetic Cultures*, s.36.

⁵⁶ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.67.

⁵⁷ Çiğdem Sofyalıoğlu ve Rabia Aktaş, "Kültürel Farklılıkların Uluslararası İşletmelere Etkisi", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2001, s. 91.

birlikte olması gerekmez.	birlikte olmalıdır.
Zengin ülkelerin orta sınıfları genellikle geniştir.	Fakir ülkelerin orta sınıfları genellikle dardır.
Herkes eşit haklara sahip olmalıdır.	Güçlüler önceliklere sahip olmalıdır.
Güç; resmi pozisyona, uzmanlığa ve ödül verebilme becerisine dayalı olmalıdır.	Güç; geleneklere veya aileye, karizmaya ve gücü kullanabilmeye dayalıdır.
Bir siyasi sistemi değiştirmenin yolu kuralları değiştirmekten geçer. (evrim)	Bir siyasi sistemi değiştirmenin yolu en üst kademedeki kişileri değiştirmekten geçer. (devrim)
İç politikalarda daha çok diyalog daha az şiddet vardır.	İç politikalarda daha az diyalog ve daha fazla şiddet vardır.
Çoğulcu hükümetler, çoğunluk oylarının sonucuna dayalıdır.	Oy birliği ile seçime dayalı otokratik veya oligarşik hükümetler vardır.
Siyasi tablo güçlü bir merkez, güçsüz sağ ve sol kanatlar olduğunu gösterir.	Siyasi tablo, eğer varsa, güçsüz bir merkez, güçlü sağ ve sol kanatlar olduğunu gösterir.
Toplumdaki gelir farklılıkları azdır ve vergi sistemi ile daha da azalır.	Toplumdaki gelir farklılıkları çok geniştir ve vergi sistemi ile daha da artar.
Skandallar, içine karışanların siyasi kariyerlerine son verir.	Güç sahiplerinin içinde olduğu skandallar genellikle örtbas edilir.

Kaynak: G. Hofstede, G. J. Hofstede, M. Minkov, **Cultures and Organizations: Software of the Mind**, New York: McGraw-Hill, 2010, s.83.

Dar güç mesafesine sahip toplumlarda insanlar arasındaki eşitsizlik çok azdır. Güçlü olan insanlarla güçsüz olan insanlar arasında bir bağlantı vardır ve bu insanlar birbirlerine muhtaçtır. Geniş güç mesafesine sahip toplumlarda ise insanlar arasında eşitsizlik beklenir ve bu eşitsizlik istenir. Güçlü olmayan insanlar güçlü insanlara

bağımlıdır ve gücü olmayan insanlar; bağılılığı kabul edenler ve bağılılığı kabul etmeyenler olarak iki kutba ayrılır⁵⁸.

Güç mesafesi, gücün belli bir toplumun bireyleri arasında neden olduğu mesafe ile ilgilidir. Oluşan mesafe toplulukların özellikleri ve kuralları çerçevesinde gerçekleşmekte ve topluluk tarafından kanıksanmış olan güç seviyesindeki farklılıklar, süreç içerisinde benimsenerek, kurumsallaşmaktadır⁵⁹.

Hofstede'nin çalışmasında ülkelerin güç mesafelerine olan sayısal değerlerinin sıralamasını Tablo 7'de görmekteyiz. Yapılan çalışma sonucunda güç mesafesinin en uzun olduğu yani en yüksek olduğu ülke 104 puan ile Malezya iken güç mesafesinin en az olduğu ülke 11 puan ile Avusturya olmuştur. Ülkemiz ise 66 puan alarak 18/19. sırada yerini almıştır.

Tablo 4. Ükelere Göre Güç Mesafesi Puan Sıralaması

Sıralama	Ülke ve Bölge	Güç Mesafesi	Sıralama	Ülke ve Bölge	Güç Mesafesi
1	Malezva	104	27/28	Günev Kore	60
2/3	Guatemala	65	29/30	İran	58
2/3	Panama	65	29/30	Tavvan	58
4	Filipinler	94	31	İspanya	57
5/6	Meksika	81	32	Pakistan	55
5/6	Venezüella	81	33	Japonya	54
7	Arap Ülkeleri	80	34	İtalva	50
8/9	Ekvador	78	35/36	Ariantin	49
8/9	Endonezva	78	35/36	Günev Afrika	49
10/11	Hindistan	77	37	Jamaika	45
10/11	Batı Afrika	77	38	A.B.D.	40
12	Yugoslavva	76	39	Kanada	39
13	Singapur	74	40	Hollanda	38
14	Brezilya	69	41	Avustralya	36
15/16	Fransa	68	42/44	Kosra Rika	35
15/16	Hong Kong	68	42/44	Almanya	35
17	Kolombiya	67	42/44	İngiltere	35
18/19	El Salvador	66	45	İsviçre	34

⁵⁸ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.37.

⁵⁹ Melek Vergiliel Tüz, *İşletmelerde Yönetim Modelleri*, Bursa: Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım, 2004, s.3.

18/19	Türkiye	66	46	Finlandiya	33
20	Belcika	65	47/48	Norvec	31
21/23	Doğu Afrika	64	47/48	İsvec	31
21/23	Peru	64	49	İrlanda Cumhuriyeti	28
21/23	Tayland	64	50	Yeni Zelanda	22
24/25	Sili	63	51	Danimarka	18
24/25	Portekiz	63	52	İsrail	13
26	Uruguav	61	53	Avusturya	11
27/28	Yunanistan	60			

Kaynak: Geert Hofstede, **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, London: McGraw-Hill, 1991, s.26.

2.2.3. Belirsizlikten Kaçınma

Belirsizlikten kaçınma boyutu kişilerin belirsizlik karşısında nasıl davrandıklarını ve belirsizlikten ne ölçüde kaçındıklarını açıklamaktadır⁶⁰. Belirsizlikten kaçınma boyutunun temelleri, belirsizliğin bireylerde endişe kaynağı oluşturduğu düşüncesine dayanmaktadır. Belirsizliğin endişe kaynağı oluşturması da değişim kavramı ile açıklanmaktadır. Ancak farklı toplulukların belirsizliklere karşı hissettikleri endişeler aynı seviyede seyretmemektedir ve bundan ötürü topluluklar farklı belirsizlik düzeyleri ve farklı kültürel özellikler taşımaktadırlar⁶¹.

Bu boyut, bireylerin belirsiz veya bilinmeyen olaylara karşı hangi düzeyde uyum gösterebildiklerini ortaya koyan yapısal ve zihinsel düzenlerini içinde barındırmaktadır⁶². Toplulukların belirsizlikten kaçınma durumlarına göre aralarında oluşan farklar aşağıdaki tablo ile incelenebilir.

⁶⁰ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.47.

⁶¹ Doğan, s.64.

⁶² Abdullah Karakaya, Ferda Alper Ay ve Saadet Gürel, ‘‘Stratejik Yönetim Süreci Bağlamında Kültür ve Yönetim Tarzı Etkileşimi: Karadeniz Bölgesindeki Belediyelere Yönelik Bir Araştırma’’, **CÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.37, Sayı.25, 2013, s. 81.

Tablo 5. Düşük ve Yüksek Belirsizlikten Kaçınma Kültürü olan Toplamlar Arasındaki Farklar

Düşük Belirsizlikten Kaçınma	Yüksek Belirsizlikten Kaçınma
Belirsizlik, hayatın normal bir özelliğidir ve her gün olduğu gibi kabul edilir.	Hayatın içindeki belirsizlikler savaşıması gereken devamlı bir tehdit oluşturur.
Stres ve endişe düşük düzeydedir.	Stres ve endişe yüksek düzeydedir.
Agresiflik ve duygular gösterilmemelidir.	Agresiflik ve duygular uygun zaman ve yerlerde dışa vurulabilir.
Kişilik testlerinde yumuşak görüşlere ilişkin skorlar yüksektir.	Kişilik testlerinde nevroitiklik skorları yüksektir.
Anlam karmaşası olan durumlarda ve bilinmeyen risklere karşı rahat davranılır.	Bilinen riskler kabul edilir, belirsiz durumlar ve bilinmeyen risklerden korkulur.
Kötü ve tabu olan şeyler hususunda çocuklara karşı hoşgörölü kurallar koyulur.	Kötü ve tabu olan şeyler hususunda çocuklara katı kurallar koyulur.
Süper egolar güçsüzdür.	Süper egolar güçlüdür.
Farklı kişilere karşı benzer davranışlar sergilenir.	Farklı kişilere karşı farklı davranışlar sergilenir.
Farklı olan merak uyandırır.	Farklı olan tehlikelidir.
Aile hayatı rahattır.	Aile hayatı streslidir.
Bir ülke varlıklı ise aile hayatı tatmin edicidir.	Bir ülke varlıklı ise çocukları yetiştirme maliyetinden endişe edilir.

Kaynak: G. Hofstede, G. J. Hofstede, M. Minkov, **Cultures and Organizations: Software of the Mind**, New York: McGraw-Hill, 2010, s.203.

Belirsizlikten kaçınma boyutu Hofstede tarafından, bir toplumun üyelerinin şüpheli veya bilinmeyen olaylar karşısında hissettiği tehdit duygusu olarak tanımlanmaktadır. Yüksek belirsizlikten kaçınmanın olduğu toplumlarda bireyler meşgul, aktif, hareketli, duygusal ve saldırgan özellikler gösterirler. Düşük belirsizlikten kaçınmanın görüldüğü toplumlarda ise bireylerin karşılarındakileri etkileyecek kadar

sakin, yumuşak başlı, hareketsiz, yavaş, kontrollü ve tembel özellikler gösterdikleri görülür⁶³. Bunlara ek olarak yüksek belirsizlikten kaçınmanın görüldüğü toplumlarda birçok yasa ve kurallar bulunur, ayrıca bu yasaların ve kuralların değiştirilmesi zordur. Düşük belirsizlikten kaçınmanın var olduğu toplumlarda ise kurallar sadece gerekli görüldüğü zamanlarda bulunur⁶⁴.

Hofstede, kültürlerde görülen belirsizlikten kaçınmanın çocukluk yıllarında başladığını vurgulamıştır. Ebeveynlerin çocuklarına öğrettikleri ‘bu yanlış’ veya ‘bu doğru’ kalıpları ile bireyin yaşantısının ilk anlarından itibaren belirsizliklere karşı önlem almaya başlaması sağlanmaktadır. Yüksek belirsizlikten kaçınmanın görüldüğü toplumlarda büyüyen çocuklar, düşük belirsizlikten kaçınmanın görüldüğü toplumlara göre daha çok anne baba korumasında yetişirler. Aile tarafından çocukluk yıllarında oluşturulan ‘iyi insan’ veya ‘kötü insan’ kalıplaşmasına bireyler hayatları boyunca sadakat gösterir. Çocukluk yıllarında ebeveynler tarafından öğretilen kalıpların doğruluğu ve yanlışlığı sorgulanmazken öğretilen kötü davranışlardan sakınılır. Düşük belirsizlikten kaçınmanın olduğu toplumlarda ise aileler çocuklarına kalıplaşmış bilgilerden çok onu hayata hazırlayacak bilgiler verirler. Toplumsal normlar bireylere temel şeyleri öğretmek belirsizliklere karşı sadece nasıl davranılması gerektiği hakkında fikir verir⁶⁵.

Belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek topluluklarda bulunan standart kurallar önemlidir ve bu topluluklar sert tabulara sahiptirler. Bunun yanında bu tür topluluklarda tek doğru kendilerinin sahip olduğudur. Bu özelliklere sahip topluluklarda uzman görüşleri her zaman büyük önem sahibidir⁶⁶. Belirsizlikten kaçınma düzeyinin düşük olarak görüldüğü toplumlarda, farklılıklardan değişimlerden korkulmaz, aksine sevilir; onlar için değişim ve yenilik kabul edilebilirdir. Belirsiz koşullarda sonunu bilmedikleri riskler almaktan çekinmezler. Belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olarak gözüktüğü toplulukların aksine kuralların sınırlandırıcı olduğunu düşünülmektedir ve

⁶³ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.115.

⁶⁴ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.121.

⁶⁵ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.118-119.

⁶⁶ Hofstede ve Diğerleri, *Exploring Culture Exercises, Stories and Synthetic Cultures*, s.105.

uzman görüşünden yararlanmaktansa genel ortak sağduyuya önem verdikleri görülmektedir⁶⁷.

Belirsizlikten kaçınma düzeylerinin dağılımına göre sıfır en güçsüz belirsizlikten kaçınma oranına sahip toplumu, 100 ise en güçlü belirsizlikten kaçınma oranına sahip toplumu göstermektedir. Belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek olan ülkeler, belirsizlikleri ve anlam karmaşalarını azaltmak için genellikle katı inanç ve davranış kuralları ve yasalar kullanır. Tam aksine belirsizlikten kaçınma düzeyleri düşük olan ülkeler, farklı görüşleri kabul etmeye ve uygulamanın ilkelerden daha önemli olduğu rahat tutumu sürdürmeye daha yatkındır. Belirsizlikten kaçınmaya çalışan toplumlar, anlam karmaşasına yol açan durumlar sergiler. Bu nedenle bu gibi toplumlarda yaşayan bireyler olayları yorumlanabilir ve tahmin edilebilir kılan bir yapı arayışına girer⁶⁸.

Hofstede'nin çalışmasında edindiği ülkelerin belirsizlikten kaçınma durumuna göre gerçekleşen puan sıralamalarına Tablo 10'da verilmiştir. Çalışmada Yunanistan 112 puan ile en yüksek belirsizlikten kaçınma derecesine sahipken 8 puanla Singapur en düşük belirsizlikten kaçınma örneğidir. Ülkemiz ise 85 puan ile 16/17. sırada yer almaktadır.

Tablo 6. Ülkelere Göre Belirsizlikten Kaçınma Puan Sıralaması

Sıralama	Ülke ve Bölge	Belirsizlik	Sıralama	Ülke ve Bölge	Belirsizlik
1	Yunanistan.	112	28	Ekvador	67
2	Portekiz	104	29	Almanya	65
3	Guatemala	101	30	Tavland	64
4	Uruguay	100	31/32	İran	59
5/6	Belçika	94	31/32	Finlandiya	59
5/6	El Salvador	94	33	İsviçre	58
7	Japonya	92	34	Batı Afrika	54
8	Yugoslavya	88	35	Hollanda	53
9	Peru	87	36	Doğu Afrika	52
10/15	Fransa	86	37	Avustralya	51

⁶⁷ Hofstede ve Diğerleri, *Exploring Culture Exercises, Stories and Synthetic Cultures*, s.107.

⁶⁸ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.116.

10/15	Sili	86	38	Norvec	50
10/15	İspanya	86	39/40	Güney Afrika	49
10/15	Kosta Rika	86	39/40	Yeni Zelanda	49
10/15	Panama	86	41/42	Endonezya	48
10/15	Ariantin	86	41/42	Kanada	48
16/17	Türkiye	85	43	A.B.D.	46
16/17	Güney Kore	85	44	Filipinler	44
18	Meksika	82	45	Hindistan	40
19	İsrail	81	46	Malezya	36
20	Kolombiya	80	47/48	İngiltere	35
21/22	Venezüella	76	47/48	İrlanda Cumhuriyeti	35
21/22	Brezilya	76	49/50	Hong Kong	29
23	İtalya	75	49/50	İsviçre	29
24/25	Pakistan	70	51	Danimarka	23
24/25	Avusturya	70	52	Jamaika	13
26	Tayvan	69	53	Singapur	8
27	Arap Ülkeleri	68			

Kaynak: Geert Hofstede, **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, London: McGraw-Hill, 1991, s.113.

2.2.4. Erillik-Dışılık

Erillik-dışılık boyutunda cinsiyete dayalı modellenmelerin toplumlardaki yansımalarına değinilmektedir. Erillik boyutu, kültürlerde erkeklere ait olduğu düşünülen yani erkeksi olarak adlandırılan davranış kalıplarının toplumda ön plana çıkma derecesidir. Dışılık boyutu ise, bir kültürde kadınlara ait olduğu düşünülen yani kadınsı olarak adlandırılan davranış kalıplarının toplumda ön plana çıkma derecesidir⁶⁹.

Erillik dışılık boyutu içinde bulunduğu kültürün erkeklik ve kadınlık rollerini örnek alır. Cinsiyetlere karşı değer, tutum ve davranışların nasıl olması gerektiğini ortaya koyar. Toplumdaki cinsiyetlere yönelik davranış kalıpları da belirten bu boyut, insanlar arasındaki ilişkilerin düzeninde de etkilidir⁷⁰. Erkeklik olgusu ağırlıklı olan kültürlerde maddi olarak başarı ön planda görülür. Başarı zorunludur ve başarı için tüm

⁶⁹ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.46.

⁷⁰ Ersan Ersoy, "Cinsiyet Kültürü İçerisinde Kadın ve Erkek Kimliği: Malatya Örneği", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.19, Sayı.2, 2009, s. 211.

engeller zorlanmalıdır⁷¹. Bunların yanı sıra iş hayatında iyi bir kazanç sağlayan ve konumu yüksek olan işlerde çalışmak ayrıca değerlidir. Kadınlık olgusu ağırlıklı olan kültürlerde ise kaliteli yaşantı ve insan ilişkileri ön planda tutulur⁷². İki özellik arasındaki bu ayrımı Hofstede, erillik özelliklerinin görüldüğü toplumlarda “çalışmak için yaşa” anlayışı ve dişillik özelliklerinin görüldüğü toplumlarda ise “yaşamak için çalış” anlayışı şeklinde ifade etmektedir⁷³.

Bu boyut, toplumda cinsiyet rollerinin açık bir şekilde birbirinden ayrı rol almasıdır. Erillik olgusu ön planda olan toplumlarda “kendini öne çıkarma, görülebilir başarı sağlama ve para kazanma” gibi özellikleri ön plandadır. Dişilik olgusu ön planda olan toplumlarda ise “ paradan çok insani ilişkilere önem verme, hayat kalitesini arttırmaya çalışma, doğayı koruma, kişilere yardım etme” gibi özellikleri ön plandadır⁷⁴. Farklı özellikler gösteren toplulukları birbirinden ayıran en temel farkları aşağıdaki tabloda incelenebilir.

Tablo 7. Eril ve Dişil Toplamlar

Erillik	Dişillik
Zorluklar, kazançlar, tanınma ve ilerleme önemlidir.	İlişkiler ve yaşam kalitesi önemlidir.
Erkekler iddialı, hırslı ve katı olmalıdır.	Erkek de kadın da alçakgönüllü olmalıdır.
Kadınların hassas olması ve ilişkilere dikkat etmesi gerekir.	Erkek de kadın da hassas olmalı ve ilişkilere odaklanmalıdır.
Ailede babalar gerçeklerle, anneler ise duygularla ilgilenir.	Ailede hem babalar hem de anneler gerçekler ve duygularla ilgilenir.
Standart kalıba göre baba para kazanır anne	Anne babalar bakımı ve bakım rollerini

⁷¹ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.81.

⁷² Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.96.

⁷³ Hofstede ve Diğerleri, *Cultures and Organizations: Software of The Mind*, s.167.

⁷⁴ Oya Aytemiz Seymen ve Tamer Bolat, **Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmecilik**, Ankara: Nobel Yayınları, 2005, s. 164.

ise çocuklarla ilgilenir.	paylaşır.
Genç kızlar ağlar fakat erkek çocuklar ağlamaz; erkek çocuklar kavgaya karşılık vermelidir ve kızlar kesinlikle kavga etmemelidir.	Hem kız hem erkek çocukların ağlamasına izin verilir fakat ikisi de kavga etmemelidir.
Erkek çocuklar yarışmak için oynar; kız çocuklar beraber zaman geçirmek için oynar.	Kız çocuklar ve erkek çocuklar aynı nedenlerle oyun oynar.

Kaynak: G. Hofstede, G. J. Hofstede, M. Minkov, **Cultures and Organizations: Software of the Mind**, New York: McGraw-Hill, 2010, s.155.

Erillik olgusunun yüksek olduğu toplumlarda yaşayan bireylerin iş hayatındaki hedeflerini incelemek gerekirse⁷⁵:

- *Kazanç:* Bireyler çalıştıkları işlerden yüksek gelir beklemektedirler.
- *Onaylama:* Bireyler yaptıkları işler iyi sonuçlandığında onaylanma beklerler.
- *Karşı çıkma (meydan okuma):* İş bireye kişisel becerisini kullanma fırsatı vermelidir.

Dişillik olgusunun yüksek olduğu toplumlarda yaşayan bireylerin iş hayatındaki hedefleri ise⁷⁶:

- *Yönetici:* Yöneticiler ile çalışanlar arasında iyi ilişkiler olması beklenir.
- *İşbirliği:* Çalışanlar aralarında iyi ilişkiler kurabilmeli ve işbirliği yapabilmelidir.
- *Yaşama alanı:* Bireylerin aileleri ve kendileri için ayrılmış alanları olmalıdır.

⁷⁵ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.81.

⁷⁶ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.82.

- *İş güvencesi*: Bireylerin çalıştıkları iş, onlara gerekli iş güvencesini sağlamış olmalıdır.

Kültürlerde cinsiyetlere verilen roller, kültürün olduğu toplumun oluşumunun başından beri kadınların ve erkeklerin toplum içinde üstlendikleri iş bölümündeki rolleridir. Örneğin; kadınlar çocuk bakımını ve yetiştirilmesini üstlendiğinden davranışları, verici, sevgi dolu, şefkatli ve uyumlu olma eğilimi göstermektedir. Erkeklerin davranışlarında ise, avcılık ve savaşa uyumlu olma görülmektedir. Toplumların gelişmesinde ve kültürlerin oluşumunda ise bu davranış kalıpları öz olarak devamlılık göstermektedir. Günümüz kültürlerinde, erkeklerdeki davranış kalıplarının ekonomik temelli olduğu gözlemlenmektedir ve ekonomik yaşamda da rekabet ve maddecilik vardır. Kadınlardaki davranış kalıpları ise yine aileye yöneliktir⁷⁷.

Hofstede'nin gerçekleştirdiği çalışma sonucunda ülkelerin erillik dişilik puanlarına göre sıralamaları Tablo 13'te verilmiştir. Bu çalışmanın sonucunda en yüksek erillik kültürlerine örnek 95 puanla Japonya olurken 5 puanla İsveç en düşük erillik özelliklerini taşımakta yani dişilik özellikleri göstermektedir. Ülkemiz ise 45 puan alarak 32/33. sırada yerini almış ve erillik özelliklerini daha düşük bir oranda bulundurmaktadır.

Tablo 8. Ülkelere Göre Erillik-Dişilik Puan Sıralaması

Sıralama	Ülke ve Bölge	Erillik-Dişilik	Sıralama	Ülke ve Bölge	Erillik-Dişilik
1	Japonya	95	28	Singapur	48
2	Avusturya	79	29	İsrail	47
3	Venezüella	73	30/31	Endonezya	46
4/5	İtalya	70	30/31	Batı Afrika	46
4/5	İsviçre	70	32/33	Türkiye	45
6	Meksika	69	32/33	Tayvan	45
7/8	İrlanda Cumhuriyeti	68	34	Panama	44
7/8	Jamaika	68	35/36	İran	43
9/10	İngiltere	66	35/36	Fransa	43
9/10	Almanya	66	37/38	İspanya	42
11/12	Filipinler	64	37/38	Peru	42

⁷⁷ Doğan, s. 74-75.

11/12	Kolombiya	64	39	Doğu Afrika	41
13/14	Güney Kore	63	40	El Salvador	40
13/14	Ekvador	63	41	Güney Afrika	39
15	A.B.D.	62	42	Uruguay	38
16	Avustralya	61	43	Guatemala	37
17	Yeni Zelanda	5	44	Tayland	34
18/19	Yunanistan	57	45	Portekiz	31
18/19	Hong Kong	57	46	Sili	28
20/21	Aranın	56	47	Finlandiya	26
20/21	Hindistan	56	48/49	Yugoslavya	21
22	Belçika	54	48/49	Kosta Rika	21
23	Arap Ülkeleri	53	50	Danimarka	16
24	Kanada	52	51	Hollanda	14
25/26	Malezya	50	52	Norveç	8
25/26	Pakistan	50	53	İsveç	5
27	Brezilya	49			

Kaynak: Geert Hofstede, **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, London: McGraw-Hill, 1991, s.84.

2.3. Örgüt Kültürü

Örgüt kültürü kavramı incelendiğinde oldukça yeni kökenlere sahip olduğu söylenebilir. Kültür kavramından önce kökeni daha eskilere dayanmakta olan ‘grup normları’ veya ‘iklim’ kavramları özellikle psikologlarca kullanılmıştır. Katz ve Kahn tarafından yazılan “Örgütlerin Sosyal Psikolojisi” eserinde rollerden, normlardan ve değerlerden bahsedilmiş ancak kültür kavramı belirgin olarak vurgulanmamıştır⁷⁸. Örgüt kültürü kavramının bilinen kökleri ise 1980’li yıllara kadar gitmektedir. Özellikle yöneticilerin ve danışmanların ilgisini üzerine çeken 1982 yılında yayımlanan iki kitap ile bu kökenin oluştuğunu söyleyebiliriz. Bu kitaplardan birincisi Tom Peters ve Robert Waterman’ın ortaya çıkardığı “Mükemmeli Arayış” eseriyle bir diğeri ise Terence Deal ve Allen Kennedy tarafından yazılan “Şirket Kültürleri” adlı kitaplardır⁷⁹.

⁷⁸ Edgar H. Schein, “Örgütsel Kültür”, Atilla Akbaba(çev), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.3, 2002, s.2.

⁷⁹ Naomi Stanford, **Organizasyon Kültürü**, Ümit Şensoy (çev.), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2014, s.2.

“Örgüt kültürü” kavramının aynı ‘kültür’ kavramı gibi birden çok tanımı yapılmıştır. Kültür kavramı için nasıl tek bir tanım üzerinde uzlaşma sağlanamadıysa örgüt kültürü kavramı için de aynı durum geçerliliğini korumaktadır. Örgüt kültürünü açıklamak için yapılan tanımlar, içinde bulunduğu toplumu ve kültürü tanımlamak için kullanılan değişkenler ışığında değişim göstermektedir⁸⁰. Örgüt kültürü “*Bir grubun benimsediği normlar, inançlar, değerler ve anlamlı semboller bütünüdür.*”⁸¹ şeklinde tanımlanır.

Örgüt kültürüne ait en genel tanım ise “*Örgütlerin birbirlerinden ayrılmasını sağlayan ve örgüt içinde yer alan üyeler tarafından oluşturulan ortak bir sistemdir.*”⁸² şeklinde yapılabilir.

2.3.1. Örgüt Kültürünün Önemi

Kurumlar içinde oluşturulan kültürler, kurumların amaçlarının, stratejilerinin ve politikalarının şekillenmesinde oldukça önemli yere sahiptir. Bu etkiler çerçevesinde örgüt kültürü kurumlara rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Bunu küçük bir örnekle açıklamamız gerekirse; kurum kültürü güçlü olan işletmelerde, çalışanların nerede ne şekilde davranacaklarını gösteren yerleşmiş davranışsal sistemler bulunurken, daha zayıf bir kültüre sahip olan işletmelerde çalışanlar neyi nasıl yapmaları gerektiğini düşünerek zamandan kaybederler ve böylece verimliliklerinde düşüşler oluşur⁸³.

2.3.2. Örgüt Kültürünün Oluşması ve Örgüt Kültürünün Unsurları

Her örgüt kendine has özellikler barındıran bir örgüt kültürüne sahiptir. Örgüt kültürü ya zamanla oluşur ya da kurucular veya yöneticiler tarafından kurulum aşamasında veya sonradan oluşturulur. Örgüt kültürünün zaman içinde kendiliğinden oluşması çalışanların inanç ve değerleri ile şekillenmesi şeklinde açıklanabilir. Kültür

⁸⁰ Mehmet Şişman, **Örgütler ve Kültürler**, Ankara, Pegem Akademi, 2014, s.24.

⁸¹ Şişman, s.81.

⁸² Stephen P. Robbins ve Timothy A. Judge, **Örgütsel Davranış: Organizational Behavior**, İstanbul: Nobel Yayınevi, İnci Erdem (çev.), 2012, s.512.

⁸³ Erol Eren, **Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s.166.

bireylerin oluşturduğu davranış, ifade ve sembollerden oluşur. Dolayısıyla kùltürün ve örgütün bir bütün olduğunu ifade edilebilir. Bu koşullarda örgüt içinde oluşan kùltür, çalışanlar bütünleşmekle kalmaz zaman içinde mevcut kùltürün yenilenmesinde de etki sahibi olur⁸⁴.

Kurumlarda örgüt kùltürünün oluşmasında farklı unsurların etkisi ön plana çıkabilmektedir⁸⁵. Kurum kùltürünün oluşturulmasının yöntemlerinden biri kurucular tarafından şekillendirilmesidir. Bu şekilde oluşan örgüt kùltürlerinde kurucuların ve yöneticilerin oldukça büyük etkileri olduğu gör÷lmektedir. Kurucular örgüt için belirledikleri ve düzenledikleri vizyonlar sayesinde belirli bir örgüt kùltürü oluşturabilirler. Örgüt kùltürünün oluşturulmasına belirli kriterlerdeki adayların işe alımı ile ilk adımı atarlar. Oluşturulan örgüt kùltürü çalışanlar tarafından zamanla benimsenebilir ya da belirli kurallar ile oluşturulan örgüt kùltürüne uymaları sađlanabilir⁸⁶.

Örgüt kùltürünü oluşturan unsurlar ve örgüt kùltürünü açıklamak üzere yapılmış tanımlar incelendiğinde örgüt kùltürünü açıklayan başlıca konular kısaca şu şekilde sıralanabilir⁸⁷:

- Bir örgütte var olan yapılış biçimlerini gösterir.
- Örgüt içinde yer alan bireylerin paylaştığı temel değerler ve normlardır.
- Örgüt içinde yer alan bireylerin bilişsel yapıları ve algı dayanağıdır.
- Örgüt içinde yer alan bireylerin paylaştığı davranış kuralları ve ör÷ntülerdir.
- Örgüt içinde yer alan bireylerin paylaştığı temel inanç ve varsayımlardır.

⁸⁴ Hofstede, *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, s.105.

⁸⁵ Ali Rıza Terzi, **Örgüt Kùltürü**, Ankara, Nobel Yayın ve Dağıtım, 2000,s.47.

⁸⁶ Dinç,23-25.

⁸⁷ şişman, s.84.

- Örgüt içinde yer alan bireylerin paylaştığı anlamlı semboller sistemidir.
- Örgüt içinde yer alan bireylerin paylaştığı anlam, duygu, anlayış, felsefe, ideoloji, beklenti ve tutumlardır.

Örgüt kültürünün unsurları iki boyutta ele alınabilir: İlk olarak örgütü oluşturan değerler, inançlar ve normlar gibi temel kültürel değerler yer alırken ikinci boyutta ise törenler seremoniler, semboller, efsaneler, hikayeler, dil gibi kültürel unsurların ifade biçimleri yer almaktadır. Başka bir ifade ile kültür unsurları ‘‘kültürü meydana getiren unsurlar’’ ve ‘‘kültür taşıyıcıları’’ olmak üzere iki grup altında incelenebilir⁸⁸.

2.4. Kültürel Farklılıklar ve Önemi

Dünya üzerinde var olan her toplum zaman içinde yaşadığı değişimlerinde etkileriyle kendilerine has kültürler oluşturmuşlardır. Kültürlerin farklılığı toplumların farklılığındandır böylece toplumlar kültürleri ile diğerlerinden ayrılmaktadır. Toplumlar içinde var olan insanlar ise hayata gözlerini açtıkları andan itibaren içinde yaşadıkları kültürel özellikler tarafından şekillendirilirler.

Kültürel veya toplumsal farklılıklar; kişilerin risk almaya dönük tepkilerini, rasyonel tercihlerini, başarı duygusunu, kendine güven ve sorumluluk alma düzeyini de farklılaştırmaktadır⁸⁹. Toplumsal kültürel çevre, temelde bireysel kişilik farkları ile bireyleri etkiliyor gibi gözükse de aslında benzer davranış kalıplarının da oluşmasına olanak verir. Belirli davranışların farklı bireyler tarafından tekrarlanması sadece ortak kişilik kalıplarına sahip olunması ile ilişkilendirilebilir. Bu şekilde de belli bir topluluğa ait kültürel çevrenin oluştuğu gözlemlenmektedir⁹⁰.

Kültürel farklılıklar; farklı kişilikler, farklı benlik algıları ve farklı karakter yapılarının oluşmasında ana etki maddesidir. Bu nedenledir ki birbirinden farklı kültürel

⁸⁸ Göksel Ataman Unutkan, **İşletmelerin Yönetimi ve Örgüt Kültürü**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s.46.

⁸⁹ Ömer Aytaç ve Süleyman İlhan, ‘‘Girişimcilik ve Girişimci Kültür: Sosyolojik Bir Perspektif’’, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.18, 2007, s.110.

⁹⁰ Feyzullah Eroğlu, **Davranış Bilimleri**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017, s.164.

çevre içinde gelişen bireyler benzer konular, olaylar ve koşullar karşısında birbirlerinden farklı tepkiler vermekte ve farklı davranış kalıplarına yönelmektedirler. Bazı kültürler, dışa dönük, özgür, bağımsız bireylerin yetişmesine olanak tanırken bazıları ise bağımlı, korumacı ve güvensiz bireylerin yetişmesine sebep olmaktadır⁹¹.

İnsan hayatının içinde var olan her olguyu etkilemekte olan kültür, insanların sosyal yaşamlarında, oluşturdukları kurumlarda, dünyadaki değerlere bakış açılarında, anlama ve değerlendirme biçimlerinde ve daha sayabileceğimiz birçok şeyde görebilmekteyiz.

Dünya üzerinde bulunan her topluluğun kendine has bir kültürü ve onu biçimlendiren farklı kültürel normları ve değerleri bulunmaktadır. Ayrıca kültür değişimlerinin daha yavaş gerçekleştiği tarım topluluklarıyla, değişmelerin daha hızlı yaşandığı sanayileşmiş topluluklar arasında da dikkat çekici kültürel farklılaşmalar vardır. Bununla birlikte değişime daha açık olduğu düşünülen sanayi topluluklarının kendi içinde de kültürel farklılaşmalar yaşadıkları yaygın bir şekilde gözlemlenmektedir⁹². Kültürlerin toplulukları etkileyerek onları farklı davranış kalıplarına yönlendirdikleri bilimsel araştırmalarla örneklendirilebilmektedir. Farklı kültürlerde yaşamlarını sürdüren bireylerin, benzer konular ya da koşulların bulunduğu ortamlarda farklı tepkiler verdikleri araştırmalar sonucunda elde edilen verilerdendir⁹³.

İnsan davranışlarının sınırları kültürel değerler tarafından şekillenmektedir. Bireyler doğumlarından ölümlerine kadar geçirdikleri süreçte parçası oldukları toplumun kültürel yapısının esiri durumundadırlar. Bireyler amaçlarını, davranışlarını ve hatta tüm yaşamlarını kültürel değerlere göre oluşturmaktadır. Bu bilgiler

⁹¹ Hayriye Başcı Nur ve Filiz Erataş, “Kültür Farklılıkları Ekseninde Girişimcilik Anlayışındaki Değişimler ve Yabancı Girişimcilik”, **Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2013, s.159.

⁹² Sami Güven, **Toplumbilim**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2017, s.175.

⁹³ Selami Sargut, **Kültürler Arası Farklılaşma ve Yönetim**, Ankara: İmge Kitabevi Yayınları, 2001, s.137.

doğrultusunda insanları tanımanın ilk adımı içinde bulundukları kültürel yapının bilinmesidir⁹⁴.

Kültür kavramı bireyleri biçimlendirdiği gibi aynı zamanda onları yaratıcılığa teşvik etmektedir ve böylece kendi devamlılığını da sağlamaktadır. Kültürü insanlar oluşturduğu gibi kültür de insanları etkilemektedir. Bu etkileşim ile bireyler, içinde bulundukları yapının kültürel özelliklerine göre kültürlenmekte, içselleştirdiği kültürün gerektirdiği davranışları sergileyerek de kültürün istediğini yerine getirmektedir. Bunların yanı sıra kültürün davranışları sınırlandırıcı bir yönü de söz konusudur. Topluluklar içinde var olan bireyler kendi kararlarını verdiğini, yaşamlarını kendilerinin yönettiğini sanıyor olsalar da sıradan kişilerin kararları çoğunlukla kültürün çizdiği sınırlar içinde kalmaktadır⁹⁵.

Kültürler ve örgütler arasında karşılıklı bir bağımlılık bulunmaktadır. Çünkü kültürel değerler, örgüt içerisine toplumun üyesi olan bireyler tarafından taşınmaktadır. Gerçekten de bireysel olarak kurum içinde yer alan bireylerin hareket ve tutumlarının, kurumun sahip olduğu kültürel değerleri açıklamada söz sahibi olduğuna inanılmaktadır⁹⁶. Kültür yol gösterici bir olgudur ve bireyler arasındaki bağı güçlendirerek paylaşmakta olan değerleri arttırarak kişileri kurumlara ve kurumları da toplumlara bağlamaktadır⁹⁷.

2.5. Kültür Örgüt Kültürü İlişkisi

Topluluklar nasıl ki birbirinden farklı kültürlere sahiplerse ortak hedef ve amaçları yerine getirebilmek için bir araya gelmiş insan topluluklarından oluşan örgütler de birbirlerinden farklı kültürlere sahiptir. Kültür kavramı; toplumların geçmişini, yaşamını, üretim biçimlerini ve sosyal ilişkilerini kapsayan bir olgudur. Bu anlama bağlı olarak da örgüt kültürü toplum içinde bulunan kültürün bir alt kümesidir.

⁹⁴ Salih Güney, **Davranış Bilimleri**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s.50.

⁹⁵ Sevinç Köse ve Aylin Ünal, **Farklı Toplumsal Kültürler, Örgüt Yapıları, Liderlik Davranışları**, İzmir: Güven Kitabevi, 2003, s.8-9.

⁹⁶ Köse ve Ünal, s.10.

⁹⁷ Ali Balcı, **Örgüt Mecazları**, Ankara: Desen Ofset AŞ, 2008, s.57.

Toplumsal kültür, organizasyonların işleyişi üzerinde önemli etkilere sahiptir ve güçlü bir kurum kültürü de kurumların bir bütün olarak amaca yönlendirilmesi ve çevreye uyumunun kolaylaştırılması gibi etkenlerle örgütlerin başarısında önemli bir yere sahiptir⁹⁸. Organizasyonları kültürel olarak anlamak, açıklamak, değerlendirmek kültürel unsurlarla mümkündür⁹⁹.

Çalışmada kültür ve örgüt kültürlerinin tanımları yapılmış, kurumların içinde bulundukları kültürel çevreden etkilenecek kendi kültürlerini oluşturdukları ve çalışanların da bu kültürden etkilendikleri olgularına tek tek değinilmiştir. Ancak unutulmamalıdır ki kurumlarda tek bir kültürün oluştuğuna dair bulunan yanlış bir inanış vardır¹⁰⁰. Birçok kurumun az ya da çok iyi geliştirdiği örgüt kültürüne hakim olmasının dışında kurumlar içinde bulunan alt sistemler de birer alt kültüre sahip olabilirler. Tüm bunlara ek olarak bir kurumdaki tüm bireylerin benzer değer yapılarını benimsemeleri beklenemez. Çünkü kurumlar içinde yer alan çeşitli birimler, birçok farklı hatta birbirine zıt değer yapıları benimseyebilen örgütsel alt kültürler de olabilmektedir¹⁰¹. Bu çıkarımlar sonucunda çalışmamıza örgüt kültürü boyutları üzerinden değil de, kurum içinde çalışanları tek tek etkilemekte olan ve yine kurumların kültürel yapısının şekillenmesinde de etki sahibi olan kültür boyutları üzerinden devam edilecektir.

⁹⁸ Melih Topaloğlu ve Derya Kara, “Örgütsel Kültürün Yöneticilerin Yönetimsel Davranışları Üzerindeki Etkileri”, **Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı.2, 2004, s.3.

⁹⁹ Hümeysra Taşçıoğlu, “Yerel Yönetimlerde Örgüt Kültürünün Örnek Olay Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.28, 2010, s.82.

¹⁰⁰ C. C. Lundberg, “Working with Cultures in Organizations: A Social Rule Perspective”, C. L. Cooper, S. Cartwright, P. C. Earley (der.), **The Organizational Culture and Climate**, England: John Wiley & Sons, 2001, s. 325-345. Aktaran: Tülay İlhan, “Kültürün Örgütlerdeki Rolü: Benimsenen Teorik Perspektif ve Yöntem Tartışmalarına İlişkin Kavramsal Bir İnceleme”, **KTÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.20, Sayı.2, 2006, s.275.

¹⁰¹ Tülay İlhan, “Kültürün Örgütlerdeki Rolü: Benimsenen Teorik Perspektif ve Yöntem Tartışmalarına İlişkin Kavramsal Bir İnceleme”, **KTÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.20, Sayı.2, 2006, s.275.

3. İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİ

İç denetim, kurum içinde gerçekleşen faaliyetlerin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun kurum içinde araştırılması, bulguların incelenmesi ve düzeltilmesi sürecidir. İç denetim faaliyetinin, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen tanımı şöyledir:

‘‘İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.’’¹⁰²

İç denetim, kurum kararları, yönetmelikler ve emirler içeren faaliyetlerin ne derecede uygulandığının ölçümü ve olumsuz bir durumun olması durumunda raporlama görevini üzerinde taşımaktadır. Günümüzde teknolojik, özellikle de bilişim alanında meydana gelen gelişmelerle kurum yönetiminde risk algılama ve risklere karşı korunma gereği sonucunda kapsamı genişlemiştir. İç denetim faaliyetlerinin üstlenmiş olduğu görev ve sorumluluklar hem yönetsel kontrolü kapsamakta hem de muhasebe kontrolünü kapsamakta olduğundan kurum içinde önemli bir konumu bulunmaktadır¹⁰³.

İç denetçiler ise kurumun kendi bünyesinde çalışan üyelerdir. Kurmay bir görevleri olan iç denetçiler, kurum içinde üst yönetime bağlı olarak çalışmalarını sürdürürler. İç denetçiler, iç denetimin ilgilenmesi gereken (risk yönetimi, kontrol ve kurumsallık) üç temel alan hakkında danışma ve denetimler yaparak yönetime yardımcı olan kişilerdir. İç denetçilerin kurum içinde ihtiyaç oluşması durumunda faaliyet veya uygunluk denetimi işlemini gerçekleştirdikleri de görülebilmektedir¹⁰⁴.

¹⁰² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi>, (01.10.2018).

¹⁰³ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010, s.26.

¹⁰⁴ F. Münevver Yılandıcı, Birol Yıldız ve Murat Kiracı, **Türkiye Bağımsız Denetim Standartları ile Uyumlu Muhasebe Denetimi**, Ankara Detay Yayıncılık, 2016, s.5.

IIA'nın etik kuralları çerçevesinde iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren iç denetçilerden beklenen, etik ilkelere ve davranış kurallarına uygun olarak hareket etmeleridir. Etik ilkeler çerçevesinde denetçi dürüst olmalı, objektif davranabilmeli yani bağımsız olmalı, gizlilik özelliklerini taşıyabilmeli yani sır saklamalı ve yetkin olmalı yani gerekli bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmalıdır¹⁰⁵.

İç denetçiler, faaliyetlerinin sorumluluklarını gerçekleştirmek için yeterli bilgi ve beceri vasıflarını taşımalıdır. Bunun yanı sıra denetçilerden her alan hakkında bilirkişi olmaları beklenemezken iç denetçilerin yetersiz kaldığı durumlarda da bir uzmandan destek almaları gerekmektedir. İç denetçilerden, yeterli bilgi, beceri ve deneyimin yanında dürüst hareket etmeleri ve objektif davranmaları beklenmektedir. Denetçiler edindikleri bilgileri ne kurum dışı bireylerle ne de kurum içinde konu ile ilgisi bulunmayan bireylerle paylaşmalıdır¹⁰⁶.

3.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetim faaliyetlerinin tarihsel olarak çok eskilere dayandırıldığı ve bilinen ilk uygulamalarına 13. yüzyılda Venedik, Milano ve Floransa gibi büyük İtalyan ticaret merkezlerinde rastlanmaktadır¹⁰⁷.

Tarihsel gelişim süreci incelendiğinde; 1950'lerde şirket varlıklarının korunması, 70'lerde hukuki kaynaklı, 90'larda şirket amaç ve hedeflerine ulaşma amaçlı, 2000'lerde ise kurumlara artı değer katma amacıyla iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği söylenebilir¹⁰⁸. İç denetim fonksiyonunun tarihsel gelişimini sistematik adımlarla aşağıdaki tablo ile özetlenebilir.

¹⁰⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları, <https://www.tide.org.tr/page/27/Etik-Kurallari>, (01.10.2018).

¹⁰⁶ Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2010, s.18.

¹⁰⁷ Münevver Yılcı, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Ankara: Nobel Yayınları, 2006, s.8.

¹⁰⁸ M. Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2008, s.23.

Tablo 9. İç Denetimin Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'ler	İşletme varlıklarının korunması
1960'lar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970'ler	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'ler	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'lar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'ler	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.85, 2008, s.80.

İç denetim bir güvence sistemi olarak kayıtların doğrulundan çok kurum faaliyetlerine önem veren ve bunların etkenliği ve etkinliğine de odaklanarak artı değer katmayı amaçlayan bir sistem haline gelmiştir¹⁰⁹.

Kurumlar, küreselleşme ile artan rekabet ortamına, değişen ekonomik ve teknolojik koşullara karşı amaç ve hedeflerine ulaşırken yeni risk faktörleri ile karşılaşmakta ve mevcut risklerinin değişim ve gelişim gösterdiğini gözlemlemektedir¹¹⁰. İç denetim anlayışı da geleneksel yaklaşımdan çıkıp risk odaklı bir iç denetim anlayışına bürünmüştür.

Geleneksel iç denetimin gelişim ve değişimlerle ortaya çıkan risk odaklı iç denetim yaklaşımında geleneksel iç denetimin önemli rolleri vardır. Bu rolleri sıralamamız gerekirse¹¹¹:

- Sürekli risk değerlendirme,

¹⁰⁹ Mehmet Ünsal Memiş, "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.85, 2008, s.79.

¹¹⁰ Ali Kamil Uzun, "Riski Erken Teşhis Kurumsal Yaşamı Korur", www.denetimnet.net/Pages/risk-erken-teshis-kurumsal-yasam.aspx, (30.11.2018).

¹¹¹ Hayrettin Usul ve Rozi Mizrahi, **Risk Odaklı Denetim**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2016, s.2-3.

- Değişimi kolaylaştırma,
- Performanslara göre hesap verilebilirlik,
- Diğer yönetim pozisyonları için fırsatlar yaratmaktır.

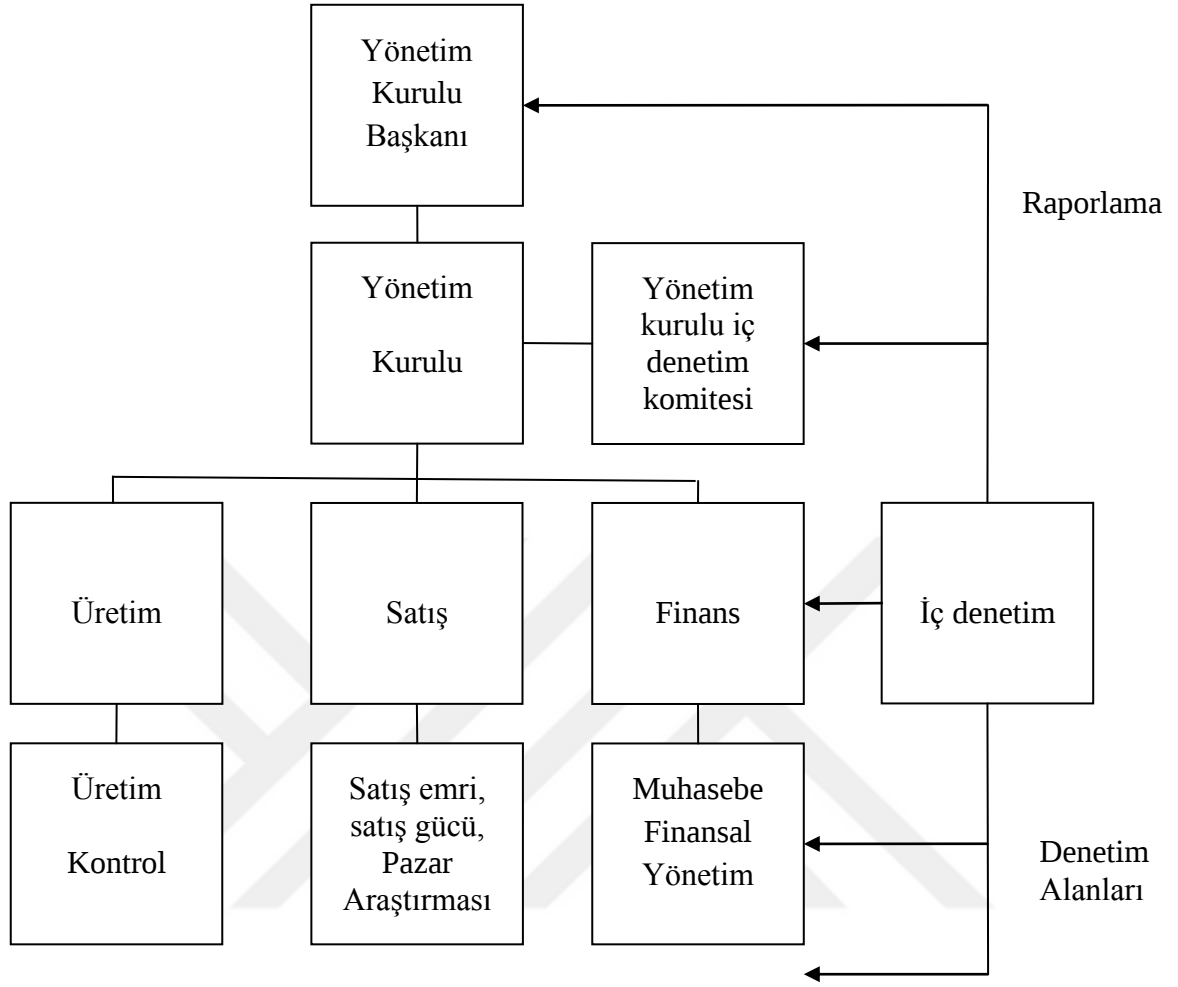
3.2. İç Denetimin Örgüt İçindeki Yeri

Uluslararası iç denetim standartları incelendiğinde, iç denetim birimi, işletme içindeki denetim uygulamalarının gerekliliklerini yerine getirilebilmesini mümkün kılan bir yönetim kademesine karşı sorumlu olmalıdır¹¹².

Büyük ölçekli kurumlarda, iç denetim birimi geniş alanda örgütlenmiş bir müdürlük olarak bulunabilir. Bu tarz yapılarda birimler önemli görevler üstlenerek yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet gösterirler. Denetim faaliyetinin raporları, üst yönetimin kararlarını etkileyecektir¹¹³. Bu görüşe göre kurumda iç denetim biriminin örgüt içerisindeki yeri aşağıdaki gibi konumlanabilir:

¹¹² Uluslararası İç Denetim Standartları, s.5.

¹¹³ Kurnaz ve Çetinoğlu, s.34.



Şekil 3: İç Denetim Bölümünün Örgütsel Konumu

Kaynak: Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010, s.34., Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.7.

3.3. İç Denetim Kapsamı

İç denetim faaliyetlerinin içerdiği temel konular risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim kavramlarıdır.

1. *Kurumsal Yönetim:* Üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, işletmelerin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak için faaliyetlerin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi amaçlarıyla oluşturulan yapılar ve süreçler bütünü olarak da

aktarılabılır¹¹⁴. Kurumsal yönetim kavramı dört temel esas üzerine kurulmuştur: Şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik, ve sorumluluk¹¹⁵.

Kurumsal yönetim faaliyetleri, bir kurumun verimliliği, sürdürülebilir büyümesi ve kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması yolu ile kurumun ilgili taraflarınca güven kazanmasında önemli bir etkiye sahiptir. Bu etkiden yola çıkarak görülmektedir ki kurumsal yönetim faaliyetleri, kurum iç ve dış çevresindeki ilişkileri düzenlerken aynı zamanda kurumların vizyon, misyon ve amaçlarının ulaşılmasında ve amaçlara ulaşmada izlenecek yol ve gerçekleştirilecek faaliyetlerin ne şekilde denetleneneğine ilişkin bir yol haritası da oluşturmaktadır¹¹⁶.

İç denetim faaliyetleri, kurumsal yönetim yapısı sürecinde en temel faktör olarak işlem görmektedir. Faaliyetler süresince, risk yönetimini ön planda tutma, değerlendirme, kavramlaştırma ve kurum içinde gerçekleştirilen denetimler en temel rolü oynamaktadır. Bu nedenledir ki iç denetim, gerçekleştirdiği faaliyetler ile üst yönetim biriminin yönetim süreçlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmesi için yardım etmektedir¹¹⁷.

2. *Risk Yönetimi*: İşletmeler açısından değerlendirdiğimizde risk kelimesi, hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek her çeşit olay veya engel şeklinde tanımlanabilir¹¹⁸.

İç denetim fonksiyonunun ana faaliyet konusunu oluşturan risk faktörü iki temel olgudan oluşmaktadır. Bunlardan ilki, riski oluşturan durum, olay ya da tehdidin ortaya çıkma olasılığı iken diğeri, ortaya çıkması durumunda yaratacağı sonuç veya

¹¹⁴ İsmail Gökdeniz, Cihat Kartal ve Özcan Yetiş, “ Kurumsal Yönetim Amaçlarına Ulaşmak İçin Yönetim Modeli: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.3, 2017, s.65.

¹¹⁵ Şebnem Arıkboğa ve Ahmet Menteş, “Türkiye’de Kurumsal Yönetişim İklimi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt.59, Sayı.2, 2009, s.86.

¹¹⁶ Hüseyin Ergin, Seval Kardeş Selimoğlu ve Abdulhay Tolkun, “Kit’lerde Kurumsal Yönetim Etkinliğinin Arttırılmasında İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü: Bir Araştırma”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.49, 2016, s.3.

¹¹⁷ Tüm, s.102.

¹¹⁸ Duygu Anıl Keskin, “İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı”, **Denetişim Dergisi**, Sayı.4, 2010, s.39.

etkidir. Riskin kurumun amaç ve hedeflerine ne kadar zarar verebileceği bu iki olgu üzerinden ölçülmektedir¹¹⁹.

Risk yönetimi ise iç denetimin temel faaliyet alanıdır. Kurumun hedef ve amaçlarına yönelik olabilecek tehlikelerin değerlendirilmesi; akılcı, açık ve belgeli bir yöntem kullanılarak en aza indirilmesi sürecine risk yönetimi adı verilmektedir¹²⁰. Risk yönetim süreçleri ve kullanılan yöntemler; kurum yapısına, kültürüne, büyüklüğüne, yönetim şekline, hedeflerine ve faaliyet konularına göre farklılaşmaktadırlar. Bunlara ek olarak risk yönetiminin kurumun tüm fonksiyonlarını kapsaması da gerekmektedir¹²¹.

3. *İç Kontrol:* Kurumun hedeflerine ulaşmasında menfaat sahipleri için makul bir güvence sağlamak amacıyla uygulanan politika ve prosedürler olarak tanımlanabilir¹²².

Kurumda yer alan iç kontrol sistemi, kurumun içinde bulunan kontrollerin daha üstünde yer alan bir kontrol sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca iç kontrol sistemlerinin belirlenen hedeflere ulaşması için bağımsızlık önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır¹²³.

İç kontrolün bir parçasını oluşturan iç denetim süreçleri içerisinde sadece finansal kontrolleri değil, iç kontrol sistemlerinin tüm unsurlarını barındırmaktadır¹²⁴. İç kontrol sistemi ile iç denetim arasında bir ilişki mevcuttur ve bu durum iç denetim

¹¹⁹ M. Enver Özaydın, “Riskin Tanımlanması ve Kamu İdarelerinde Nitelikli İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesini Engelleyen Riskler”, **Denetışim Dergisi**, Sayı.4, 2010, s.32.

¹²⁰ Baran Özeren, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000, s.42.

¹²¹ Hüseyin Kır, “Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık”, **Denetışim Dergisi**, Sayı.4, 2010, s.44-54.

¹²² Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılı, “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.9, Sayı.20, 2012, s.173.

¹²³ Semra Karacaer ve Nurettin İbrahimioğlu, “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi”, **HÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.21, Sayı.1, 2003, s.218.

¹²⁴ Mehmet Aksoy, s.87.

faaliyetlerinin ve bunları yerine getiren iç denetçilerin, iç kontrolün önemli bir parçası ve iç kontrol hedeflerine ulaşılmasında yardımcı görevi üstlenmesine dayanmaktadır¹²⁵.

Kurumlarda iç denetim sistemi, risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerine destek olurken kurum faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol sistemleri ile ilgili önerilerde bulunurken kurum içinde kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder¹²⁶. İç denetim faaliyetleri giderek kapsamlı bir tanıma ulaşmaktadır. Bu çok yönlü kapsamı göz önünde bulundurularak en genel sınıflandırma ile; finansal denetimler, kontrol güvence denetimleri, mevzuata uygunluk denetimleri, bilgi teknolojileri denetimleri ve operasyonel denetimler olarak sıralamak mümkündür¹²⁷.

3.4. Türkiye’de İç Denetim

Türkiye’de iç denetimin üç ana dönem çerçevesinde şekillendiğini söylemek mümkündür. Birinci dönem cumhuriyetin ilan edilmesinden sonraki dönemdir. İkinci dönem özel girişimlerin gelişmesi ve kurumsal problemlerin ortaya çıktığı dönem ve üçüncü dönem ise 1980 sonrasında görülen dışa açılma dönemi olduğunu söylenebilir¹²⁸.

Birinci dönemde özel sektörün yok denecek kadar az olduğu ve devletçi anlayışın egemen olduğu görülmektedir. Bu dönemde merkezi otorite anlayışı ile tüm işlemler ve kontroller sadece merkezden yönetilmektedir. Sonuç olarak da iç denetim faaliyetlerinin siyasi otoritelere bağlı olarak hareket ettiği görülmektedir¹²⁹.

İkinci dönemde özel sektörün gelişimi ve sermaye birikimleri söz konusu olduğundan şirketlerde büyümeye bağlı olarak işletme ve yönetim sorunlarının ortaya

¹²⁵ Ruveyda Kızılboğa ve Filiz Özşahin, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Katkısı”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2013, Cilt.6, Sayı.2, 2013, s.227.

¹²⁶ Nilüfer Bayram, **Küresel Kriz Sonrası İç Denetim**, İstanbul: Borsa İstanbul Yayınları, 2013, s.18.

¹²⁷ Mehmet Bakır, **Denetim**, Rize: Akademisyen Yayınevi, 2003, 26.

¹²⁸ Ali Kamil Uzun, “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, (Electronic Version) **Mali Çözüm Dergisi**, 1998, Sayı.43, (20.12.2018), s.20.

¹²⁹ Uzun, “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, s.20.

çıkmasına neden olmuştur. İç denetim birimleri büyük şirketlerde şubesel kontrollerin sağlanması amacıyla gelişme göstermiştir. İç denetim faaliyetleri bu dönemde yönetsel amaçlıdır ve doğrudan yönetime bağlıdır¹³⁰.

Üçüncü dönemde ise ülkenin dışa açılması ile birlikte yabancı sermayenin ve çoklu ortaklıkların varlığı söz konusudur. Profesyonel yönetim anlayışları ile birlikte kurumlarda rekabetçi bir bakış açısı mevcut olmuştur ve etkinlik, verimlilik analizleri, performans değerlendirmeleri ortaya çıkmıştır. Bunlar iç denetim faaliyetlerinin önemini arttırmış ve iç denetim birimi yönetim odaklı olmaktan çıkmış ve kurum içerisinde önemli bir yere sahip olmuştur¹³¹.

3.4.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE), 1994 yılında iç denetim mesleğinin meslek örgütü olarak kuruluşunun ilk temelleri atılmıştır. 1996 yılında IIA ve ECIIA üyeliklerini almış hemen akabinde 1997 yılında ilk "Türkiye İç Denetim Kongresini" düzenlemiştir. Daha sonra aralıksız devam eden kongrelerle iç denetim mesleğinin Türkiye'deki öncüsü ve lideri olduğunu kanıtlamıştır¹³².

1998 yılı ile uluslararası iç denetim standartları dilimize çevrilerek yayımlanmıştır. 2000 yılı ile ilk defa Uluslararası İç Denetçi (CIA, Certified Internal Auditor) sınavı ülkemizde de gerçekleştirilmeye başlanmıştır. 2001'de İç Denetim dergisi ilk ve tek mesleki yayın niteliği ile yayımlanmaya başlanmıştır. 2005 yılında ise CIA sınavları Türkçe olarak da yapılmaya başlanmıştır. 2010'da hem TİDE tarafından ilk akademik forum düzenlenmiş hem de mesleki gelişim akademisi TİDE Akademi kurulmuş olup ayrıca mesleki ilk kitabını yayımlamıştır. 2011 yılında hem ilk Kamu İç Denetim Konferansı gerçekleştirilmiş hem de TİDE tarafından "İç Denetim Farkındalık Ödülleri" verilmeye başlanmıştır. 2012'de ilk iç denetim kitabını

¹³⁰ Uzun, "İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri", s.20.

¹³¹ Uzun, "İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri", s.20.

¹³² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Tasları>, (12.10.2018).

yayımlamıştır. TİDE kuruluşundan gönümöze kadar pek çok uluslararası ödüllere de layık görölmüştür¹³³.

TİDE kurulduğı günden bu güne ölkemizde iç denetimin uluslararası standartlarla buluşturulması, iç denetçilerin niteliklerinin uluslararası düzeye ulaştırılması amacıyla iç denetimin ve iç denetçilerin meslek örgütü olarak faaliyetlerine devam etmektedir.

3.4.2. Kamu İç Denetçileri Derneğı (KİDDER)

5018 sayılı Kanunla iç denetim sisteminin kamu yönetiminde de hayata geçmesi ve ilk iç denetçilerin atanması ile bir mesleki örgütlenme ihtiyacı oluşmuştur. 2006’da gerçekleştirilen ilk kamu iç denetçi atamaları ile birlikte KİDDER kurulmuş ve kamu iç denetçilerinin örgütlenmesi sağlanmıştır. KİDDER 15 kişilik kurucu heyet tarafından 8 Mart 2007 tarihinde Ankara’da kurulmuştur¹³⁴.

KİDDER kuruluşundan itibaren kamu iç denetçilerinin tek mesleki örgütlenme platformu olmuş ve üye sayısı hızla artış göstermiştir. İç Denetim Komisyonu Kurulu, TİDE, Sayıştay Denetçileri Derneğı ve diğer örgütlerle iş birliğı içinde etkinlikler düzenlemektedir. Böylece hem kamu hem de özel sektördeki iç denetçilere işbirliğı ve dayanışma alanı sağlamaktadır. KİDDER iç denetimin ve iç denetçiliğın kamuda tanınması, kabullenilmesi ve sistemin yerleşmesi bakımından tek başına bir misyon üstlenmekte ve iç denetimin kuruluş sürecinde karşılaşılan zorluklara rağmen büyük katkı sağlamaktadır¹³⁵.

¹³³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari>, (15.10.218).

¹³⁴ Kamu İç Denetçileri Derneğı, http://www.kidder.org.tr/?page_id=66, (20.10.218).

¹³⁵ Kamu İç Denetçileri Derneğı, http://www.kidder.org.tr/?page_id=2, (20.10.218).

4. İÇ DENETİM VE KÜLTÜR İLİŞKİSİNİN KURULMASI

Kültürel boyutlar, ülkelerin değerleri bakımından birbirlerine benzerlikleri ve birbirlerinden farklı oldukları yönlerin açıklığa kavuşturulmasında etkili olmaktadır¹³⁶. Toplumsal kültürel boyutlar, kültürlerin paylaşılmış değerler sistemi olması nedeniyle o toplulukta yer alan kurumların örgütsel değerlerinin anlaşılması bakımından önemli görülmektedir. Bu nedenle Hofstede'nin kültür boyutlarının örgütsel kapsamdaki etkilerini daha sonra da bunlara bağlı olarak iç denetim faaliyetleri ve kültür boyutları arasındaki etkileşim incelenecektir.

4.1. Kültür - Denetim İlişkisi Üzerine Yapılan Çalışmalar

Kültür ve denetim ilişkisi üzerine yapılan deneysel ve deneysel olmayan çalışmalar söz konusudur. Genel olarak bakıldığında bu ilişki daha çok deneysel olmayan çalışmalar ile anlatılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmaları incelerken birinci önceliğimiz kültür kavramının Hofstede'nin kültür modelinin kullanılarak incelenmesidir.

Denetim ile kültür arasındaki ilişkinin kurulmasından önce görülmektedir ki ilk olarak muhasebe kavramı ile kültür ilişkisi kurulmuş ve Hofstede'nin modeli üzerinden incelenmiştir. Bu çalışma 1988 yılında Gray tarafından ortaya konmuştur ve Gray ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerinin farklılıklarını açıklamıştır¹³⁷. Gray ikisi arasındaki ilişkiyi aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

“Uluslararası bağlamda kültür ve muhasebe sistemleri arasında bir ilişki bulunmaktadır. Burada ulusun kültürel değerleri ile muhasebe kültürünün değerleri

¹³⁶ Azize Ergeneli ve Selda Kulen Sevin, “Kültürlerarası İş Değerleri Etkileşimi: Japon, Kanadalı ve Türk Ortaklı Şirketlerde Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.1, Sayı.20, 2002, s.38.

¹³⁷ J. S. Gray, “Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally”, **Abacus**, 1988, s.1.

arasındaki ilişkinin iyi bir şekilde aktarılması gerekir. Çünkü topluma ait kültürel değerler muhasebe sisteminin gelişimini direkt olarak etkilemektedir.’’¹³⁸

1993 yılında Hofstede’nin kültür modelini kullanarak Cohen, Pant ve Sharp uluslararası denetim faaliyetleri sırasında gündeme gelen etik problemlerin birbirlerinden farklı kültürlerde farklı yapılardan oluşmakta olduğunu vurgulamışlardır¹³⁹.

1995 yılında Yamamura’da Hofstede’nin kültürel modelini kullanmış ve özellikle iki boyut (bireycilik ve güç mesafesi) üzerinde durarak çalışmasını gerçekleştirmiştir. Çalışmasında Japon ve Amerikan denetçilerin denetim planlaması ve denetim faaliyetlerinin uygulanması sırasında kültürel farklılıkların etkisini incelemiştir fakat denetim kararları ve kültürel farklılıkların ilişkili olduğunu desteklememişlerdir¹⁴⁰.

1996 yılında Tsui ve Gul çok uluslu muhasebe kurumlarında çalışmakta olan denetçilerde kültürel etkinin izlerini araştırmıştır. Çalışmalarının sonucunda kurumlarda yaşanan çatışma ortamlarında denetçilerin aldıkları kararlarda rol alan etik değerlerin ve kültürel farklılıkların etkili olduğunu vurgulamışlardır¹⁴¹. Aynı yıl içerisinde yapılan bir diğer çalışma ise Wood tarafından gerçekleştirilen kültürel değerlerin, çevresel değişkenler ve denetim özellikleri üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmadır. Bu çalışmada Wood Hofstede’nin güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma boyutunu ele almıştır¹⁴².

1997 yılında ise Kachelmeier ve Shehata çalışmalarında Hofstede’nin kültür modelini temel alan ancak bireycilik boyutu üzerinde yoğunlaşarak iç kontrol

¹³⁸ Gray, s.5.

¹³⁹ Jeffrey R. Cohen, Laurie W. Pant ve David J. Sharp, ‘‘Culture – Based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms’’, **American Accounting Horizons**, Vol.7, No.3, 1993, s.11-12.

¹⁴⁰ Jeanne H. Yamamura, A Comparison Of Japanese and United States Auditor Decision-Making Behaviour, Dissertation, Washington State University, 1995. Aktaran: Erturan, s.45-47.

¹⁴¹ Judy S. I. Tsui ve Ferdinand A. Gul, ‘‘Auditors’ Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on The Role Of Locus Of Control And Ethical Reasoning’’, **Accounting, Organizations and Society**, Vol.21, No.1, 1996, s.41-51.

¹⁴² Wood, s.289.

çerçevesinde denetçi kararlarını incelemişlerdir. Bu çalışmada daha çok iç denetçilere ağırlık verilmiştir ve araştırmanın sonucunda denetim tabanlı olarak oluşturulmuş olan iç kontrol sistemleri kültürel farklılıklardan etkilenebilmekte olduğu görüşüne varılmıştır¹⁴³.

2003 yılında Chan, Lin ve Lan Mo tarafından yapılan çalışmada ise muhasebe hilelerinin tespitinde denetçiler üzerindeki kültürel farklılıkların etkisi araştırılmıştır. Çalışmalarında, Hofstede'nin modelinde yer alan güç mesafesi ve bireycilik boyutlarının hilelerin tespitinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır¹⁴⁴.

2007 yılında Kosmala tarafından gerçekleştirilen çalışmada ise denetimde bağımsızlık unsuru üzerindeki kültürel etki incelenmiştir. Araştırmada kültürel farklılıkların ve bireysel yorumlamaların denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını etkilediği vurgulanmıştır¹⁴⁵. Yine aynı yılda ülkemizde Erturan tarafından gerçekleştirilen araştırmada kültürün denetçi ve denetim süreçleri üzerindeki etkisi incelenmiştir ve sonuç olarak denetçinin denetim süresince içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden önemli ölçüde etkilendiği saptanmıştır¹⁴⁶.

2008 yılına geldiğimizde Hope, Kang, Thomas ve Yoo tarafından yapılan çalışmada kurumların denetçi seçimleri ile kültürleri arasındaki etkileşimin incelendiği görülmektedir. Yapılan çalışma kapsamında incelenen ülkelerin büyük çoğunluğunda kültürel faktörlerin denetçi seçiminde etkili olduğu sonucuna varılmıştır¹⁴⁷.

2009 yılında Hughes, Sander, Higgs ve Cullinan'ın gerçekleştirmiş olduğu çalışmalarında ise kültür boyutlarının (belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, bireycilik)

¹⁴³ Steven J. Kachelmeier ve Mohamed Shehata, "Internal Auditing and Voluntary Cooperation in Firms: A Cross-Cultural Experiment", **The Accounting Review**, Vol.72, No.3, 1997, s.429.

¹⁴⁴ K. Hung Chan, Kenny Z. Lin ve Phyllis Lai Lan Mo, "An Empirical Study on the Impact of Culture on Audit-Delected Accounting Errors", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol.22, No.2, 2003, s.293.

¹⁴⁵ Katarzyna Kosmala, "(Un)realised Independence in the CEE region: Insights From Interpretive Cultural Theory", **Critical Perspectives on Accounting**, No.18, 2007, s.336-337.

¹⁴⁶ Erturan, s.155-157.

¹⁴⁷ Ole-Kristian Hope, Tony Kang, Wayne Thomas ve Yong Keun Yoo, "Culture and Auditor Choice: A Test of the Secrecy Hypothesis", **J. Account. Public Policy**, No.27, 2008, s.371.

denetim sistemleri üzerindeki etkileri incelemişlerdir. Sonuç olarak ise risk değerlendirme süreçlerinde kültür boyutlarının etkisinin varlığı görülmüştür¹⁴⁸.

2011 yılında Abdolmohammadi ve Sarens çalışmalarında Hofstede'nin kültürel boyut ve farklılıklarının iç denetim sistemi üzerindeki etkileri incelemişlerdir ve sonuç olarak belirsizlikten kaçınma boyutu ile iç denetim faaliyetleri arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığından bahsetmişlerdir¹⁴⁹.

2014 yılında Alzeban tarafından Suudi Arabistanda gerçekleştirilen çalışmada, kültür boyutlarının iç denetimin kalitesine olan etkisi incelenmiştir. Çalışmada, güç mesafesinin ve belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olarak görüldüğü kurumlarda iç denetim kalitesinin düşük olduğuna dair kanıtlar ortaya konulmuştur. Bunun yanında bireycilik özelliklerinin yüksek olarak görüldüğü kurumlarda iç denetim kalitesinin de yüksek olduğu aktarılmıştır¹⁵⁰.

2015 yılında Erturan ve Bekar gerçekleştirdikleri çalışma ile denetçilerin meslek etiği algılarını Hofstede'nin kültür boyutları çerçevesinde incelemişlerdir. Araştırma sonucunda denetçilerin denetim süreçlerinin her aşamasında kültürel unsurlardan etkilendiklerini ve bunun meslek etiğine de etkilerinin olduğunu ortaya koymuşlardır¹⁵¹.

2016 yılında ise Tosunoğlu ve Yeşilçelebi tarafından ülkemizde gerçekleştirilen çalışma kapsamında kültürün iç denetim üzerindeki etkileri muhasebe meslek mensupları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın sonucunda ise elde

¹⁴⁸ Susan B. Hughes, James F. Sander, Scott D. Higgs, Charles P. Cullinan, "The Impact of Cultural Environment on Entry-level Auditors' Abilities to Perform Analytical Procedures", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, No.18, 2009, s.40-41.

¹⁴⁹ Mohammad J. Abdolmohammadi ve Gerrit Sarens, "An Investigation of the Association Between Cultural Dimensions and Variations in Perceived Use of and Compliance with Internal Auditing Standards in 19 Countries", **The International Journal of Accounting**, No.46, 2011, s.384-387.

¹⁵⁰ Abdulaziz Alzeban, "The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit: An Empirical Study", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, No.30, 2015, s.57.

¹⁵¹ İlkay Ejder Erturan ve İlter Bekar, "Denetçilerin Meslek Etiği Algısının Hofstede'nin Kültür Kuramı Işığında Değerlendirilmesi", **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.15, Sayı.1, 2015, s.107.

edilen bulgu, kültür boyutlarından belirsizlikten kaçınmanın iç denetim faaliyetlerinde negatif yönlü bir etkileşimin olmasıdır¹⁵².

Yapılan çalışma ile hedeflenen Türkiye’de iç denetim ve iç denetçiler üzerindeki kültürün dört boyutunun etkilerini ölçmektir. Literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların çoğu bağımsız denetim ve bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Çalışmanın Türkiye’de bulunan iç denetim faaliyetlerinin kültürel boyutlar çerçevesinden incelenmesi ve çalışmanın uygulanacağı iç denetçilerinin CIA mesleki sertifikasına sahip bireyler üzerinden gerçekleştirilmesi bakımından diğerlerinden farklılık göstermesi öngörülmektedir.

4.2. Kültür Boyutları ve Örgüt

Örgütler, içinde bulundukları topluluklara ait olan genel kültürel değerlere ve onun içinde yer almakta olan alt kültürlerle etkileşim içinde olarak kendi örgütsel kültürlerini oluştururlar. “Örgüt kültürü” kavramı, toplum kültürünü ne kadar yansıtır ve onunla bir uyum yakalarsa o derece kurumsal başarının sağlanmasına katkısı olur. Örgüt kültürü yapısı hem kurum içindeki kültürel uyumu sağlamalı hem de kurumun dış çevresinde bulunan kültür ile uyumlu hareket etmelidir. Bu uyumun incelenmesi yani toplumsal olarak var olan kültürün örgüt kültürleri üzerindeki etkilerinin neler olduğunun derinlemesine araştırması Hofstede tarafından gerçekleştirilmiştir. Hofstede farklı kültürleri araştırdığı çalışmasında kültür boyutlarının örgütsel etkilerini de ortaya koymuştur. Bu boyutlar, farklı kültürel özelliklerin anlaşılmasına, kültürel yönelim ve uzlaşma konularına ve bunlarla birlikte kurumsal süreçlerin anlaşılmasına katkı sağlamaktadır¹⁵³.

¹⁵² Büşra Tosunoğlu ve Gül Yeşilçelebi, “Kültürün İç Denetim Üzerindeki Etkisinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi”, **Journal of Accounting, Finance And Auditing Studies**, Vol.2, No.1, 2016, s.85.

¹⁵³ Serpil Durğun, “Örgüt Kültürü ve Örgütsel İletişim”, **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2, 2006, s.117-118.

• Güç Mesafesinin Örgütsel Değerlendirmesi

Güç mesafesi, bir kurumda çalışanların yöneticilerinin emirlerini yerine getirirken nasıl davranışlar sergiledikleri ile ilgili olan boyuttur. Güç mesafesinin yüksek olarak görüldüğü toplumlarda, yöneticilerin verdiği emirler sorgulanmadan yerine getirilirken üstlerin daha güçlü olduğuna dair bir inanç vardır. Güç mesafesinin düşük olarak görüldüğü durumda ise astların üstleriyle kendilerini eş seviyede gördükleri belirlenmiştir¹⁵⁴.

Güç mesafesi boyutunun üç temel noktası vardır: Bunlardan ilki astların üstleri ile görüş ayrılıklarını rahat bir biçimde ortaya çıkarabilmeleri, bir diğeri üstlerin karar verirken çalışanın görüşlerine ne kadar değer verdiği ve sonuncusu ise üstün kararları verirken çalışanın tercihlerini ne kadar önemseyip önemsemediği olgularıdır¹⁵⁵.

Güç mesafesinin yüksek olarak görüldüğü kültürlerde, çalışan ve yönetici arasındaki fark fazlayken merkezi yapı hâkimiyeti vardır. Çalışanlara ne yapacağı ayrıntılı olarak bildirilir ve denetim mekanizmaları katıdır¹⁵⁶. Güç mesafesinin yüksek olarak görülmediği kurumlarda üstler herhangi bir karar alırken çalışanlarının görüşlerine de önem verirler. Görev dağılımları ve ceza-ödül sistemlerinde büyük haksızlıklar görülmez. Güç olgusu iyi olanı kötü olandan ayırmak için kullanılmaktadır. Güç mesafesinin dar olarak görüldüğü kurumlarda esnek bir merkezi yapı, basık örgüt yapısı, daha az sayıda denetleyici ve daha az ücret farklılıkları bulunmaktadır¹⁵⁷.

Tablo 10. Güç Mesafesinin Örgütsel Değerlendirmesi

Dar	Geniş
Merkezkaç karar yapıları; otoritenin daha az yoğunluğu	Merkezi karar yapıları; otoritenin yüksek yoğunluğu

¹⁵⁴ Seymen ve Bolat, s.162.

¹⁵⁵ Yalçın ve Erçen, s.204.

¹⁵⁶ Gülten Eren Gümüştekin ve Canan Emet, “Güçlendirme Algılarındaki Değişimin Örgütsel Kültür ve Bağlılık Üzerinde Etkileşimi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.17, 2007, s.100.

¹⁵⁷ Salih Güney, **Örgütsel Davranış**, İstanbul: Nobel Yayınevi, 2017, s. 183-191.

Basık organizasyon piramitleri	Sivri organizasyon piramitleri
Az oranda izleyici ve denetleyici personel	Yüksek oranda izleyici ve denetleyici personel
Organizasyonlardaki hiyerarşi, rollerin eşitsizliği anlamını taşımaktadır.	Organizasyonlardaki hiyerarşi, üst kademe ve alt kademeler arasında var olan eşitsizliği yansıtmaktadır.
Astlar danışılmayı beklerler.	Astlar kendilerine emir verilmesini beklerler.
Ast – üst ilişkileri işe yöneliktir.	Ast – üst ilişkileri kutuplara ayrılmıştır ve çoğu zaman duygusaldır.
Üstün gücü kötüye kullanması halinde kurumsal şikayet kanalları mevcuttur.	Üstün gücü kötüye kullanmasına karşı herhangi bir savunma yoktur.
İnovasyon için taraflara ihtiyaç duyulmaktadır.	İnovasyon için hiyerarşinin desteğine ihtiyaç duyulmaktadır.
Organizasyonun tepesi ve en altı arasındaki maaş marjı dardır.	Organizasyonun tepesi ve en altı arasındaki maaş marjı geniştir.
Bilgilerdeki açıklık astlara da sağlanmaktadır.	Bilgi açıklığı hiyerarşi ile sınırlandırılmaktadır.

Kaynak: Greet Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations**, California: Sage Publications Inc., 2001, s.107-108.

- **Belirsizlikten Kaçınmanın Örgütsel Değerlendirmesi**

Belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan topluluklarda belirsizliklere karşı yasaların ve kuralların oluşturulduğu görülmektedir. Belirsizlikten kaçınma güdüsü olan topluluklarda olağan olmayan unsurları ve oluşabilecek karmaşaları önlemek için belirli

davranış kalıpları oluşturmaktadır. Kurumun yöneticileri, bilgiye sahip oldukları oranda ve bununla belirsizlikleri kontrol ettikleri sürece daha güçlüdürler¹⁵⁸.

Belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan topluluklarda iş güvencesi, kariyer ve emeklilik ikramiyeleri ile birlikte ücret önem taşır. Bu tarz kültürlerde kurallar ve düzenlemeler detaylı bir biçimde aktarılmıştır ve gerek iş yaşantısında gerek bireysel yaşantı içerisinde risk alma dereceleri düşüktür. Çalışanlarda geleceğe yönelik endişe ve iş stresleri yüksek olarak görülmektedir¹⁵⁹.

Tablo 11. Belirsizlikten Kaçınmanın Örgütsel Değerlendirmesi

Düşük	Yüksek
İşverene karşı düşük sadakat; düşük ortalama çalışma süresi	İşveren karşı yüksek sadakat; uzun ortalama çalışma süresi
Teknolojik çözümlere başvurma	Teknolojik çözümlere karşı şüpheci yaklaşım
Yenilikçi çalışanlar kendilerini kurallardan bağımsız hissederler.	Yenilikçi çalışanlar kendilerini kurallar ile sınırlandırılmış hissederler.
Tepe yöneticileri stratejiler ile ilgilenir.	Tepe yöneticileri operasyonlar ile ilgilenir.
Yapılarda ve prosedürlerde belirsizliğin hoş görülmesi	Yüksek derecede resmileştirilmiş yönetim anlayışı
Yenilikler hoş karşılanmakta fakat her zaman ciddiye alınmaları gerekmemektedir.	Yeniliklere karşı direnilmekte ancak kabul edilirse tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır.
İlişki yönelimi	Görev yönelimi
Genelliğe ve sağduyuya inanç	Uzmanlığa ve deneyime inanç

Kaynak: Greet Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations**, California: Sage Publications Inc., 2001, s.169.

¹⁵⁸ Çağnur K. Balsarı, A. Fatih Dalkılıç, Ulaş Çakar ve Ozan N. Alakavuklar, **Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2013, s.16.

¹⁵⁹ Mehmet Sadık Öncül, Mehmet Deniz ve Ali Rıza İnce, "Hofstede'nin Örgüt Kültürü Modelinin Potansiyel Girişimcilerin Yetiştirdiği Çevresel Özellikler Kapsamında Değerlendirilmesi", **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2016, s.260.

• Bireycilik ve Toplulukçuluğun Örgütsel Değerlendirmesi

Bireycilik-toplulukçuluk boyutunda kurum içinde önemli olan değer ve normların, öncelikle bireysel ihtiyaçların karşılanmasına mı, yoksa grubun ihtiyaçlarının karşılanmasına mı önem verildiğini ifade etmektedir¹⁶⁰. Toplulukçu kültürlerdeki bir kurumda, yöneticiyle çalışanları arasında ahlaki temellere dayalı bir ilişki varken çalışanların düşük performans göstermesi işten çıkarmak için bir neden değildir¹⁶¹.

Daha toplulukçu kültürlerdeki örgüt çalışanları arasındaki duygusal bağın daha güçlü olacağı beklenmektedir. Toplulukçu özelliklerin yaygın olarak görüldüğü kurumlarda motivasyon yönünden ilişkiler varken bireysellik değerlerinin yüksek olduğu kurumlardaysa daha çok kâra dayalı ilişkiler görülmektedir. Ayrıca kurumlarda bireyselliğin seviyesi, sosyal normların yanında çalışanların eğitim düzeyleri, kurumun tarihi yapısına ve alt kültürlerine de bağlılık göstermektedir¹⁶².

Tablo 12. Bireyciliğin Örgütsel Değerlendirmesi

Toplulukçuluk	Bireycilik
Çalışanlar grup yararı için hareket ederler.	Çalışanların ‘‘ekonomik insan’’ gibi hareket etmesi beklenir.
İşe alımda çalışanların akrabaları tercih edilmektedir.	İşe alımda akrabalık ilişkileri dezavantaj olarak görülmektedir.
Düşük performans başka görevlere transfer için bir sebeptir.	Düşük performans işten atılma için bir sebeptir.
Çalışanların organizasyona bağlılığı yüksektir.	Çalışanların organizasyona bağlılığı düşüktür.
Arkadaşlarına diğerlerinden daha iyi davranmak normal ve etik; ayıricılık	Arkadaşlarına diğerlerinden daha iyi davranmak iltimas geçmektir ve etik değildir;

¹⁶⁰ Sığı ve Tıgılı, s.332.

¹⁶¹ Gümüştekin ve Emet, s.102.

¹⁶² Terzi, s.74.

	evrensellik
İş hayatında kişisel ilişkiler, görev ve kuruluşun üzerindedir.	İş hayatında görev ve kuruluş, kişisel ilişkilerin üzerindedir.
Organizasyondaki yenilikçilik taraftarları diğerlerini de dahil etmektedirler.	Organizasyondaki yenilikçilik taraftarları kendi kendilerine girişimde bulunmaktadırlar.
Mevcut ağlar içinde yenilikler	Mevcut ağların dışında yenilikler
İş ve çalışma şartları üzerinde daha az kontrol vardır; daha az çalışma saatleri	İş ve çalışma şartları üzerinde daha fazla kontrol vardır; daha uzun çalışma saatleri

Kaynak: Greet Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations**, California: Sage Publications Inc., 2001, s.244.

• Erillik – Dişilik Boyutunun Örgütsel Değerlendirmesi

Dişilik özelliklerinin görüldüğü kurumlarda, çalışanların katılımı, eşitlik ve dayanışma ön plan çıkmaktadır. Kurum içi ilişkiler genellikle nazik, merhametli ve sevgi dolu bir hava içerisinde geçmektedir. Erillik özelliklerinin görüldüğü kurumlarda ise yükselme tutkusu, otokratik ve baskıcı tavırlar, rekabetin önemli olması ve materyalist eğilimler sık görülebilir¹⁶³.

Bunların yanında erillik özelliklerinin daha yüksek görüldüğü topluluklarda bireyler daha atılgan ve para kazanma hırsı ile ön plana çıkarken dişil özelliklerin hakim olduğu topluluklarda ise insan ilişkilerine önem ön planda yer almaktadır. Eril kültürlerde yetişen bireyler yaşamları süresince iş hayatına daha çok önem verirken dişil kültürlerdeki bireyler iş hayatlarının dışında yaşamlarının onlara getirdiklerine daha çok önem vermektedirler¹⁶⁴.

¹⁶³ Eyüp Bayram Şekerli ve Ender Gerede, “Kültürün EKY’ye Etkileri ve Türk Pilotların Hofstede Kültür Boyutları Açısından Durumları”, **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt.13, Sayı.1, 2011, s. 21.

¹⁶⁴ Balsarı ve Diğerleri, s.16.

Tablo 13. Erillik – Dişillik Örgütsel Değerlendirmesi

Dişillik	Erillik
Yaşamak için çalışmak	Çalışmak için yaşamak
Çalışanlar için ilişkiler ve çalışma koşulları işin anlamıdır.	Çalışanlar için güvenlik, ücret ve ilginç işler işin anlamıdır.
Yönetimde daha fazla kadın vardır.	Yönetimde daha az kadın vardır.
Cinsiyetler arasında ücret aralığı dardır.	Cinsiyetler arasında ücret aralığı geniştir.
Kadınlar kadın patronu tercih ederler.	Kadınlar erkek patronu tercih ederler.
Yöneticiler mesleki nedenlerden dolayı ailelerini ihmal etmeyi istemezler.	Yöneticiler mesleki nedenlerden dolayı ailelerini ihmal etmeyi göze alırlar.
Yönetimdeki kadınlar kariyerlerini ailelerine göre adapte ederler.	Yönetimdeki kadınlar ailelerini kariyerlerine göre adapte ederler.
Çatışmaların çözümü problem çözme, uzlaşma ve müzakere yoluyla sağlanır.	Çatışmaların çözümü çatışmayı reddederek ya da en iyi olan kazanıncaya kadar mücadele ederek sağlanır.
İşe devamsızlık oranı daha yüksektir.	İşe devamsızlık oranı daha düşüktür
Düşük iş stresi vardır.	Yüksek iş stresi vardır.

Kaynak: Greet Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations**, California: Sage Publications Inc., 2001, s.318.

Örgüt kültürleri incelendiğinde, bahsedilen kültür boyutlarından bağımsız bir örgüt kültürü oluşumunun mümkün olmadığı açıktır. İçinde bulunduğu toplumun yapısı, kültürel değerleri, yer almak istediği sektör yapısı, devlet, kanunlar, potansiyel tüketici grubu, rakipler ve örgütün iletişimde bulunduğu birbirinden farklı her dış unsur örgüt kültüründen etkilenen ve onu etkileyen dış çevre kavramını oluşturmaktadır. Örgütler dış çevreleriyle ister az ister yoğun bir ilişki halinde olsalar da mecburen çevreyle ilişki kurmak zorundadırlar. Bunun sonucunda çevresiyle ilişkili olan her kurum hem

bulunduğu çevrenin kültürel özelliklerinden etkilenmekte hem de çevresini kültürel açıdan etkileyebilmektedir¹⁶⁵.

4.3. Kültür ve İç Denetim İlişkisinin Kurulması

İç denetim, faaliyetleri kapsamında üstlendiği misyon ve sorumluluklarını denetimini gerçekleştirdiği tüm birimler tarafından anlaşılması için net bir şekilde tanımlanmalıdır¹⁶⁶. İç denetim kavramının misyonu “*Risk bazlı, objektif güvence sağlayarak ve tavsiye ile öngörülerle organizasyonel değeri korumak ve geliştirmek.*” olarak tanımlanmaktadır¹⁶⁷. Toplumların kültürel değerleri çerçevesinde risklere olan bakış açısı farklılaşmaktadır. Belirsizlikten kaçınma boyutu ülkelerin riske karşı bakış açıları ile ilgilidir. Bunun yanı sıra iç denetim misyonu incelendiğinde objektif güvence sağlama amacı da ön plandadır. Objektiflik kişiden kişiye bile farklı şekillenirken kurumların iç denetim faaliyetlerini yerine getirirken içlerinde bulundukları toplumun kültürel değerlerinden etkilenmediklerini söylemek mümkün müdür? Kurumların ve menfaat sahiplerinin objektif güvenceye ulaşmalarında görevli olan iç denetçilerin kültürel değerlerinin de etkili olduğunu söylemek mümkündür. Objektiflik iç denetçiye bağlı olan bir durumdur ve insan ilişkilerinin bunun önüne geçmemesi gerekmektedir. Burada da bireyci toplulukçu kültürlerdeki farklılıkların etkileri görülebilmektedir. Bunun nedeni toplulukçu kültürlerde insan ilişkilerinin her şeyden üstte tutulmasıdır.

İç denetim misyonunda yer alan “öngörülerle organizasyonel değerleri korumak ve geliştirmek” kavramında yer alan öngörüler, riskli ve belirsiz durumlardan kaçınmak ve kendini güvenceye almak adına gerçekleştirilen eylemlerdir. Her kültürün öngörülere olan bakış açısı farklı olmakla birlikte her toplumun kurumunu korumak için farklı yollara başvurduğu söylenebilmektedir. Bunun yanı sıra iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarında kurumun gelişmesi var olanın iyileştirilmesi söz konusudur. Her kurumda

¹⁶⁵ Z. Beril Akıncı Vural ve Gül Çoşkun, **Örgüt Kültürü**, Ankara: Nobel Akademi Yayınları, 2007, s.25.

¹⁶⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer’s İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri**, İstanbul: Pasifik Ofset, 2016, s.85.

¹⁶⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/23/Ic-Denetim-Misyonu>, (12.3.2019).

bile gelişme ve iyileşmeye olan bakış açısı ve farkındalık düzeyleri farklıyken kültürel çapta da kurumların bakış açılarının değişiklik göstereceği düşünülebilir.

4.3.1. İç Denetim ve Kültür İlişkisi

İç denetim faaliyetleri bağımsız ve makul bir güvence sağladığında, işletmeye değer katmakta ve kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğine katkıda bulunmaktadır¹⁶⁸. İç denetim faaliyetleri kurumlara ve kurumların içinde bulundukları kültürel sistemlere göre şekillenmektedir. İç denetim faaliyetleri ile kültürel aktörlerin ilişkisi kurulurken de ilk önce bu kavramlar üzerindeki kültürel değerlerin etkileri incelenmelidir.

Kurumsal yönetim, kurum yönetimi ile hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünü şeklinde tanımlanmaktadır¹⁶⁹. Al-Shetwi ve arkadaşlarının iç denetim faaliyetlerinin kaliteli finansal raporlama üzerine ilişkisini değerlendirmek için yaptıkları çalışma sonucunda kurumsal yönetim faaliyetlerinin kültürel farklılıkları nedeniyle bu etkinin ortaya çıktığını savunmuşlardır¹⁷⁰. Sonuç olarak Al-Shetwi ve arkadaşları iç denetim fonksiyonlarının ve kurumsal yönetim uygulamalarının kültürel olarak farklılıklar taşıdığını vurgulamaktadırlar. Sawyer's da kurumsal yönetim anlayışında küresel olarak kabul edilen bir modelin bulunmadığını ve kurumların bulunduğu ülke kanunları, düzenlemeleri ve geleneksel iş uygulamalarına bağlı olarak değişen kurumsal yönetim nedeniyle böyle bir modelin var olmasının beklenmemesi gerektiğini vurgulamıştır¹⁷¹.

¹⁶⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>, (20.02.2019), s.24.

¹⁶⁹ Mehmet Ünsal Memiş, “Kurumsal İşletme Yönetiminde Denetimin Önemi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt.8, No.1, 2016, s.36.

¹⁷⁰ Mohammed Al-Shetwi, Shamsher Mohamed Ramadili, Taufiq Hassan Shah Chowdury ve Zulkarnain Muhamed Sori, “Impact of Internal Audit Function (IAF) on Financial Reporting Quality (FRQ): Evidence From Suadi Arabia”, **African Journal of Business Management**, 2011, Vol.5, No.27, s.11195.

¹⁷¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri*, s.35.

Risk yönetimi, işletmenin varlığını ve başarısını korumayı amaçlamaktadır¹⁷². İç denetçiler risk yönetimi kapsamında kurumun taşıdığı tüm risklerin tanımlandığından, değerlendirildiğinden ve raporlandığından emin olmak için denetimler gerçekleştirirler¹⁷³. Sawyer's, risk yönetiminin kurumlara göre şekillendirilmesi gerektiğini ve yönetim, kültür ve süreçlerin entegre edilmesi gerektiğini vurgulamıştır¹⁷⁴. Hofstede'nin çalışmalarında belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda, kurumlarda yüksek risk kontrolleri görülmekte olduğu açıktır. Çünkü bu tür toplumların risk alma dereceleri düşüktür bu da risk yönetimi açısından iç denetçilerin daha dikkatli ve titiz bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Bunun yanı sıra toplulukçu kültürlerde yer alan bireylerin kişisel ilişkilerini bozmamak için yöneticilerin beklentilerine yönelik denetim faaliyetlerinde bulunacaklarını ve böylece riskleri belirlemekte yetersiz kalacakları da söylenebilir. Kurumlarda kullanılan risk yönetimi modellerinden biri olan ISO 31000 standardı da, risklerin analizinde ve yönetilmesinde etkin olunabilmesi için her kurumun büyüklüğüne, bulunduğu sektöre, yasal ortamına ve tabi ki içinde bulunduğu kültüre göre şekillenilmesi gerektiğini benimsemektedir¹⁷⁵.

İç kontrol; kontrol çevresi, risk belirleme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerinden oluşmaktadır¹⁷⁶. Hofstede yönetim kontrol sistemlerinin, temel kültürel etkileri yansıttığını ve içinde geliştiği kültürün unsurlarını ortaya koyduğunu savunmuştur¹⁷⁷. Birnberg ve Snodgrass kontrol faaliyetlerinin oluşturulmasında ve uygulanmasında kültürel etkileri göz ardı etmenin doğru olmayacağı görüşünü savunmuşlardır. Bunun nedeni farklı kültürlerde gelişen bireylerin ya da kurumların

¹⁷² Handan Sümer Göğüş, **Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012, s.22.

¹⁷³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 3. Cilt- Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri**, İstanbul: Pasifik Ofset, 2016, s.92.

¹⁷⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri**, s.47.

¹⁷⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri**, s.45.

¹⁷⁶ Metin Atmaca, "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.14, Sayı.1, 2012, s.197.

¹⁷⁷ Hofstede, *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, s.155.

aynı kontrol sistemlerine tepkileri birbirlerinden farklı olabilmektedir. Bunun yanı sıra benzer davranış biçimleri yakalayabilmek için de birbirinden farklı kültürlerde farklı kontrol sistemleri gerekebilir¹⁷⁸. Kachelmeier ve Shehata gerçekleştirdikleri araştırmada iç kontrol faaliyetlerinin toplulukçu kültürlerde bireyci kültürlerde olduğu kadar fonksiyonel olmadığını vurgulamışlardır. Bunun yanında toplulukçu kültürlerde izleme ve görüş bildirme bileşenlerindense çalışanlara daha çok sorumluluk verilmesi ve takım faaliyetlerine güven duygusunun yüksek olduğu sonucuna varmışlardır¹⁷⁹.

Sawyer's, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol modellerinin oluşturulması ve kullanılmasında katı modellerin kullanılmasından çok kurumlara ve bulundukları çevreye göre düzenlenmeleri gerektiğini savunmuştur. İç denetçilerin bunları katı bir şekilde uygulamalarına kurumlardan tepkiler gelebileceğini vurgulamıştır. İç denetçilerin bu tarz modelleri organizasyona uyum sağlayacak şekilde entegre etmeleri gerekmektedir¹⁸⁰. Bunların sonucunda iç denetim faaliyetinin kapsamını oluşturan kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerinde kesin bir uygulama söz konusu değildir. Kullanılan modeller kurumlara göre şekillenmekte ve kurumların içinde bulunduğu kültürel değerlerden etkilenmektedir.

4.3.1.1. Güvence Hizmetleri

Güvence hizmetleri iç denetim faaliyetleri içinde gerçekleştirilen temel görevlerden biridir ve iç denetimin kurumlara kattığı en büyük değer olarak görülmektedir. İç denetimin içinde yer alan danışmanlık faaliyetlerini farklı şekillerde de temin edebilirler ancak kurumlarda üst yönetim ve yönetim kurulunun ihtiyaç duyduğu güvenceyi sadece iç denetimin bilgi ve objektifliği ile elde edebilirler¹⁸¹.

¹⁷⁸ J. Birnberg ve C. Snodgrass, "Culture and Control: A Field Study", **Accounting, Organizations and Society**, Cilt.13, Sayı:5, 1988, s.460.

¹⁷⁹ Kachelmeier ve Shehata, s.420.

¹⁸⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri*, s.59-60.

¹⁸¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri*, s.70.

IIA terimler sözlüğünde güvence hizmetlerinin tanımına¹⁸²:

“Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.” şeklinde yer verilmiştir.

Güvence hizmetleri mesleki uygunluk denetimi, kontrol ve güvence denetimleri, finansal denetimler, operasyonel denetimler ve bilgi teknolojileri denetimlerini kapsamaktadır. Güvence hizmetlerinin amacı, kurumun iç ve dışındaki üçüncü kişilere makul bir güvence hizmeti sunmaktır¹⁸³. Güvence hizmetleri verilirken uluslararası mesleki çerçeveye bağlı olarak hareket edilmelidir. Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda resmi kuralların ve düzenin tercih edildiği görülmektedir. Bu tür toplumlarda standartlar resmi kural ve prosedürleri sağlayarak uygulamalardaki belirsizliği azaltabilir. Bu da bu tarz toplumlarda standartlara olan uyumu arttırabilmektedir. Aynı zamanda da Abdolmohammadi ve Sarens’in da çalışmalarında bahsettiği gibi belirsizlikten kaçınmanın iç denetim uygulamaları üzerindeki etkisinin ters de olması mümkündür. Bu çalışmada, belirsizlikten kaçınmanın yüksek olarak görüldüğü toplumlarda bulunan iç denetçilerin yeni standartları benimsemesinin denetçiler üzerinde çekinceler oluşturabileceğinden bahsedilmiş ve ters yönlü bir ilişkinin varlığı ortaya konmuştur¹⁸⁴.

4.3.1.2. Danışmanlık Faaliyetleri

Danışmanlık kavramının iç denetimin tanımına eklenmesi 1999 yılına dayanmaktadır¹⁸⁵. Danışmanlık, bir konu hakkında tavsiye verilmesinden, uzun ve

¹⁸² Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>, (15.03.2019), s.26.

¹⁸³ Bülent Özoğlu, Ceylan Mercan ve Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, 2010, s.113.

¹⁸⁴ Abdolmohammadi ve Sarens, s.370.

¹⁸⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer’s İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri*, s.17.

planlı gerçekleştirilen danışmanlık hizmetlerine kadar istenilen duruma göre farklılıklar göstermektedir¹⁸⁶. Danışmanlık faaliyetleri, kurumların isteği üzerine gerçekleştirilir ve öneri niteliği taşımaktadır. Danışmanlık faaliyetlerini oluşturacak olan unsurlar, bu hizmeti talep eden kurum ve kuruluşların isteklerine göre şekillenmektedir. İç denetçiler diğer tüm faaliyetlerinde olduğu gibi objektifliklerinden hiçbir şekilde ödün vermemelidirler. Danışmanlık hizmetini verirken üst yönetimin görev ve sorumluluklarını üstlenici durumlardan kaçınılmalıdır¹⁸⁷.

IIA standartlarında danışmanlık faaliyetlerinin tanımına¹⁸⁸:

“Herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacı güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.” şeklinde yer verilmiştir.

Danışmanlık faaliyetleri kurumların ihtiyaçlarına göre şekillenmekte ve kurumsal yenilik arayışından doğmaktadır. Kurumsal yeniliklere ise kurumların bakış açıları içinde bulundukları kültürel değerlere göre şekillenebilmektedir. Örneğin güç mesafesinin geniş olduğu kurumlarda inovasyon için hiyerarşinin desteği gerekmekte iken dar olarak görüldüğü toplumlarda tarafların olması yeterlidir. Bireyci toplumlarda yer alan kurumlarda mevcut ağlar dışındaki yeniliklere de önem verilirken toplulukçu toplumlar mevcut ağlar içinde var olan yeniliklere yer verilmektedir. Bu durum kurumların danışmanlık faaliyetlerine bakış açılarını etkilemekte ve sonuç olarak iç denetçilere de etkisinin olduğu düşünülmektedir.

¹⁸⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer’s İç Denetçiler İçin Rehber, 2. Cilt-İç Denetim Süreçleri ve Yöntemleri**, İstanbul: Pasifik Ofset, 2016, s.284.

¹⁸⁷ Özoğlu ve Diğerleri, s.113.

¹⁸⁸ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, s.24.

4.3.2. Etik İlkeler ve Kùltür İlişkisi

Etik kavramı, bireyler arasında gerçekleşen ilişkilerin temelinde bulunan değerleri ve ahlak açısından doğru ya da yanlış kalıplarını araştıran bir felsefe alanı olarak tanımlanabilir¹⁸⁹. Meslek etiği kavramı ise iş yaşantısında sergilenen davranışları şekillendiren, bireylere rehberlik eden ilkeler bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁹⁰.

İç denetim kurumlarının ve iç denetçilerin bağlı oldukları etik değerler Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi içinde ‘‘Etik Kuralları’’ başlığı ile yer almaktadır. İç denetçilerin ve iç denetim kurumlarının uyması gereken etik ilkeler ve davranış kalıpları dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik olarak sınıflandırılmaktadır¹⁹¹.

4.3.2.1. Dürüstlük

‘‘İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin hazırlar.’’¹⁹²

Davranış kuralları açısından dürüstlük kavramına ise;

‘‘İç denetçiler;

- 1. Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,*
- 2. Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,*
- 3. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler,*

¹⁸⁹ Canan Ay, ‘‘İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kùltürün Rolü’’, **CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt.12, Sayı.2, 2005, s.33.

¹⁹⁰ Balsarı ve Diğerleri, s.55.

¹⁹¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/EtikKurallari.pdf>, (15.02.2019), s.1.

¹⁹² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.1.

4. Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.’¹⁹³ şeklinde değinilmiştir.

Dürüstlük kavramı tüm toplumlar için aynı şekilde anlaşıldığı halde toplulukçu toplumlarda bireylerin çalıştıkları kuruma olan bağlılıkları daha yüksekken bireyci kültürlerde ise çalışanlar kuruma bağlılık göstermezler. Bu durum bireylerin iç denetim mesleği ve işletme açısından yüz kızartıcı eylemde bulunma, işletmenin etik hedeflerine saygı duyma ve katkıda bulunma şeklindeki dürüstlük ilkesi kapsamında etkili olabilmektedir. Aynı zamanda toplulukçu kültürlerde iş hayatında kişisel ilişkiler bireylerin iş tanımından önemliyen bireyci kültürlerde ise bireylerin yaptıkları iş tüm ilişkilerin önünde gelmektedir. Bu durum iç denetçinin dürüstlüğünü etkileyecek bir etken olarak ortaya çıkmaktadır.

4.3.2.2. Objektiflik

‘İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirilmesini dengeli bir şekilde yapar ve bir yargıya varırken kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmez.’¹⁹⁴

Aynı zamanda davranış kalıplarında objektiflik kavramına;

‘İç denetçiler,

- 1. Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılacak herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,*
- 2. Mesleki muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılacak herhangi bir şeyi kabul etmezler,*

¹⁹³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.2.

¹⁹⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.1.

3. *Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.*'¹⁹⁵ şeklinde yer verilmiştir.

İç denetçiler tarafsız olmalı ve iç denetim faaliyetlerini de bağımsız bir şekilde yürütmelidirler. Tarafsızlığın bir göstergesi olarak iç denetçilerden herhangi bir çıkar çatışması içine girmemeleri beklenmektedir¹⁹⁶. Hofstede'ye göre ise güç mesafesinin yüksek görüldüğü toplumlar da güçlü insanlar kendilerinden daha güçsüz olan kişileri etkilemeye çalışırlar. Bunu iş yaşamı açısından değerlendirirsek üst kademede yer alan bireyler kendilerine bağlı çalışan personeli etkilemeye çalışmaktadır. Bu durumda, güç mesafesinin yüksek olduğu topluluklarda iç denetçilerin her zaman tarafsız olması, objektif davranması mümkün olmayabilir. Toplulukçuluk özellikleri yüksek olan toplumlarda ise arkadaşlara diğerlerinden daha iyi davranmak normal ve etik olarak görülmekteyken bireyci kültürlerde bu durum iltimas geçmek olarak görülmektedir ve etik değildir. Bu da iç denetçilerin objektifliğini etkileyebilmektedir. Bununla birlikte iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyecek kaçınılmaz durumların bulunduğu görülebilir. Örneğin Sawyer's, kurum içinde uzun zamandır aynı işlemi gerçekleştiren bir iç denetçinin alanında uzman ve tek yetkili kişi olarak kendi yaptığı işin denetimini üstlenmesinin hem denetçinin tarafsızlığını hem de iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını etkilediğini aktarmıştır¹⁹⁷. Hofstede'nin kültürel boyutlarından belirsizlikten kaçınmanın olduğu toplumlarda çalışanlarda uzmanlığa ve deneyime olan inanç ön plandadır. Örnekteki gibi bir durum ile karşı karşıya kalındığında deneyimli iç denetçiyi denetleme faaliyeti için de görevlendirebilecekleri yüksek bir ihtimal dahilindedir. Bu da iç denetimin ve iç denetim faaliyetinin objektifliğini zedeleyebilmektedir.

¹⁹⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.2.

¹⁹⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber*, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri, s.16.

¹⁹⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber*, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri, s.16.

4.3.2.3. Gizlilik

‘‘İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerlerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.’’¹⁹⁸

‘‘İç denetçiler,

- 1. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,*
- 2. Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.’’¹⁹⁹*

Hofstede'nin çalışmaları sonucunda belirsizlikten kaçınma seviyesi düşük olan topluluklarda çalışanların işverenlerine karşı olan sadakatleri düşükken belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan topluluklarda çalışanların işverenlerine karşı yüksek sadakat gösterdikleri görülmektedir. Bu durum iç denetçilerin gizlilik ilkesini uygulamada kültürel etki altında kalabileceğinin bir örneğidir. Çünkü kuruma ve işverenine bağlılık göstermeyen bireylerin kurum hakkında elde ettikleri bilgileri açığa çıkarma oranının yüksek olduğu varsayılmaktadır.

4.3.2.4. Yetkinlik

‘‘İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.’’²⁰⁰

Davranış kurallarında ise;

‘‘İç denetçiler,

¹⁹⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.1.

¹⁹⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.2.

²⁰⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.2.

1. *Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidir,*
2. *İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,*
3. *Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.* ²⁰¹ şeklinde yer verilmiştir.

Kısaca yetkinlik ilkesi bilgi, beceri ve deneyimden bahsetmektedir. Deneyim kavramı iç denetçilerin zamanla gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri ile orantılı olarak ilerlemektedir. Ancak görülmektedir ki iç denetçiler için eğitim sürekli olarak devam etmelidir. Hofstede bireyci veya toplulukçu toplumlarda eğitim kavramı arasındaki farkları ortaya çıkarmıştır. Ona göre bireyci toplumlarda eğitim süreklidir. Bireyler yaşamları boyunca öğrenme ve öğretme olgularına pozitif yaklaşırlar. Bilginin değerli olduğuna dair bir inanç vardır ve paylaşılması gerektiğine inanılmaktadır. Toplulukçu kültürlerde ise bilgi okul döneminde alınır. İş yaşantısına dahil olmuş kişiler için yeni bilgiler edinmek, eğitim hayatına devam etmek pek iç açıcı bir süreç değildir. Ayrıca bilginin paylaşılmasındansa bireysel olarak saklanması önemlidir. Bunun yanı sıra güç mesafesinin düşük olduğu topluluklarda bilgilerdeki açıklığın giderilmesi sadece hiyerarşik üst ile sınırlı değil astları da kapsamaktadır. Bunun sonucunda iç denetim birimi yöneticisi ve çalışanları arasında sürekli bir bilgi akışı olacaktır ve bu sayede denetim görevini gerçekleştiren tüm birim elemanları tecrübe ve bilgi edinimi sağlayacaktır.

İç denetim standartları içinde belirlenmiş etik ilkeleri ve davranış kuralları bulunsa da ahlaki davranış kalıpları farklı kültürlerde farklı şekillerde oluşmuştur ve farklı algılama biçimlerine sahip olabilmektedir. Bu nedenle de iç denetçiler, içinde bulundukları kültürel çerçeve içerisinde etik değerlerine sahiptirler.

²⁰¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Etik Kuralları*, s.2.

4.3.3. İç Denetim Türleri ve Kültür İlişkisi

4.3.3.1. Finansal Denetimler

İç denetim kapsamında gerçekleştirilen finansal denetimleri, finansal raporlardaki verilerin, denetlenen birimlerin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değerleri, finansman kaynakları, varlıklarının yönetimi ve tahsis edilen bütçe ödenekleri ile uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır²⁰². İç denetim kapsamında gerçekleştirilen finansal denetimler ile bağımsız denetimler birbiri ile benzerlik göstermektedir ancak bunların arasındaki amaç farklılıklarının göz önünde bulundurulması gerekir²⁰³. İç denetçiler finansal denetimler sonucunda; mali tablo analizleri, mali tabloların çeşitli unsurlarla arasında beklenen ilişkilerin olup olmadığını ve tablolarda istenmeyen bir ilişkinin varlığını ve alışılmışın dışında görülen eğilimleri ortaya çıkarmayı hedeflemektedirler²⁰⁴.

İç denetçilerin en önemli sorumluluklarından biri olan finansal denetimler, hileli finansal raporlamaların önlenmesi ve ortaya çıkarılması için de yapılmaktadır. İç denetim faaliyetleri kapsamında iç denetçiler, işletmenin hileye karşı açıklıklarını tespit etmek, bu alanda bulunan riskleri azaltabilmek için iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek, etik değerlerin savunuculuğunu yapmak ve gerekli durumlarda suistimal soruşturmalarına katılarak, üst yönetimin kurum kültürünü oluşturma çabalarını desteklemektedirler²⁰⁵. İç denetçiler kurumun menfaatlerini korumak için gerçekleştirdikleri finansal denetimlerde bulundukları ülkenin kültürel koşullarından da etkilenebilmektedir. Finansal faaliyetlerde görülen suistimaller, çıkar sağlamak amacıyla gerçekleştirilen aldatma işlemleri şeklinde tanımlanabilir²⁰⁶. Kurumlarda çalışanları hileye iten nedenler hile üçgenin unsurlarını oluşturmuştur ve bunlar baskı,

²⁰² İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, KOBİ'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, 2013, archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20Denetim.pdf, (13.03.2019), s.21.

²⁰³ Özbek, 1. Cilt, s.150.

²⁰⁴ Özoğlu ve Diğerleri, s.177.

²⁰⁵ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İç Denetime Genel Bir Bakış, 2015, archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, (13.03.2019), s.45.

²⁰⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber*, 3. Cilt- Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri, s.119.

fırsat ve haklı gösterme şeklinde sıralanabilir²⁰⁷. Hofstede'nin çalışmasında güç mesafesinin geniş olduğu kültürlerde çalışanlarla üst yönetim arasındaki maaş farkının yüksek olduğunu vurgulamıştır. Kurumlarda gerçekleşen bu durum çalışanların hile üçgenindeki haklı gösterme unsuru çerçevesinde finansal raporlamalardaki hilelere neden olduğu düşünülebilir. Bunun yanında eril toplumlarda yüksek iş stresi görülmekteyken dişil kültürlerde düşük iş stresi görülmektedir ve bunun hatalı finansal raporlamalara neden olabileceği açıktır. Kurum yöneticilerinin iç denetçilerden beklentisi bu gibi durumların iç denetim faaliyetleri ile açığa çıkarılması ve sonuçlandırılmasıdır. Hataların ve hilelerin ortaya çıkmasında etkili olan kültürel değerlerin iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren iç denetçilerinde bakış açılarını etkilediği düşünülebilir.

4.3.3.2. Kontrol ve Güvence Denetimleri

Kontrol denetimleri, kurum içinde yer alan her seviye ve faaliyetteki iç kontrol mekanizmalarının denetimi olarak tanımlanabilir²⁰⁸. İç kontrol kavramı, organizasyonlarda kaynakların etkili, verimli ve örgütsel hedeflere uygun bir biçimde kullanılması, gerçekleştirilen iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, örgütün varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olarak tanımlanmaktadır²⁰⁹. İç kontrol sistemleri makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış modelleridir²¹⁰.

Kontrol faaliyetleri uluslararası bir model kapsamında yürütülebildiği gibi kurumsal olarak da farklı kontrol modelleri kullanabilmektedirler. Şu anki durum incelendiğinde dünya çapında kurumlarda en çok tercih edilen model COSO

²⁰⁷ Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği: Hile Çalışan Hileleri**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2011, s.111.

²⁰⁸ Özbek, Cilt1, s.151.

²⁰⁹ Sumru Tümer, **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, 2010, s.11.

²¹⁰ Recai Akyel, "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.17, Sayı.1, 2010, s.85.

modelidir²¹¹. COSO iç kontrol modeline göre, iç kontrol yapısı birbiri ile ilişkili beş unsurdan oluşmaktadır²¹²:

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme.

İç kontrol yapısını oluşturan bu beş bileşenin temelini kontrol ortamı oluşturmaktadır. Diğer bileşenler var olan kontrol ortamına göre şekillenmektedirler. Kontrol ortamı içerisinde yer alan tüm unsurlar kültürle ilişkilidir. Kontrol ortamının unsurlarını kurumun davranış kalıplarını, felsefesini, örgütsel yapısını, yetki ve sorumlulukların dağıtımını kapsamaktadır²¹³. Kurumların bu soyut kısmı ile ilgilenen kontrol ortamının içinde bulundukları kültürel değerlerden etkilenmemesi imkansız görülmektedir. Kontrol ortamı içinde şekillenen risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarında da aynı kültürel etkileşim söz konusudur.

Kültür insanın içinde bulunduğu her ortamda varlığını sürdürmektedir. Ancak bu bölgesel veya grupsal farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Kurumların içinde bulundukları kültürel ortamdan etkilenmesi gibi iç kontrol yapıları da ve buna bağlı olarak kontrol denetimleri de kültürel değişkenlerden etkilenebilmektedir. Kültürel değerler içinde her kurumun iç kontrollere bakış açısı farklılık göstermektedir. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda çalışanların sürekli denetimlere, çeşitli kontrol

²¹¹ Özbek, Cilt 1, s.151.

²¹² Hasan Türedi, Filiz Gürbüz ve Ümmügülsüm Alıcı, “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt.11, Sayı.42, 2014, s.144.

²¹³ Hasan Türedi ve Ahmet Oğuz Koban, “COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt.12, Sayı.46, 2016, s.159.

prosedürlerine maruz kaldıkları görülmektedir. Bunun yanında bireyci kültürlerde de iş ve çalışma şartları üzerinde toplulukçu kültürlerden daha çok kontrollerin olduğu Hofstede'nin çalışmalarında belirtilmiştir. Kültürel farklılıkların iç kontrol faaliyetlerindeki bu etkisinin kontrol ve güvence denetimlerine kurumların bakış açıları üzerinde etkili olacağı söylenebilmektedir. Örneğin bireyci kültürel değerlerin yüksek olarak görüldüğü topluluklarda çalışanların gerçekleştirdikleri faaliyetler üzerinde daha belirgin kontroller vardır. Bu tarz kültürler koydukları bu kontrollerin işlevselliğin denetimine daha çok özen gösterme eğilimdedirler. Onlar için koydukları kontroller ve onlara verilen önem yüksektir. Kanagaretnam ve arkadaşları da yaptıkları bir çalışmada iç kontrol materyallerindeki zayıflıkları Hofstede'nin kültürel boyutları kapsamında değerlendirmişlerdir. Ve çalışmanın sonucunda belirsizlikten kaçınma ve bireycilik boyutlarının hakim olarak görüldüğü kurumlarda iç kontrollerin zayıflıklarının önüne geçilmesinde pozitif ilişkilerinin olduğunu ancak güç mesafesinin yoğun olduğu kurumlarda ise zayıflıkların önüne geçilmesi ile negatif yönlü bir ilişkinin varlığını ortaya koymuşlardır²¹⁴.

4.3.3.3. Mevzuata Uygunluk Denetimleri

Kurumların iç ve dış düzenlemelere olan uygunluk derecesinin kurum yöneticilerine ve menfaat sahiplerine bilgi verilmesi amacı ile gerçekleştirilen denetimlerdir²¹⁵. Aynı zamanda bir işletmenin finansal işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının denetlenmesi şeklinde de tanımlanabilmektedir²¹⁶. Kurumların, faaliyetleri çerçevesinde hedeflerine ulaşmak amacı ile oluşturduğu politikaların, prosedürlerin, anlaşmaların ve değerlerin kurumun birimlerince yerine getirilip getirilmediğin incelenmesi iç denetimin görevleri arasındadır²¹⁷. İç denetçi uygunluk denetimini gerçekleştirirken dikkat edeceği

²¹⁴ Kiridaran Kanagaretnam, Gerald J. Lobo, Chen Ma ve Jian Zhou, "National Culture and Internal Control Material Weaknesses Around the World", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol.31, 2016, s.45.

²¹⁵ Yılancı, s.116.

²¹⁶ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, *KOBİ'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler*, s.21.

²¹⁷ Bayram, s.87.

talimatlar ve prosedürler kurum içi ve kurum dışı olabilmektedir. İç denetçinin gerçekleştirdiği uygunluk denetimleri sonucunda oluşan raporlar sadece kurum içindeki sınırlı ilgililerle veya ilgili kuruluşlarla paylaşılmaktadır²¹⁸.

Hofstede'nin kültürel boyutları incelendiğinde bireyci özelliklerin daha çok görüldüğü toplumlarda bireylerin yasal risklerden etkilendiklerini söylemek mümkündür. Bu nedenle bireyciliğin hakim olarak görüldüğü topluluklarda iç denetçilerin kendilerini yasal olarak doğrulamak eğiliminde olduğu varsayımında bulunulabilir. Çünkü bu kültürlerde yetişen bireylerin yasal düzenlemelerle karşı karşıya kalmamak için daha dikkatli olması ve böylece de iç denetçilerin daha titiz çalışmalarda bulunması beklenmektedir. Toplulukçu özellikleri ön planda olan toplumlarda ise insan ilişkileri ön planda olduğundan iç denetçilerin kişisel ilişkilerini ön planda tutarak denetim faaliyetlerini sürdüreceği düşünülmektedir. Bunların yanında belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda birçok kural ve düzenlemeler mevcuttur. Uyum gerekliliğinin yasal bir zorunluluktan kaynaklandığı yerlerde (örneğin; belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu topluluklarda), yasal gerekliliklerin özel şartları, takip edilmesi gereken özel süreçleri, özel raporlama gereklilikleri ve organizasyon içinde özel sorumlulukları beraberinde getirebilmektedir.²¹⁹ Bu tarz kültürlerde çalışanlar kendilerini kurallar ile sınırlandırılmış hissetmektedirler ve yüksek derecede resmileştirilmiş yönetim anlayışları mevcuttur. Kurum içinde bulunan bu kurallara bağlı çalışma disiplinleri mevzuata uygunluk denetimini etkilemekte olduğu düşünülmektedir.

4.3.3.4. Bilgi Teknoloji Denetimleri

İşletmelerin tüm teknolojik altyapılarının, donanımlarının, yazılım, güvenlik ve bilgiye erişim konularında önceden belirlenmiş prosedürler çerçevesinde sistematik bir biçimde gerçekleşen denetim faaliyetidir²²⁰. Bilgi teknolojileri denetimi, kurumsal

²¹⁸ Özoğlu ve Diğerleri, s.176.

²¹⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 3. Cilt- Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri*, s.109.

²²⁰ Özbek, s.152.

sorunları çözmek amacıyla kurulmuş donanımın, yazılımın, iletişim ağlarının ve bunların işlemini sağlayan insan kaynaklarının, çalışmalar sonucunda ortaya çıkan bilgilerin kısacası bilgi teknolojileri çerçevesinde gerçekleşen tüm süreçlerin denetimi faaliyetidir²²¹. Kurumların sahip oldukları bilgi teknolojisi sistemlerinin değerlendirilmesi sürecidir²²².

Bilgi teknolojilerini denetleyen iç denetçi, mesleğin zorunlu kıldığı mesleki ilkelere ve denetim ilkelerine uymak, bilgi sistemleri içerisinde yer alabilecek riskleri ve zayıflıkları dikkate alarak ve mesleki şüphecilik çerçevesinde bir bilgi teknolojileri denetimi planı oluşturmak, denetlenene sunmak ve bilgi teknolojilerinin durumuna ilişkin rapor oluşturarak yönetime sunmak ile yükümlüdür²²³.

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen değişiklikler dünyada birçok açıdan değişikliklere neden olmuştur. Özellikle kurumların çalışma şekillerini değiştirdiği söylenebilir²²⁴. Kurumlarda kullanılmaya başlayan bilgi teknolojileri denetimi denetçilerin işlemlerin tamamını kapsayan bilgi teknolojilerine karşı daha fazla dikkatli davranması gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Bununla birlikte belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan topluluklarda teknolojik çözümlere karşı şüpheli yaklaşımlar söz konusudur. Bu da bu tarz topluluklarda bilgi teknolojileri denetimlerinin gerçekleştirilirken iç denetçilerin daha dikkatli davranışlar sergilemesine neden olabilmektedir. Bilgi teknolojileri denetimleri iç denetçiler tarafından belirli standartlar çerçevesinde denetlendiğinden denetim faaliyetine direk bir kültürel etkiden söz etmek mümkün olmayabilmektedir. Ama kültürlerin bilgisayar teknolojilerine bakışı değişmektedir ve bu nedenle de denetimde de yapılan işlemleri etkileyeceği düşünülmektedir.

²²¹ Adem Ögüt, **Bilgi Çağında Yönetim**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2003, s.227.

²²² Atilla Karkacier, “SPK’da Bilgi Teknolojileri Denetimi Faaliyetleri”, **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, Cilt.1, Sayı.2, 2014, s.13.

²²³ Özoğlu ve Diğerleri, s.191.

²²⁴ Saime Önce ve Burcu İşgüden, “İç Denetim Faaliyetlerinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB 100 Örneği”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı.17, 2012, s.39.

4.3.3.5. Operasyonel Denetimler

Kısaca, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken kullandıkları finansal, fiziki ve insan kaynaklarının ekonomikliğini, etkinliğini ve verimliliğinin derecelendirilerek denetlenmesidir²²⁵. Ayrıca, kurumların belirli faaliyet, program veya projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik çerçevelerinde objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilmesi ve incelenmesi işlemidir şeklinde de tanımlanabilir²²⁶.

Operasyonel denetimlerin ana unsurlarını etkenlik ve etkinlik kavramları oluşturur:

Etkinlik; belirlenmiş hedeflerle bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların oranlanması şeklinde tanımlanabilir²²⁷.

Etkenlik ise kurumların amaçlarına ulaşmadaki başarısının ölçülmesi şeklinde tanımlanmıştır²²⁸.

Kurumların kültürel değerleri incelendiğinde, kurum içinde performans ve verimliliği elde etme şekillerinin farklılık gösterdiği Hofstede tarafından ortaya konmuştur. Hofstede güç mesafesinin daha düşük olduğu topluluklarda kurumdaki performans ve verimliliğin danışmacı liderlik anlayışı ile sağlandığını söylemiştir. Güç mesafesinin geniş olduğu topluluklarda ise otokratik liderlik anlayışı vardır ve çalışanlar üzerinde sıkı kontrol işlemleri uygulanarak kurumlar performans ve verimlilik elde etmektedirler. Kurumlarda performans ve verimlilik yükseltilmesinde bile bu fark varken operasyonel denetimler sırasında da iç denetçinin ve denetim faaliyetlerinin bulunduğu kültürel çevreden etkileneceği varsayılmaktadır.

²²⁵ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, *KOBİ'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler*, s.21.

²²⁶ Özoğlu ve Diğerleri, s.187.

²²⁷ Erdoğan, s.6.

²²⁸ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.29.

4.3.4. İç Denetim Süreci ve Kültür İlişkisi

İç denetim faaliyetlerini bir süreç olarak düzenlediğimizde, bu süreci kısaca; planlama, denetim eyleminin gerçekleştirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması ve izlenmesi şeklinde sıralanabilir²²⁹. Uluslararası literatür çerçevesinde incelendiğinde ülkelerin içinde bulunduğu kültürün denetim ortamını ve denetim sürecinin çıktılarını etkilediği varsayımı üzerine araştırmalar görülmektedir. Bu araştırmaların çoğu da Hofstede'nin çalışmalarından bahsetmektedir²³⁰. İç denetim faaliyetleri bulunduğu kurumsal çevreye göre şekillenmektedir. Bu nedenledir ki iç denetim süreçlerinde denetçilerin kültürel bakış açılarına sahip olması doğaldır.

4.3.4.1. Planlama

Bir organizasyonda bulunan tüm birimler gibi iç denetimde belirli bir süre içinde hangi işe öncelik vermesi gerektiğini belirlemelidir²³¹. İç denetim zaman ve iş odaklı olarak programlama yapmakla yükümlüdür. Planlama faaliyetleri, iç denetim standartlarında performans standartları içinde yer almaktadır. IIA planlama hakkında aşağıdaki standartlara yer vermiştir²³²:

2010- Planlama: "İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır."

2200- Görev Planlaması: "İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Plan kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin riskleri dikkate almalıdır."

²²⁹ Paşa Bozkurt, "Türkiye'de Denetim Kurumları", **Denetişim**, Sayı.15, 2014, s.42.

²³⁰ Regis Emmanuel Hell ve Danni Wang, "Cultural Impact on The Audit Planning Phase: An Empirical Study in China and France", (**Yüksek Lisans Tezi**, Umea University School of Business, 2009), s.26.

²³¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber*, 2. Cilt-İç Denetim Süreçleri ve Yöntemleri, s.5.

²³² Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, s.12.

2201- Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler: ‘‘Bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır:

- Denetlenecek olan faaliyetin stratejileri ve hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- Faaliyet’in hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- İlgili bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.’’

2240- Görev İş Programı: ‘‘İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar.’’

Planlama iç denetim sürecinin ilk basamağıdır ve etkin denetim planlanması başarılı bir iç denetimin anahtar unsurlarındandır. İç denetim faaliyetleri kurumlara özgü olarak oluşturulduğundan planlama aşamasında da kurumun içinde bulunduğu kültürel değerlerden ve örgütsel şekillenmeden etkileneceği düşünülmektedir. Örneğin zaman programları, ihtiyaç duyulan denetçi kadrosu kaynağının miktar ve becerilerine ilişkin bilgi sunmaktadır²³³. Güç mesafesinin düşük olarak görüldüğü toplumlarda kurumlar bünyelerinde az sayıda denetleyici ve izleyici personel barındırmaktadır. Bu tarz toplumlarda iç denetçilerin üzerine düşen görevler fazlalaşabilir veya gerekli eğitim ve yetkinlik için dışarıdan iç denetim personeline ihtiyaç duyulabilmektedir. Ayrıca mevzuata uygunluk denetimleri kapsamında iç denetçiler, organizasyonun uymakla yükümlü olduğu yasa ve düzenlemelerin yanında onlarla uyumu sağlamak için

²³³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer’s İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri*, s.113-114.

oluşturulmuş politika ve prosedürleri de özümsemek durumundadırlar.²³⁴ Bu durumda belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu topluluklarda iç denetçiler yüksek derecede resmileştirilmiş yönetim anlayışı ile karşı karşıyadırlar. Bu durumda denetim planlaması aşamasında bunların özümsemesi ve detaylı incelemenin yapılacağından emin olmaları gerekmektedir. Burada da gerekli prosedürlere hakim personel varlığı hem iç denetçi sayısının miktarında hem zamanlamada etkilidir ve böylece planlama aşamasına etki etmektedir.

Planlama risk odaklı olarak yapılması gereken bir faaliyettir. Kültürel ortam içinde kurumların risklere olan bakış açılarının değişmektedir. Bu nedenle kurumların içinde bulunan riskler karşısındaki tavırları ile iç denetim faaliyetlerinin planlarının da etkilenmesi, riske verilen öneme göre iç denetçilerin iş yükünün değişmesi ve yapacağı denetimleri belirlemesi iç denetim planlaması aşamasında da kültürel etkilerin görülebileceğinin bir kanıtı olabilmektedir.

4.3.4.2. Denetim Eyleminin Gerçekleştirilmesi

IIA standartlarda iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine aşağıdaki standartlar ile değinmiştir²³⁵:

2300- Görevlerin Yapılması: ‘‘İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.’’

2310- Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması: ‘‘İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmek ve tanımlamak zorundadır.’’

2320- Analiz ve Değerlendirme: ‘‘İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.’’

²³⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber*, 3. Cilt- Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri, s.113.

²³⁵ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, s.19-20.

2330- *Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi: ‘‘İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.’’*

2340- *Görevin Gözetim ve Kontrolü: ‘‘Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmek ve kontrol edilmek zorundadır.’’*

Standartlarda denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi hakkında çok geniş kapsamlı açıklamalara yer verilmiştir. İç denetim faaliyetleri bu standartlar temel alınarak her kurumun kendi işleyiş yapısına göre şekillenmektedir. Bu nedenle iç denetçinin içinde bulunduğu kültürel ortama göre çeşitli denetim problemleriyle karşılaşması da mümkün görülmektedir. Örneğin güç mesafesinin geniş olduğu toplumlarda güç haklılıktan üstündür ve güce sahip olan bireyler hem haklı hem de iyi olarak görülmektedir. Bu durum kurumlarda denetim faaliyetlerinin gerçekleri yansıtmasının önüne geçebilmekte ve iç denetçinin güçlü kişiler karşısında kurumun gerçeklerini yansıtmasına engel teşkil edebilmektedir. Yine bu tarz toplumlarda kurumların içindeki hiyerarşi, üst kademe ve alt kademeler arasında var olan eşitsizlikleri yansıtmaktadır. Bu eşitsizlik denetim sırasında kurum içinde var olan problemlerin ortaya çıkmasına engel olabilmektedir. Ayrıca üstün gücünü kötüye kullanmasına karşıda bireylerin herhangi bir savunma hakları söz konusu değildir. Tüm bunlar güç mesafesinin geniş olarak görüldüğü toplumlarda iç denetçinin denetim faaliyetlerini verimli bir şekilde gerçekleştirmesinin önüne geçebileceği düşünülmektedir. Alzeban’da iç denetimin kalitesinin üzerindeki kültürel etkiyi incelediği çalışmada, güç mesafesinin yüksek olarak görüldüğü kültürlerde iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin düşük olduğunu vurgulamıştır²³⁶. Bunun dışında toplulukçu özelliklerin görüldüğü kültürlerde uyum her zaman korunmalı ve çatışmadan kaçınılmalıdır. Kurumlarda da herhangi bir çatışmanın önlenmek istenmesi nedeniyle var olan problemlerin iç denetçi tarafından ortaya çıkarılamaması da olası

²³⁶ Alzeban, s.73.

olabilmektedir. Bunun yanında Alzeban çalışmasında bireyci özelliklerin ağır olarak görüldüğü kültürlerde iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin yüksek olduğunu vurgulamıştır. Bireysel bakış açısına sahip iç denetçilerin, mesleki uygulamalarını geliştirmek için içsel olarak kendilerini motive ettikleri ve böylece de daha kaliteli iç denetim faaliyetleri gerçekleştirildikleri sonucuna varılmıştır.

4.3.4.3. Raporlama

İç denetim süreçlerinden raporlama aşamasına IIA standartlarda aşağıdaki şekilde değinmiştir²³⁷:

2400- Raporlama: *“İç denetçiler görevlerinin sonuçlarını raporlamak zorundadır.”*

2410- Raporlama Kıstasları: *“Raporlamalar, görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını içermek zorundadır.”*

Raporlama kıstasları belirtilirken üçü güvence faaliyetlerine biri de danışmanlık faaliyetlerine ait olmak üzere dört ek maddeye de yer verilmiştir²³⁸:

2410.A1: *“Görev sonuçlarının nihai iletişimi, uygulanabilir sonuçları, yanı sıra uygulanabilir tavsiyeleri ve/veya aksiyon planlarını içermek zorundadır. Uygun olan yerlerde, iç denetçinin görüşü de sağlanmalıdır. Görüş üst yönetim, kurul ve diğer paydaşların beklentilerini dikkate almak ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmek zorundadır.”*

2410.A2: *“İç denetçiler, görev raporlarında başarılı performansı da göstermeye teşvik edilir.”*

2410.A3: *“Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermek zorundadır.”*

²³⁷ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, s.20.

²³⁸ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, s.20-21.

2410.C1: “İlerlemenin ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, şekil ve içeriği görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişir.”

İç denetim raporlarının amaç ve ilkelerini; doğruluk, tarafsızlık, açıklık, ölçülebilirlik, kısıklık, yapıcılık, tamlık, zamanlılık, kararlılık şeklinde sıralanabilir²³⁹. Raporlamaların kalitesi ise standartlarda aşağıdaki şekilde aktarılmıştır²⁴⁰:

2420- Raporlamaların Kalitesi: “Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlu, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır.”

İç denetim faaliyetleri sonucunda raporlar çeşitli şekillerde hazırlanabilmektedir. Bunları; resmi raporlar (dikkatlice formatlanarak düzenlenenler), resmi olmayan raporlar, gelişim raporları (acil dikkat isteyen konulardaki özet durumları içerenler), eksiklik raporları (ilgili konular hakkında düzeltici faaliyetleri içerenler), finansal raporlar ve operasyonel raporlar olarak sıralandırmak mümkündür²⁴¹.

İç denetim standartlarında belirtilen raporlama aşaması hakkındaki bilgiler ışında her kurum kendi işleyişine has raporlama formatı oluşturabilmektedir. Formatsal olarak değerlendirildiğinde; iç denetçilerin kültürel etkileşimi (kültürel boyutlar çerçevesinde) ile raporlama formatının oluşturulması arasında doğrudan bir ilişki olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak raporlama, iç denetçinin denetim faaliyetlerinin planlamasından sonuçlanmasına kadar geçen sürecin sonucudur ve iç denetçilerin denetim faaliyetleri boyunca oluşan yargısının bir dökümüdür. Bu nedenle raporların içerikleri ve denetim sürecindeki kültürel etkilenmelerin yansımalarının raporlarda yansımaları mümkündür.

IIA standartlarda raporların oluşumunda herhangi bir aykırılık olma durumunun açıklanması gerektiğinden bahsetmiştir.

²³⁹ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, *İç Denetime Genel Bir Bakış*, s.46.

²⁴⁰ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s.21.

²⁴¹ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, *İç Denetime Genel Bir Bakış*, s.46.

2431- Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması: ‘‘Etik kurallara ve standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- Tam olarak uygunluğun sağlanamadığı etik kuralları veya standartlara ilişkin ilkeler ve davranış kuralları.
- Aykırılığın sebepleri
- Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarına olan etkisi.’’²⁴²

Kültürel etkileri etik kuralları ve davranış kalıpları kapsamında denetsel bazdaki bakış açılarında tek tek incelendiğinde standartlarda da aykırı bir durumun olabileceğine dair bir standardın yer alması, daha önce bu gibi durumlarla karşılaşmış olabileceğinin kanıtıdır. İç denetçinin bu şekilde bir aykırılıkla karşılaştığında onu raporda açıkça belirtmesi gerekmektedir. Ancak burada da kültürün etkilerinin görülebileceği düşünülebilir. Örneğin; toplulukçu özelliklerin yüksek olarak görüldüğü kültürlerde bireyler iş hayatlarındaki kişisel ilişkilerini, kendi görevleri ve hatta kuruluşların üstünde tutabilmektedirler. Denetim sırasında bir aykırılığın ortaya çıkması o kişi ile olan ilişkisini ön plana alarak bunun raporlanmasına engel teşkil edebilmektedir. Çünkü toplulukçu kültürlerde arkadaşlarına diğerlerinden daha iyi davranmak normal ve etik bir davranıştır bunu bir ayrıcalık olarak görmemektedirler.

4.3.4.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

IIA standartlarında denetim sonuçlarının izlenmesine aşağıdaki şekilde yer vermiştir²⁴³:

2500- İlerlemenin Gözlenmesi: ‘‘İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.’’

²⁴² Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, s.22.

²⁴³ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, s.23.

İç denetim faaliyetlerinin kurumlara göre şekillenmesi ve her aşamasındaki etkilerin değerlendirilmesinden sonra denetim sonuçlarına kurumların bakış açılarında da kültürün izlerinin görüldüğü söylenebilir. Denetim sonuçları kurumların var olan durumlarının daha iyiye yönelmesi için kurumlara çeşitli fikir ve önerilerde bulunabilir. Ancak kültürel boyutlar açısından bakıldığında her kültürde yeniliklere karşı bakış açısı değişiklik göstermektedir ve bu durum iç denetçilerin verecekleri yenilik fikirlerine engel teşkil edebilir. Örneğin belirsizlikten kaçınmanın düşük olarak görüldüğü kültür yapısı içinde yer alan kurumlarda yenilikler hoş karşılanmakta ancak her zaman ciddiye alınmaları gerekmemektedir. Bu tarz yapılarda iç denetçiler standartlarda da bahsedildiği gibi sonuçların akıbetini gözlemek adına bir sistem kuramayabilir ve yenilikleri kurumlara uygulayamayabilir. Bunun yanı sıra belirsizlikten kaçınmanın yüksek olarak görüldüğü kültürlerde ise kurumlarda yeniliklere karşı direnilmekte ancak kabul edilirse tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır. Bu tarz kültürlerde de iç denetçiler yenilikleri yönetime sunmakta hatta kabul ettirmekte sorunlar yaşamakta olabilirler. Kültürlerin bu bakış açıları iç denetçilerinde yeniliklere olan bakış açısını etkileyebilir ve bu durumda da iç denetçi belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda yenilik fikirlerini erteleyip hatta hiç dile getirmeyebilir.

5. KÜLTÜRÜN İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI

5.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu; iç denetçilerin şekillendiği kültürün etkilerinin, iç denetim faaliyetine yansıyor yansımadığını araştırmaktır.

İç denetçiler içinde bulundukları kültürden etkileniyorsa bu durumda bu etkileri iç denetim faaliyetlerinde de görmek mümkün olacaktır. Bu çalışmada, bireylerin içinde yaşadıkları toplumun kültürlerinden etkilendikleri gerçeğinden yola çıkarak, iç denetçilerinde birey olarak şekillendikleri kültürü işlerine diğer bir ifadeyle iç denetim faaliyetlerine taşıdıkları varsayımı araştırılmıştır. Bu kültürel etki Hofstede'nin kültür modeline dayalı olarak ölçülmüştür.

5.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Hofstede'nin çalışmalarına uygun olarak yeni veriler elde etmek ve kültür ile iç denetim- iç denetçi arasındaki etkileşimi belirlemektir. Araştırma ile iç denetim ve iç denetçi üzerindeki kültürel etkilerin incelendiği kapsamlı ve rehberlik görevini üstlenen bir araç olması hedeflenmiştir.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

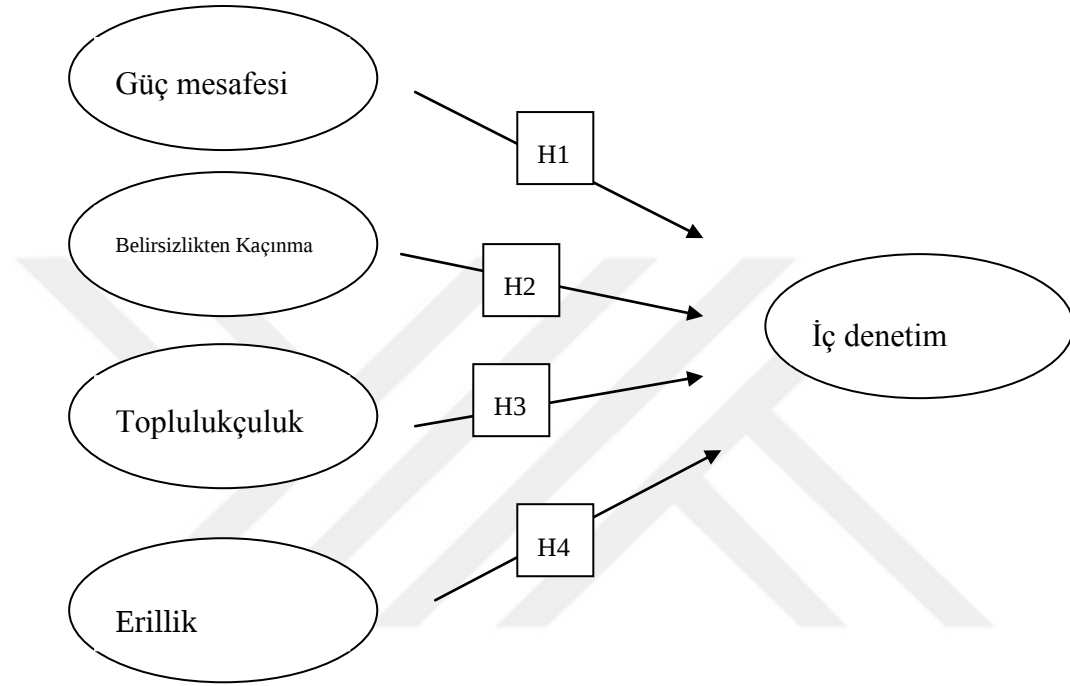
Araştırmada anket uygulanmış ve anketler internet üzerinden doldurulmuştur. Bu amaçla araştırmamıza özel olarak google forms üzerinden bir form tasarlanmış ve anket özel olarak kodlandırılmıştır. Anket formu kültürel sorular, denetim soruları ve kişisel sorular olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

5.3.1. Evren ve Örneklem

Çalışmada Türkiye'de faaliyet gösteren iç denetçiler araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Tamamına ulaşımın imkansız olduğu düşünüldüğünden evren içinden CIA sertifikasına ait iç denetçiler örneklem olarak seçilmiştir. Nisan 2019 itibari ile Türkiye'de 1005 adet CIA sertifikasına sahip iç denetçi bulunmaktadır. Çalışmaya CIA

sertifikasına sahip 280 iç denetçi katılım sağlamıştır. Bireylere LinkedIn üzerinden ve ayrıca TİDE aracılığı ile elektronik posta aracılığıyla çalışmanın konusu ve ankete çevrim içi gerçek zamanlı ulaşabilecekleri adres linki gönderilmiştir.

5.3.2. Araştırmanın Modeli



Şekil 4. Araştırmanın Kavramsal Modeli

Araştırmanın hipotezleri aşağıdaki şekilde kurulmaktadır:

H₁: Güç mesafesinin iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

H₂: Belirsizlikten kaçınmanın iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

H₃: Toplulukçuluğun iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

H₄: Erilliğin iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

Değişkenler arasındaki ilişkiyi ölçmek için Korelasyon Analizi, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisini tespit etmek için Çoklu Regresyon Analizi ve demografik sorulara göre güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik ve erilliğin ortalama puanları arasındaki farklılığı tespit etmek için ise Bağımsız Grup T Testi ve Varyans Analizi (ANOVA) parametrik testleri kullanılacaktır. Ölçeğin güvenilirliğini belirlemek için Güvenilirlik Analizi ve geçerliliğini belirlemek için ise Faktör Analizi uygulanacaktır. Normallik varsayımını sağlamak için ise basıklık ve çarpıklık değerlerinden faydalanacaktır.

Kültür Ölçeği: Çalışmaya katılan deneklerin kültürel yapılarını ölçmek için Hofstede'in kültürel boyutlarını belirlemeye yönelik olarak kullandığı ölçeğin, Wu tarafından 2006 yılında gerçekleştirilen geçerlilik ve güvenilirliği test edilmiş versiyonu kullanılmıştır²⁴⁴. Var olan kültür ölçeğinin iç denetçilere hitap etmesi için sorular üzerinde küçük değişimler gerçekleştirilmiştir. Kültürü ölçmek üzere oluşturulmuş ölçekte dört boyut bulunmaktadır.

Erillik Boyutu: Ölçekte bulunan 1,2,3,4 ve 5'inci sorularla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,86'dır. Yüksek değerler eril kültürün; düşük değerler ise dişi kültürün baskın olduğunu göstermektedir.

Güç Mesafesi Boyutu: Ölçekte bulunan 6,7,8,9 ve 10'uncu sorularla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,73'dür. Yüksek değerler güç mesafesi algısının yüksek; düşük değerler ise, güç mesafesi algısının düşük olduğunu göstermektedir.

Belirsizlikten Kaçınma Boyutu: Ölçekte bulunan 11, 12, 13, 14 ve 15'inci sorularla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,85'dir. Yüksek değerler belirsizlikten

²⁴⁴ Ming Yi Wu, "Hofstede's Cultural Dimensions 30 Years Later: A Study Of Taiwan And The United States", **Intercultural Communication Studies XV: 1**, 2006. Aktaran: Murad Yüksel, "Örgütsel Politika, Hofstede'in Örgüt Kültürü Boyutları, İş Tutumları ve İş Çıktıları İlişkisi", (**Doktora Tezi**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013).

kaçınma seviyesinin yüksek; düşük değerler ise belirsizlikten kaçınma seviyesinin düşük olduğunu göstermektedir.

Toplulukçuluk Boyutu: Ölçekte bulunan 16, 17, 18, 19'uncu sorularla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,85'dir. Yüksek değerler bireyci kültürün; düşük değerler çoğulcu kültürün baskın olduğunu göstermektedir.

İç Denetim Ölçeği: İç denetçilere iç denetim sistemi hakkında yöneltilecek sorular ise Özdoğan ve Öncü'nün 2016 yılında gerçekleştirdikleri araştırmadan alınmıştır²⁴⁵.

5.4. Araştırmanın Bulguları

5.4.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Bu başlık altında iç denetçilerin cinsiyet, yaş, işletmelerinde çalışma süreleri, medeni durum ve eğitim düzeylerinin frekans ve yüzde dağılımları ile yaş ve çalışma sürelerinin ortalama ve standart sapmaları değerlendirilmektedir.

Tablo 14: Demografik Özelliklerin Tanımlayıcı İstatistikleri

		Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	230	82,1
	Kadın	50	17,9
	Toplam	280	100,0
Yaş	24-32 yaş	53	18,9
	33-41 yaş	174	61,9
	42 yaş ve üzeri	53	18,9
	Toplam	280	100,0
İşletmede Çalışma Süresi	1 yıldan daha az	1	0,4
	1-5 yıl	144	51,4
	6-10 yıl	74	26,4
	11-15 yıl	41	14,6
	16 yıl ve daha fazla	20	7,1
	Toplam	280	100,0

²⁴⁵ Burak Özdoğan ve Semra Öncü, "Türkiye'de İç Denetim Mesleğinin Güncel Durumu: Bir Araştırma", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.23, Sayı.1, 2016.

Medeni Durum	Evli	193	68,9
	Bekar	87	31,1
	Toplam	280	100,0
Eğitim Düzeyi	Lisans	121	43,2
	Yüksek Lisans	141	50,4
	Doktora	18	6,4
	Toplam	280	100,0

İç denetçilerin %82,1'i erkek, %17,9'u ise kadın, %61,9'u 33-41 yaş arasında, %18,9'u 24-32 yaş arasında, diğer %18,9'u ise 42 yaş ve üzerindedir (Yaş ortalaması ($\bar{X}$)=37,1), %51,4'ü 1-5 yıl arasında, %26,4'ü 6-10 yıl arasında, %14,6'sı 11-15 yıl arasında, %7,1'i 16 yıl ve daha fazla yıldır ve 1 kişi de 1 yıldan daha az yıldır iç denetimde çalışmaktadır. Araştırmaya katılan iç denetçilerin %68,9'u evli %31,1'i de bekar, %50,4'ü yüksek lisans mezunu, %43,2'si lisans mezunu, %6,4'ü doktora mezunudur.

5.4.2. Faktör ve Güvenilirlik Analizine İlişkin Bulgular

Faktör analizi ile “Kültür Ölçeği”, “İç Denetçi ve İç Denetim ölçeklerinin alt boyutlarını tespit etmek ve geçerliliğini belirlemek için faktör yüklerini hesaplamak, ölçeklerin güvenilirliklerini belirlemek amaçlanmaktadır.

Tablo 15. Kültür Ölçeğine İlişkin Faktör ve Güvenilirlik Analizi Sonuçlar

KÜLTÜR ÖLÇEĞİ	MADDELER	Faktör Yükleri	Varyans Yüzdesi	Cronbach Alfa	n
ERİLLİK BOYUTU	4. Denetsel sorunları çözmede erkekler doğaları gereği kadınlara göre daha başarılıdır.	0,852	25,738	0,899	5
	1. İç denetimde bir kadın yerine bir erkeğin yönetici olmasını tercih ederim.	0,844			
	2. Bana göre erkeklerin iç denetim alanında mesleki bir kariyere sahip olması, kadınların sahip olmasından daha önemlidir.	0,814			
	3. Kadınlar denetsel bir sorunla karşılaştıklarında genellikle duygularının etkisi altında kalırken erkekler soruna genellikle soğukkanlılıkla yaklaşırlar.	0,807			
	5. Bana göre evli çiftlerde kadınların kariyer olarak iç denetimi seçmesinden önce erkeklerin seçmesi daha önemlidir.	0,765			

BELİRSİZLİKTE KAÇINMA BOYUTU	14. İç denetçiler için işleyiş ile ilgili talimatlar önemlidir.	0,801	20,856	0,871	4
	13. Kurallar ve düzenlemeler önemlidir. Çünkü bunlar kurumun iç denetçilerden neler beklediğini gösterir.	0,801			
	12. İş gereksinimlerinin ve ayrıntılı açıklanmış talimatların olması önemlidir. Böylece iç denetim çalışanları kendilerinden nelerin beklediğini her zaman bilebilirler.	0,748			
	15. Bence standart işletme prosedürleri işi yapan iç denetçilere yardımcıdır.	0,700			
TOPLULUKÇULUK BOYUTU	18. İç denetçilerin grup olarak mutluluğu bireysel mutluluktan daha ön planda tutulmalıdır.	0,733	14,939	0,779	3
	17. İç denetim biriminin başarısı bireysel iç denetçi başarısından daha önemli olmalıdır.	0,631			
	19. İç denetçiler birimin mutluluğunu göz önüne aldıktan sonra kendi hedefleri peşinde koşmalıdırlar.	0,602			
GÜÇ MESAFESİ BOYUTU	8. İç denetim yöneticileri çalışanlarının görüşlerini nadiren sormalıdırlar.	0,708	10,081	0,512	2
	6. İç denetim yöneticileri çoğu kararı astlarına danışmadan almalıdırlar.	0,685			

KMO= 0,798, Bartlet Sphericity Test (X²)=1852,812 p=0,000, Toplam Varyans Yüzdesi=71,614, Genel Cronbach Alfa Değeri=0,757

“Kültür Ölçeği” Kaiser-Meyer-Olkin değeri (KMO=0,798) ve Bartlet Sphericity testi p değerine (0,000≤0,01) göre faktör analizi için uygundur. Analiz sonucunda 4 ifade faktör yükü %50’nin altında çıktığı için bu analize ve daha sonraki analizlere dahil edilmemektedir. Ölçekteki 1 ifade ise tek faktör içerisinde yer aldığı için analize dahil edilmemesi kararına varılmaktadır. Tüm bunlar sonucunda 4 faktör elde edilmektedir. İlk faktör erillik olarak nitelendirilmektedir ve varyansın %25,7’sini açıklamaktadır. Faktör yükleri ise 0,852-0,765 arasında değişmektedir. İkinci faktör belirsizlikten kaçınma olarak nitelendirilmektedir ve varyansın %20,9’unu açıklamaktadır. Faktör yükleri ise 0,801-0,700 arasında değişmektedir. Üçüncü faktör toplulukçuluk olarak nitelendirilmektedir ve varyansın %14,9’unu açıklamaktadır. Faktör yükleri de 0,733-0,602 arasında değişmektedir. Dördüncü faktör ise güç mesafesi olarak nitelendirilmektedir ve bu faktör varyansın %10,1’ini açıklamaktadır. Faktör

yükleri de 0,708-0,685 arasında değişmektedir. Kültür ölçeği faktörlerinin tümü toplam varyansın %71,6'sını açıklamaktadır.

Güvenilirlik değerlendirildiğinde, erillik boyutunun ifadelerinin iç tutarlılığı Cronbach alfa değeri 0,899, belirsizlikten kaçınma boyutunun ifadelerinin iç tutarlılığı Cronbach alfa değeri 0,871 olarak yüksek güvenilirliktedir. Toplulukçuluk boyutu ifadelerinin iç tutarlılığı Cronbach alfa değeri 0,779 olarak oldukça güvenilirdir. Güç mesafesi boyutunun ifadelerinin iç tutarlılığı Cronbach alfa değeri 0,512 olarak düşük güvenilirliktedir. Kültür ölçeğinin genel güvenilirliği ise 0,757 ile oldukça güvenilirdir.

Tablo 16. İç Denetim ve İç Denetçi Ölçeğinin Faktör ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÖLÇEĞİ	MADDELER	Faktör Yükleri	Varyans Yüzdesi	Cronbach Alfa	n
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	28. İç denetçi olarak etik ilkelerine tamamen bağlıyım.	0,780	35,195	0,822	5
	24. Kurum yöneticileri için iç denetim ve iç denetçiler bir danışmanlık kaynağıdır.	0,775			
	25. İç denetçiler kurum içinde kurumsal yönetim sağlanmasında önemli katkı sağlar.	0,759			
	29. İç denetçi olarak uluslararası iç denetim standartlarına hakimim.	0,705			
	20. İç denetim birimi bağlı olduğu üst departmanlarla ve yöneticilerle sürekli iletişim halindedir.	0,653			
İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları	21. Çalıştığım iç denetim biriminin yeterince verimli olduğunu düşünüyorum.	0,721	21,743	0,624	4
	26. İç denetçiler günümüz istek ve ihtiyaçlarına uyum sağlayabilmektedir.	0,670			
	27. İşletmemizde iç denetim faaliyetleri uluslararası iç denetim standartları ile tam uyumludur.	0,669			
	23. İç denetim biriminin standart denetim raporu sunması yeterlidir.	0,614			

KMO= 0,789, Bartlet Sphericity Test (X²)=906,772, p=0,000, Toplam Varyans Yüzdesi=56,939, Genel Cronbach Alfa Değeri=0,786

“İç Denetim ve İç Denetçi Ölçeği” Kaiser-Meyer-Olkin değeri (KMO=0,789) ve Bartlet Sphericity testi p değerine (0,000≤0,01) göre faktör analizi için uygundur. Analiz sonucunda 1 ifade faktör yükü %50'nin altında çıktığı için bu analize ve daha sonraki analizlere dahil edilmemektedir. Tüm bunlar sonucunda 2 faktör elde

edilmektedir. İlk faktör mesleğe yönelik bakış açıları olarak nitelendirilmektedir ve varyansın %35,2'sini açıklamaktadır. Faktör yükleri ise 0,780-0,653 arasında değişmektedir. İkinci faktör işletme iç denetimine yönelik bakış açıları olarak nitelendirilmektedir ve varyansın %21,7'sini açıklamaktadır. Faktör yükleri ise 0,721-0,614 arasında değişmektedir. İç denetçi ve iç denetim ölçeği faktörlerinin tümü toplam varyansın %56,9'unu açıklamaktadır.

Güvenilirlik değerlendirildiğinde, mesleğe yönelik bakış açıları ifadelerinin iç tutarlılığı Cronbach alfa değeri 0,822 olarak yüksek güvenilirliktedir. İşletme iç denetimine yönelik bakış açıları boyutunun ifadelerinin iç tutarlılığı Cronbach alfa değeri 0,624 olarak oldukça güvenilirdir. İç denetçi ve iç denetim ölçeğinin genel güvenilirliği ise 0,786 ile oldukça güvenilirdir.

5.4.3. Normal Dağılıma İlişkin Basıklık ve Çarpıklığa İlişkin Bulgular

Bu başlık altında ölçek ve alt boyutlarının ortalama ve standart sapma değerleri ile değişkenlerin normal dağılım varsayımına uyup uymadığını belirlemek için basıklık ve çarpıklık değerlerinden faydalanılmaktadır.

Tablo 17. Ölçek ve alt Boyutlarının Ortalama ve Standart Sapma Sonuçları İle Normal Dağılıma İlişkin Basıklık ve Çarpıklık Sonuçları

	$\bar{X}$	SS	Çarpıklık		Basıklık	
			İstatistik	Std. Hata	İstatistik	Std. Hata
Genel Kültür Algısı	2,97	0,457	0,172	0,146	0,714	0,290
Erillik Boyutu	2,00	0,902	0,719	0,146	-0,254	0,290
Güç Mesafesi Boyutu	1,64	0,637	1,028	0,146	1,018	0,290
Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	4,24	0,565	-0,707	0,146	0,969	0,290
Toplulukçuluk Boyutu	3,83	0,828	-0,838	0,146	0,786	0,290
Genel İç Denetim Algısı	3,97	0,460	-0,607	0,146	-0,143	0,290
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	4,44	0,470	-0,726	0,146	-0,086	0,290
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	3,39	0,655	-0,271	0,146	0,227	0,290

İç denetçilerin genel kültür algısının ortalama değeri $\bar{X}=2,97\pm0,457$ olarak belirlenmektedir. Bu durum iç denetçilerin kültür algısının belirsiz olduğunu ortaya koymaktadır. Genel kültür algısı değişkeninin basıklık ve çarpıklık istatistikleri -1,5,+1,5 arasında bir değer aldığı için normal dağılım şartına uymaktadır. Eril kültürün ortalama değerinin $\bar{X}=2,00\pm0,902$ olarak belirlendiği görülmektedir. Bu sonuç iç

denetçilerin eril kültürlerinin düşük olduğu yani dişi kültürün daha baskın olduğunu belirtmektedir. Erillik değişkeninin basıklık ve çarpıklık istatistikleri -1,5,+1,5 arasında bir değer aldığı için normal dağılım şartına uymaktadır. İç denetçilerin güç mesafesi ortalama değeri $\bar{X}=1,64\pm0,637$ 'dir. Bu durum iç denetçilerin güç mesafesi algılarının düşük olduğunu göstermektedir. Güç mesafesi algısı değişkeninin basıklık ve çarpıklık istatistikleri -1,5,+1,5 arasında bir değer aldığı için normal dağılım şartına uymaktadır. Belirsizlikten kaçınma değişkeninin ortalaması $\bar{X}=4,24\pm0,5652$ 'dir. Bu ortalama değer, iç denetçilerin belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir. Normal dağılımına bakıldığında basıklık ve çarpıklık istatistikleri -1,5,+1,5 arasında kaldığı için normal dağılım şartına uymaktadır. Toplulukçuluk değişkeni ortalama değeri $\bar{X}=3,83\pm0,828$ 'dir. Bu değer iç denetçilerin toplulukçuluk kültürünün yüksek olduğunu göstermektedir. Basıklık çarpıklık istatistiklerine göre de bu değişken normal dağılıma uymaktadır.

Genel iç denetim algısının ortalama değerine ($\bar{X}=3,97\pm0,460$) göre iç denetçilerin iç denetim algılarının yüksek olduğunu göstermektedir. Basıklık ve çarpıklık istatistikleri de -1,5, +1,5 değerleri arasında kaldığı için değişken normal dağılımlıdır. İç denetçilerin mesleğine yönelik bakış açıları değişkeninin ortalama değerine ($\bar{X}=4,44\pm0,470$) göre iç denetçilerin iç denetim mesleğine ilişkin bakış açıları olumludur ve katılım oranı yüksektir. Basıklık ve çarpıklık değerlerine göre de normal dağılıma uygundur. İşletme iç denetime yönelik bakış açıları değişkeni ortalama değere ($\bar{X}=3,39\pm0,655$) göre iç denetçilerin kararsız olduğu ortaya çıkarılmaktadır. Basıklık ve çarpıklık değerleri incelendiğinde ise -1,5, +1,5 değerleri arasında kaldığı için bu değişkende normal dağılıma uymaktadır.

5.4.4. Fark Testlerine İlişkin Bulgular

Cinsiyet, medeni durum, yaş, işletmede çalışma süresi, eğitim düzeyine göre genel kültür algısı, alt boyutları olan erillik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, toplulukçuluk, genel iç denetim, alt boyutları olan mesleğe yönelik bakış açıları, işletme iç denetime yönelik bakış açıları ortalama puanları arasında farklılığı test etmek için

Bağımsız Grup T testi, Tek Yönlü Varyans (ANOVA) testi, Kruskal Wallis H testi ve Mann Whitney U testi kullanılmaktadır ve sonuçlar değerlendirilip yorumlanmaktadır.

Tablo 18: Cinsiyete Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin T Testi Sonuçları

	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	SS	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T Testi	
					F	p	t	p
Genel Kültür Algısı	Erkek	230	3,01	0,464	2,612	0,107	2,731	0,007*
	Kadın	50	2,82	0,393				
Erillik Boyutu	Erkek	230	2,10	0,916	8,407	0,004	4,825	0,000*
	Kadın	50	1,55	0,680				
Güç Mesafesi Boyutu	Erkek	230	1,62	0,615	2,004	0,158	-1,359	0,175
	Kadın	50	1,75	0,723				
Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	Erkek	230	4,26	0,553	0,356	0,551	0,982	0,327
	Kadın	50	4,17	0,615				
Toplulukçuluk Boyutu	Erkek	230	3,82	0,826	0,265	0,607	-0,421	0,674
	Kadın	50	3,87	0,841				
Genel İç Denetim Algısı	Erkek	230	3,95	0,464	1,750	0,187	-1,581	0,115
	Kadın	50	4,06	0,433				
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	Erkek	230	4,43	0,473	0,685	0,409	-0,985	0,326
	Kadın	50	4,50	0,454				
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	Erkek	230	3,36	0,669	1,186	0,277	-1,451	0,148
	Kadın	50	3,51	0,578				

* p ≤ 0,01

Bağımsız Grup T testi sonuçları incelendiğinde, genel kültür algısı değişkeni ($p=0,007 \leq 0,01$) ve erillik boyutu ($p=0,000 \leq 0,01$) değişkeni ortalama puanları cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Ortalama değere bakıldığında erkek iç denetçilerin kadın iç denetçilere göre genel kültür algısı ve eril kültürü daha yüksektir.

Cinsiyete göre güç mesafesi ($p=0,175 \geq 0,05$), belirsizlikten kaçınma boyutu ($p=0,327 \geq 0,05$), toplulukçuluk boyutu ($p=0,674 \geq 0,05$), genel iç denetim algısı ($p=0,115 \geq 0,05$), mesleğe yönelik bakış açıları ($p=0,326 \geq 0,05$) ve işletme iç denetimine yönelik bakış açıları ($p=0,148 \geq 0,05$) ortalama puanları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık saptanmamaktadır.

Tablo 19. Medeni Duruma Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin T Testi Sonuçları

	Medeni Durum	n	$\bar{X}$	SS	Varyansların Eşitliği İçin Levene Testi		T Testi	
					F	p	t	p
Genel Kültür Algısı	Evli	193	2,96	0,461	0,108	0,742	0,921	0,358
	Bekar	87	3,01	0,451				
Erillik Boyutu	Evli	193	1,94	0,888	0,003	0,957	-1,721	0,086
	Bekar	87	2,14	0,923				
Güç Mesafesi Boyutu	Evli	193	1,61	0,631	0,488	0,486	-0,990	0,323
	Bekar	87	1,70	0,649				
Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	Evli	193	4,24	0,559	0,017	0,896	-0,177	0,859
	Bekar	87	4,25	0,581				
Toplulukçuluk Boyutu	Evli	193	3,88	0,850	0,274	0,601	1,473	0,142
	Bekar	87	3,72	0,769				
Genel İç Denetim Algısı	Evli	193	3,99	0,449	0,870	0,352	0,798	0,425
	Bekar	87	3,94	0,485				
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	Evli	193	4,48	0,476	1,615	0,205	1,917	0,056
	Bekar	87	4,36	0,449				
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	Evli	193	3,38	0,631	3,097	0,080	-0,287	0,774
	Bekar	87	3,41	0,709				

Medeni duruma göre genel kültür algısı ($p=0,358 \geq 0,05$), erillik boyutu ($p=0,086 \geq 0,05$), güç mesafesi ($p=0,323 \geq 0,05$), belirsizlikten kaçınma boyutu ($p=0,859 \geq 0,05$), toplulukçuluk boyutu ($p=0,142 \geq 0,05$), genel iç denetim algısı ($p=0,425 \geq 0,05$), mesleğe yönelik bakış açıları ($p=0,056 \geq 0,05$) ve işletme iç denetimine yönelik bakış açıları ($p=0,774 \geq 0,05$) ortalama puanları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık saptanmamaktadır.

Tablo 20. Yaşa Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

	Yaş	n	$\bar{X}$	SS	Varyansların Homojenliği Testi		ANOVA		Çoklu Karşılaştırma Testi	
					Levene	p	F	p		
Genel Kültür Algısı	24-32 yaş	53	3,05	0,481	0,206	0,814	1,001	0,369	-	-
	33-41 yaş	174	2,95	0,445						
	42 yaş ve üzeri	53	2,97	0,473						
	Toplam	280	2,97	0,457						
Erillik Boyutu	24-32 yaş	53	2,18	1,029	1,495	0,226	1,352	0,260	-	-
	33-41 yaş	174	1,95	0,861						
	42 yaş ve üzeri	53	1,96	0,894						

	Toplam	280	2,00	0,902						
Güç Mesafesi Boyutu	24-32 yaş (1)	53	1,90	0,682	0,832	0,436	8,632	0,000*	Tukey	(1-2) (1-3) (2-3)
	33-41 yaş (2)	174	1,64	0,623						
	42 yaş ve üzeri (3)	53	1,40	0,540						
	Toplam	280	1,64	0,637						
Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	24-32 yaş	53	4,30	0,574	0,039	0,962	0,321	0,726	-	-
	33-41 yaş	174	4,23	0,547						
	42 yaş ve üzeri	53	4,23	0,617						
	Toplam	280	4,24	0,565						
Toplulukçuluk Boyutu	24-32 yaş (1)	53	3,64	0,829	0,921	0,399	3,569	0,029**	Tukey	(1-3)
	33-41 yaş (2)	174	3,81	0,854						
	42 yaş ve üzeri (3)	53	4,06	0,686						
	Toplam	280	3,83	0,828						
Genel İç Denetim Algısı	24-32 yaş	53	3,89	0,547	4,464	0,012	0,999	0,370	-	
	33-41 yaş	174	3,99	0,455						
	42 yaş ve üzeri	53	3,99	0,376						
	Toplam	280	3,97	0,460						
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	24-32 yaş	53	4,37	0,501	0,266	0,767	0,743	0,477	-	-
	33-41 yaş	174	4,46	0,473						
	42 yaş ve üzeri	53	4,46	0,427						
	Toplam	280	4,44	0,470						
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	24-32 yaş	53	3,28	0,775	5,599	0,004	0,846	0,430	-	-
	33-41 yaş	174	3,41	0,665						
	42 yaş ve üzeri	53	3,41	0,463						
	Toplam	280	3,39	0,655						

* $p \leq 0,01$, ** $p \leq 0,05$

Tek Yönlü Varyans (ANOVA) testi sonuçları incelendiğinde, güç mesafesi boyutu ($p=0,000 \leq 0,01$) ve toplulukçuluk boyutu ($p=0,029 \leq 0,05$) değişkenleri ortalama puanları yaşa göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Levene testi sonuçlarına göre yaşa göre güç mesafesi (Levene İstatistiği=0,832, $p=0,436 \geq 0,05$) ve toplulukçuluk boyutlarının (Levene İstatistiği=0,921, $p=0,399 \geq 0,05$) farklılığı homojen yapıda olduğu için yapılan çoklu karşılaştırma (post-hoc) analizinde Tukey modeli kullanılmaktadır. Tukey modeli sonucunda yaş grupları arasında güç mesafesi ortalama puanları arasındaki farklılık ortaya konulmaktadır. Sonuçta 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin 33-41 yaş arasında olan iç denetçilere göre; 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin 42 yaş ve üzeri olan iç denetçilere göre ve 33-42 yaş arasında olan iç

denetçilerin 42 yaş ve üzeri olan iç denetçilere göre güç mesafesi algıları yüksek çıkmaktadır. Toplulukçu kültür için bakıldığında 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin 42 yaş ve üzeri iç denetçilere göre toplulukçu kültürleri düşüktür.

Yaşa göre genel kültür algısı ($p=0,369 \geq 0,05$), erillik boyutu ($p=0,260 \geq 0,05$), belirsizlikten kaçınma boyutu ($p=0,726 \geq 0,05$), genel iç denetim algısı ($p=0,370 \geq 0,05$), mesleğe yönelik bakış açıları ($p=0,477 \geq 0,05$) ve işletme iç denetimine yönelik bakış açıları ($p=0,430 \geq 0,05$) ortalama puanları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık saptanmamaktadır.

Tablo 21. İşletmede Çalışma Süresine Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

	İşletmede Çalışma Süresi	n	$\bar{X}$	SS	Kruskal Wallis H Testi		Mann-Whitney U İkili Karşılaştırma Testi
					χ^2	p	
Genel Kültür Algısı	1 yıldan daha az	1	2,71	-	1,144	0,887	-
	1-5 yıl	144	3,00	0,440			
	6-10 yıl	74	2,98	0,482			
	11-15 yıl	41	2,90	0,491			
	16 yıl ve daha fazla	20	2,96	0,442			
	Toplam	280	2,97	0,457			
Erillik Boyutu	1 yıldan daha az	1	1,20	-	1,630	0,803	-
	1-5 yıl	144	1,98	0,891			
	6-10 yıl	74	2,00	1,004			
	11-15 yıl	41	2,03	0,790			
	16 yıl ve daha fazla	20	2,12	0,862			
	Toplam	280	2,00	0,902			
Güç Mesafesi Boyutu	1 yıldan daha az	1	1,00	-	3,580	0,466	-
	1-5 yıl	144	1,67	0,648			
	6-10 yıl	74	1,65	0,589			
	11-15 yıl	41	1,60	0,635			
	16 yıl ve daha fazla	20	1,53	0,752			
	Toplam	280	1,64	0,637			
Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	1 yıldan daha az (1)	1	4,75	-	10,851	0,028**	(2-5) (3-5)
	1-5 yıl (2)	144	4,30	0,527			
	6-10 yıl (3)	74	4,27	0,580			
	11-15 yıl (4)	41	4,12	0,615			
	16 yıl ve daha fazla (5)	20	3,95	0,577			

	Toplam	280	4,24	0,565			
Toplulukçuluk Boyutu	1 yıldan daha az	1	3,67	-	3,750	0,441	-
	1-5 yıl	144	3,85	0,832			
	6-10 yıl	74	3,82	0,888			
	11-15 yıl	41	3,66	0,798			
	16 yıl ve daha fazla	20	4,05	0,595			
	Toplam	280	3,83	0,828			
Genel İç Denetim Algısı	1 yıldan daha az (1)	1	3,89	-	9,488	0,050**	(2-4) (3-4)
	1-5 yıl (2)	144	4,00	0,437			
	6-10 yıl (3)	74	4,03	0,464			
	11-15 yıl (4)	41	3,75	0,518			
	16 yıl ve daha fazla (5)	20	4,02	0,397			
	Toplam	280	3,97	0,460			
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	1 yıldan daha az	1	4,40	-	7,570	0,190	-
	1-5 yıl	144	4,47	0,456			
	6-10 yıl	74	4,51	0,448			
	11-15 yıl	41	4,25	0,544			
	16 yıl ve daha fazla	20	4,40	0,426			
	Toplam	280	4,44	0,470			
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	1 yıldan daha az	1	3,25	-	8,191	0,085	-
	1-5 yıl	144	3,41	0,638			
	6-10 yıl	74	3,46	0,684			
	11-15 yıl	41	3,11	0,687			
	16 yıl ve daha fazla	20	3,54	0,482			
	Toplam	280	3,39	0,655			

** $p \leq 0,05$

İşletmede çalışma süresinde 1 kişi 1 yıldan az iç denetim firmasında çalıştığını belirttiği için parametrik olmayan Kruskal Wallis H testi kullanılmaktadır. Sonuçlar incelendiğinde, belirsizlikten kaçınma boyutu ($p=0,028 \leq 0,05$) ve toplulukçuluk boyutu ($p=0,050 \leq 0,01$) değişkenleri ortalama puanları işletmede çalışma süresine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Gruplararası karşılaştırma yapmak içinse Mann-Whitney U testi kullanılmaktadır. Analiz sonuçları incelendiğinde, 1-5 yıl arasında çalışan iç denetçilerin 16 yıl ve daha fazla çalışan iç denetçilere göre; 6-10 yıl arasında çalışan iç denetçilerin 16 yıl ve daha fazla yıl çalışan iç denetçilere göre belirsizlikten kaçınmaları yüksek çıkmaktadır. Genel iç denetim için bakıldığında, 1-5 yıl arasında çalışan iç denetçilerin 11-15 yıl arasında çalışan iç denetçilere göre; 6-10 yıl

arasında çalışan iç denetçilerin 11-15 yıl arasında çalışan iç denetçilere göre iç denetim algısı yüksektir.

İşletmede çalışma süresine göre genel kültür algısı ($p=0,887 \geq 0,05$), erillik boyutu ($p=0,803 \geq 0,05$), güç mesafesi boyutu ($p=0,466 \geq 0,05$), toplulukçuluk boyutu ($p=0,441 \geq 0,05$), mesleğe yönelik bakış açıları ($p=0,190 \geq 0,05$) ve işletme iç denetimine yönelik bakış açıları ($p=0,085 \geq 0,05$) ortalama puanları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık saptanmamaktadır.

Tablo 22. Eğitim Düzeyine Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

	Eğitim Düzeyi	n	$\bar{X}$	SS	Varyansların Homojenliği Testi		ANOVA		Çoklu Karşılaştırma Testi	
					Levene	p	F	p		
Genel Kültür Algısı	Lisans	121	2,92	0,453	3,828	0,023	1,290	0,277	-	-
	Yüksek Lisans	141	3,02	0,424						
	Doktora	18	2,98	0,684						
	Toplam	280	2,97	0,457						
Erillik Boyutu	Lisans	121	1,96	0,868	1,011	0,365	2,888	0,057	-	-
	Yüksek Lisans	141	1,97	0,911						
	Doktora	18	2,49	0,968						
	Toplam	280	2,00	0,902						
Güç Mesafesi Boyutu	Lisans	121	1,63	0,604	0,632	0,532	0,042	0,959	-	-
	Yüksek Lisans	141	1,65	0,653						
	Doktora	18	1,67	0,748						
	Toplam	280	1,64	0,637						
Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	Lisans (1)	121	4,18	0,519	5,477	0,005	5,284	0,006*	Games-Howell	(1-2)
	Yüksek Lisans (2)	141	4,33	0,541						
	Doktora (3)	18	3,94	0,856						
	Toplam	280	4,24	0,565						
Toplulukçuluk Boyutu	Lisans (1)	121	3,74	0,804	2,529	0,082	3,040	0,049**	Tukey	-
	Yüksek Lisans (2)	141	3,94	0,809						
	Doktora (3)	18	3,54	1,024						
	Toplam	280	3,83	0,828						
Genel İç Denetim Algısı	Lisans (1)	121	3,92	0,474	4,770	0,009	3,085	0,047**	Tamhane	-
	Yüksek Lisans (2)	141	4,03	0,416						
	Doktora (3)	18	3,81	0,623						
	Toplam	280	3,97	0,460						
Mesleğe Yönelik	Lisans (1)	121	4,37	0,474	2,790	0,063	3,629	0,028**	Tukey	(1-2)

Bakış Açıları	Yüksek Lisans (2)	141	4,51	0,436						
	Doktora (3)	18	4,34	0,613						
	Toplam	280	4,44	0,470						
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	Lisans	121	3,36	0,642	1,224	0,296	2,296	0,103	-	-
	Yüksek Lisans	141	3,45	0,634						
	Doktora	18	3,11	0,837						
	Toplam	280	3,39	0,655						

* $p \leq 0,01$, ** $p \leq 0,05$

Tek Yönlü Varyans (ANOVA) testi sonuçları incelendiğinde, belirsizlikten kaçınma boyutu ($p=0,006 \leq 0,01$), toplulukçuluk boyutu ($p=0,049 \leq 0,05$), genel iç denetim algısı ($p=0,047 \leq 0,05$) ve mesleğe yönelik bakış açıları boyutu ($p=0,028 \leq 0,05$) değişkenleri ortalama puanları eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Levene testi sonuçlarına göre eğitim düzeyine göre belirsizlikten kaçınma boyutu (Levene İstatistiği=5,477, $p=0,005 \leq 0,01$) ve genel iç denetim algısı (Levene İstatistiği=4,770, $p=0,009 \leq 0,01$) farklılığı homojen yapıda olmadığı için yapılan çoklu karşılaştırma (post-hoc) analizinde Tamhane modeli, eğitim düzeyinde göre toplulukçuluk boyutu (Levene İstatistiği=2,529, $p=0,082 \geq 0,05$) ve mesleğe yönelik bakış açıları boyutu (Levene İstatistiği=2,790, $p=0,063 \geq 0,05$) farklılığı ise homojen yapıda olduğu için çoklu karşılaştırma modeli olarak Tukey kullanılmaktadır. Games-Howell modeli sonucunda eğitim düzeyi grupları arasında belirsizlikten kaçınma boyutu ve Tamhane modeli sonucunda da genel iç denetim algısı ortalama puanları arasındaki farklılık ortaya konulmaktadır. Belirsizlikten kaçınma ortalama puanları eğitim düzeyi grupları açısından farklılığı değerlendirildiğinde, lisans mezunu iç denetçilerin belirsizlikten kaçmaları yüksek lisans mezunu iç denetçilere göre daha düşüktür. Tamhane modeline göre gerçekleştirilen çoklu karşılaşmada eğitim düzeyi gruplarına göre genel iç denetim ortalama puanları arasında farklılık saptanmamaktadır. Model bütün olarak anlamlı ancak gruplararası anlamlılık görülmemektedir. Tukey modeline göre lisans mezunu iç deneticilerin yüksek lisans iç denetçilere göre mesleğe yönelik bakış açıları düşüktür. Eğitim düzeyine göre iç denetçilerin toplulukçu kültür algısı farklılığını modeli bütün olarak anlamlı olmasına rağmen iç denetçilerin toplulukçu kültürleri eğitim düzeyi grupları açısından anlamlı değildir.

Eğitim düzeyine göre genel kültür algısı ($p=0,277 \geq 0,05$), erillik boyutu ($p=0,057 \geq 0,05$), güç mesafesi boyutu ($p=0,959 \geq 0,05$) ve işletme iç denetimine yönelik bakış açıları ($p=0,103 \geq 0,05$) ortalama puanları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık saptanmamaktadır.

5.4.5. Çoklu Doğrusal Regresyon Analizine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında genel kültür algısı, alt boyutları olan erillik boyutu, güç mesafesi boyutu, belirsizlikten kaçınma boyutu, toplulukçuluk boyutunun genel iç denetim algısı, ve iç denetçilerin mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisini belirlemek için çoklu doğrusal regresyon analizi sonuçları verilmektedir ve yorumlanmaktadır.

Tablo 23. Bağımsız Değişkenlerin Genel İç Denetim Algısı Üzerine Etkisinin Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	<i>t</i>	<i>p</i>	Collinearity İstatistiği	
		<i>B</i>	<i>Std. Hata</i>	β			Tolerans	VIF
Genel İç Denetim Algısı	(Sabit Değer)	3,139	0,247		12,694	0,000		
	Genel Kültür Algısı	1,700	0,709	1,689	2,399	0,017	0,006	164,995
	Erillik Boyutu	-0,641	0,255	-1,257	-2,511	0,013	0,012	83,344
	Güç Mesafesi Boyutu	-0,317	0,108	-0,438	-2,946	0,003	0,136	7,368
	Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	-0,349	0,228	-0,428	-1,531	0,127	0,038	26,054
	Toplulukçuluk Boyutu	-0,246	0,160	-0,443	-1,541	0,124	0,036	27,454

Düzeltilmiş $R^2=0,162$, $F=11,751$, $p=0,000$, $DW=0,478$

Genel kültür algısı, erillik boyutu ve güç mesafesi boyutunun genel iç denetim algısı üzerine etkisini test etmek için kullanılan Çoklu Doğrusal Regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında *F* testine göre modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir ($F = 11,751$, $p = 0,000 \leq 0,01$). Modeldeki sabit ($p=0,000 \leq 0,01$) ve genel kültür algısı ($p=0,017 \leq 0,05$), erillik boyutu ($p=0,013 \leq 0,05$), güç mesafesi boyutu ($p=0,003 \leq 0,01$) bağımsız değişkenlerin katsayılarının anlamlı olduğu görülmektedir. Modelin otokorelasyon olup olmadığı ise Durbin-Watson testi ile ölçülmektedir. *DW* değerinin 1,5-2,5 arasında olmaması modelin otokorelasyonunun olduğunu göstermektedir ($DW=0,478$). Genel kültür algısı, erillik boyutu, güç mesafesi boyutu bağımsız değişkenlerdeki değişimin %16,2'sinin modele dahil edilen genel iç denetim

algısı bağımlı değişken tarafından açıklanmaktadır ($R^2=0,162$). Collinearity İstatistiğinde düşük tolerans ve yüksek VIF değerleri bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak iç denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde, eril kültürü negatif yönde ve güç mesafesinin negatif yönde birlikte genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır.

Tablo 24. Bağımsız Değişkenlerin Mesleğe Yönelik Bakış Açıları Üzerine Etkisinin Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	<i>t</i>	<i>p</i>	Collinearity İstatistiği	
		<i>B</i>	<i>Std. Hata</i>	β			Tolerans	VIF
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	(Sabit Değer)	3,609	0,246		14,692	0,000		
	Genel Kültür Algısı	1,516	0,704	1,476	2,154	0,032	0,006	164,995
	Erillik Boyutu	-0,590	0,254	-1,133	-2,326	0,021	0,012	83,344
	Güç Mesafesi Boyutu	-0,356	0,107	-0,482	-3,330	0,001	0,136	7,368
	Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	-0,227	0,227	-0,273	-1,003	0,317	0,038	26,054
	Toplulukçuluk Boyutu	-0,249	0,159	-0,438	-1,567	0,118	0,036	27,454

Düzeltilmiş $R^2=0,206$, $F=15,469$, $p=0,000$, $DW=0,411$

Genel kültür algısı, erillik boyutu ve güç mesafesi boyutunun iç denetçilerin iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisini test etmek için kullanılan Çoklu Doğrusal Regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında F testine göre modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu tespit edilmektedir ($F = 15,469, p = 0,000 \leq 0,01$). Modeldeki sabit ($p=0,000 \leq 0,01$) ve genel kültür algısı ($p=0,032 \leq 0,05$), erillik boyutu ($p=0,021 \leq 0,05$), güç mesafesi boyutu ($p=0,001 \leq 0,01$) bağımsız değişkenlerin katsayılarının anlamlı olduğu görülmektedir. DW değerinin 1,5-2,5 arasında olmaması modelin otokorelasyonunun olduğunu göstermektedir ($DW=0,411$). Genel kültür algısı, erillik boyutu, güç mesafesi boyutu bağımsız değişkenlerdeki değişimin %20,6'sının modele dahil edilen iç denetçilerin iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları bağımlı değişken tarafından açıklanmaktadır ($R^2=0,206$). Collinearity İstatistiğinde düşük tolerans ve yüksek VIF değerleri bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak iç denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde, eril kültürü negatif yönde ve güç mesafesinin negatif yönde birlikte iç denetçilerin iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

5.4.6. Basit Regresyon Analizine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında genel kültür algısı, alt boyutları olan erillik boyutu, güç mesafesi boyutu, belirsizlikten kaçınma boyutu, toplulukçuluk boyutunun iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisini belirlemek için basit regresyon analizi sonuçları verilmektedir ve yorumlanmaktadır.

Tablo 25. Genel Kültür Algısının İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	<i>t</i>	<i>p</i>
		<i>B</i>	<i>Std. Hata</i>	<i>β</i>		
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	(Sabit Değer)	2,708	0,255		10,615	0,000
	Genel Kültür Algısı	0,229	0,085	0,160	2,697	0,007

Düzeltilmiş $R^2=0,022$, $F=7,275$, $p=0,007$, $DW=0,518$

Genel kültür algısı, erillik boyutu, güç mesafesi boyutu, belirsizlikten kaçınma boyutu ve toplulukçuluk boyutunun iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisini test etmek için kullanılan Basit Regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında F testine göre modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu tespit edilmektedir ($F = 4,887, p = 0,000 \leq 0,01$). Modeldeki sabit ($p=0,000 \leq 0,01$) katsayısının anlamlı olduğu ancak diğer bağımsız değişkenlerin katsayılarının anlamlı olmadığı saptanmaktadır. Birde Basit Regresyon Analizi ile bağımsız değişkenleri tek tek bağımlı değişken üzerine etkisini belirlemek yoluna gidilmektedir. Sonuçta da üç genel kültür algısı alt boyutlarının iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisinin olduğu tespit edilmektedir. Tablo 26'da genel kültür algısının işletme iç denetimine yönelik bakış açıları değişkeni üzerine etkisinin Regresyon Analizi sonuçları yer almaktadır. Tablo incelendiğinde, genel kültür algısının iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisini test etmek için kullanılan Basit Regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında F testine göre modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu tespit edilmektedir ($F = 7,275, p = 0,007 \leq 0,01$). Modeldeki sabit ($p=0,000 \leq 0,01$) ve genel kültür algısı ($p=0,007 \leq 0,01$) bağımsız değişkeninin katsayılarının anlamlı olduğu görülmektedir. DW değerinin 1,5-2,5 arasında olmaması modelin otokorelasyonunun olduğunu göstermektedir ($DW=0,518$). Genel kültür algısı bağımsız değişkenindeki değişimin %2,2'sinin modele dahil edilen iç denetçilerin

işletme iç denetimine yönelik bakış açıları bağımlı değişken tarafından açıklanmaktadır ($R^2=0,022$). Sonuç olarak iç denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

Tablo 26. Belirsizlikten Kaçınma Boyutunun İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	<i>t</i>	<i>p</i>
		<i>B</i>	<i>Std. Hata</i>	β		
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	(Sabit Değer)	2,660	0,294		9,037	0,000
	Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	0,172	0,069	0,148	2,497	0,013

Düzeltilmiş $R^2=0,018$, $F=6,234$, $p=0,013$, $DW=0,555$

Belirsizlikten kaçınma boyutunun iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisini test etmek için kullanılan Basit Regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında F testine göre modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu tespit edilmektedir ($F = 6,234$, $p = 0,013 \leq 0,01$). Modeldeki sabit ($p=0,000 \leq 0,01$) ve belirsizlikten kaçınma boyutu ($p=0,013 \leq 0,05$) bağımsız değişkeninin katsayılarının anlamlı olduğu görülmektedir. DW değerinin 1,5-2,5 arasında olmaması modelin otokorelasyonunun olduğunu göstermektedir ($DW=0,555$). Belirsizlikten kaçınma boyutu bağımsız değişkenindeki değişimin %1,8'inin modele dahil edilen iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları bağımlı değişken tarafından açıklanmaktadır ($R^2=0,018$). Sonuç olarak iç denetçilerin belirsizlikten kaçınmasının pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

Tablo 27. Toplulukçuluk Boyutunun İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	<i>t</i>	<i>p</i>
		<i>B</i>	<i>Std. Hata</i>	β		
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	(Sabit Değer)	2,586	0,179		14,424	0,000
	Toplulukçuluk Boyutu	0,210	0,046	0,265	4,580	0,000

Düzeltilmiş $R^2=0,067$, $F=20,974$, $p=0,000$, $DW=0,597$

Toplulukçu kültür boyutunun iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisini test etmek için kullanılan Basit Regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında F testine göre modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu tespit edilmektedir ($F = 20,974, p = 0,000 \leq 0,00$). Modeldeki sabit ($p=0,000 \leq 0,01$) ve toplulukçu kültür boyutu ($p=0,000 \leq 0,01$) bağımsız değişkeninin katsayılarının anlamlı olduğu görülmektedir. DW değerinin 1,5-2,5 arasında olmaması modelin otokorelasyonunun olduğunu göstermektedir (DW=0,597). Toplulukçu kültür boyutu bağımsız değişkenindeki değişimin %6,7'sinin modele dahil edilen iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları bağımlı değişken tarafından açıklanmaktadır ($R^2=0,067$). Sonuç olarak iç denetçilerin toplulukçu kültürünün pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

5.4.7. Genel Değerlendirme

Hipotezler	Analiz/Analizler	β	Anlamlılık	Sonuç
Genel kültür algısının genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	1,689	0,017	Kabul
Erilliğin genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	-1,257	0,013	Kabul
Güç mesafesinin genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	-0,438	0,003	Kabul
Belirsizlikten kaçınmanın genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	-0,428	0,127	Red
Toplulukçuluğun genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	-0,443	0,124	Red
Genel kültür algısının iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	1,476	0,032	Kabul
Erilliğin iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	-1,133	0,021	Kabul
Güç mesafesinin iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	-0,482	0,001	Kabul

Belirsizlikten kaçınmanın iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi	Çoklu Doğrusal Regresyon	-0,273	0,317	Red
Toplulukçuluğun iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.	Çoklu Doğrusal Regresyon	-0,438	0,118	Red
Genel kültür algısının işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.	Basit Regresyon	0,160	0,007	Kabul
Belirsizlikten kaçınmanın işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.	Basit Regresyon	0,148	0,013	Kabul
Toplulukçuluğun işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.	Basit Regresyon	0,265	0,000	Kabul

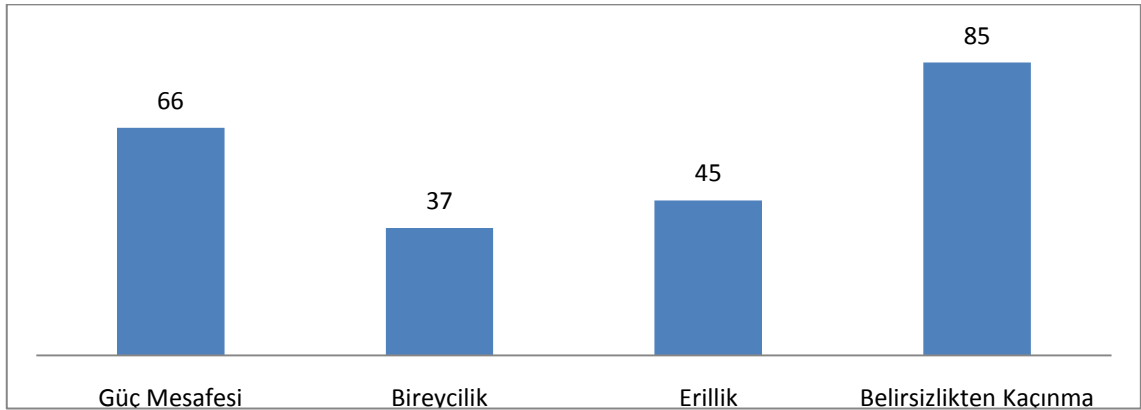
Sonuç olarak, başta belirtilen hipotezler çerçevesinde “H₁: Güç mesafesinin iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır” hipotezi kısmen desteklenmektedir. “H₂:Belirsizlikten kaçınmanın iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır” hipotezi kısmen desteklenmektedir. “H₃: Toplulukçuluğun iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır” hipotezi kısmen desteklenmektedir. “H₄: Erilliğin iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır” hipotezi kısmen desteklenmektedir.

6. SONUÇ

Kültür, bir toplumun kişiliğini ve karakterini oluşturmaktadır. Kişiliksiz bir bireyi düşünmek ne derece mümkün değilse, kültürsüz bir toplumu düşünmek de o derece mümkün değildir. Sosyal hayata şekil veren faktörlerin başında, toplumların sahip olduğu kültürleri gelmektedir. Kültür her zaman ve her toplumda var olan inkarı mümkün olmayan bir olgu ve sosyal bir gerçekliktir. Kültür, hem kurumların şekillendiği kurum kültürlerinde hem de kurum içinde yer alan bireylerin taşıdığı davranış kalıplarında karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler, sürekli gelişebilmek ve aynı zamanda faaliyetlerine değer katmak için iç denetime ve iç denetçilere ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmelerin bağımsız parçası olarak görülen iç denetim kavramının ne derecede kültürden etkilendiği sorusu araştırmamızın problemini oluşturmaktadır.

Bu çalışma; iç denetimin tüm faaliyetlerinde, süreçlerinde ve iç denetçilerin davranışlarındaki olası kültürel etkinin varlığını incelemeyi ve sonuçlarını ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Çalışma kapsamında kültür kavramının incelenmesi için Hofstede'nin kültür boyutlarına yer verilmiştir. Hofstede'nin 2001'de gerçekleştirdiği çalışmada Türkiye'nin değerleri şu şekildedir:



Şekil 5: Hofstede'nin Modeline Göre Türkiye'nin Kültürel Boyutlarının Sayısal Değerleri

Kaynak: Greet Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations**, California: Sage Publications Inc., 2001.

Hofstede'nin modeline göre ise;

Güç mesafesi değeri yüksek bir değer olarak görülmektedir ve buna göre Türkiye'de çalışanlar üstlerine bağımlıdırlar. Hiyerarşik bir yapı bulunmaktadır, üstler genellikle ulaşamaz durumdadırlar ve ideal yönetici daha çok bir baba figürüdür. Merkezi bir güç anlayışı bulunmaktadır, çalışanlar iş yaparken yöneticilerine ve kurallara bağılıdırlar. Çalışanlar yöneticileriyle resmi bir şekilde görüşürler, kontrol normal karşılanmaktadır. İletişim dolaylı bir şekilde sağlanır ve bilgi akışı seçicidir.²⁴⁶

Bireycilik değeri Türkiye'deki kültürün toplulukçu bir kültür olduğunu göstermektedir. Sadakat doğrultusunda birbirlerine sahip çıkan grup üyeleri biz olarak önem taşımaktadır. Gruba uyum sağlamak birey açısından büyük önem taşımaktadır, bu nedenle grubun uyumunu bozacak davranışlardan ve yüzleşmeci çatışma çözüm yöntemlerinden kaçınılmaktadır.²⁴⁷

Erillik değeri ortada bir değer olarak gözükmekle beraber kültürün dişillik özelliklerinin daha fazla olduğunu göstermektedir. Bu durum, diğerleri ile kendini eş tutma, fikir birliğine uyma, ezilenlerin yanında olma gibi kültürün özellikle yumuşak tarafının değerli olduğu ve desteklendiği anlamına gelmektedir. Hayattan zevk almak adına aile ve arkadaşlar gibi iç gruplarla bir araya gelinmesini sağlayacak boş zaman önemli gözükmektedir.²⁴⁸

Belirsizlikten kaçınma değerleri oldukça yüksek bir konumu göstermektedir. Buna göre Türkiye'de belirli yasa ve kurallara büyük ihtiyaç duyulmaktadır. Genellikle risk almaktan kaçınma ve kesinlik arayışı söz konusudur.²⁴⁹

²⁴⁶ Hofstede, *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations*, 2001.

²⁴⁷ Hofstede, *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations*, 2001.

²⁴⁸ Hofstede, *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations*, 2001.

²⁴⁹ Hofstede, *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations*, 2001.

Türkiye'nin var olan kültürel değerli göz önünde bulundurulduğunda çalışmanın genel sonuçları ile çoğunlukla paralellik gösterdiğini söylemek mümkündür.

Araştırmada, iç denetçilerin çoğunluğu erkek, 33-41 yaş arasında, ($\bar{X}$ =37,1), 1-5 yıl arasında iç denetim mesleğinde çalışmaktadır. Bu kişilerin çoğunluğu evli ve yüksek lisans mezunudur.

Hipotezler kısmen desteklenmesine rağmen iç denetçilerin, eril kültürlerinin düşük olduğu yani dişil kültürün daha baskın olduğu, güç mesafesi algılarının düşük olduğu, belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olduğu, toplulukçu kültürlerinin yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. İç denetçilerin denetime ilişkin bakış açıları değerlendirildiğinde sonuç olarak genel iç denetime yönelik bakış açılarının olumlu olduğu, alt boyutlar açısından bakıldığında ise iç denetçilerin iç denetim mesleğine ilişkin bakış açılarının olumlu ve katılım oranlarını yüksek olduğu, işletme iç denetimine yönelik bakış açılarında da denetçilerin kararsız kaldığı sonucu ortaya çıkmıştır.

Demografik özelliklere göre değişkenlerin ortalama puanlarının farklı olup olmadığını belirlemek için yapılan analizler sonucunda erkek iç denetçilerin kadın iç denetçilere göre genel kültür algısı ve eril kültürünün daha yüksektir. 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin 33-41 yaş arasında olan iç denetçilere göre; 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin 42 yaş ve üzeri olan iç denetçilere göre ve 33-42 yaş arasında olan iç denetçilerin 42 yaş ve üzeri olan iç denetçilere göre güç mesafesi algıları yüksek çıkmaktadır. Toplulukçu kültür için bakıldığında 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin 42 yaş ve üzeri iç denetçilere göre toplulukçu kültürleri düşüktür. 1-5 yıl arasında çalışan iç denetçilerin 16 yıl ve daha fazla çalışan iç denetçilere göre; 6-10 yıl arasında çalışan iç denetçilerin 16 yıl ve daha fazla yıl çalışan iç denetçilere göre belirsizlikten kaçınmaları yüksek çıkmaktadır. Belirsizlikten kaçınma ortalama puanları eğitim düzeyi grupları açısından farklılığı değerlendirildiğinde, lisans mezunu iç denetçilerin belirsizlikten kaçınmaları, yüksek lisans mezunu iç denetçilere göre daha düşüktür.

İç denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde, eril kültürü negatif yönde ve güç mesafesinin negatif yönde birlikte genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır. İç

denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde, eril kültürü negatif yönde ve güç mesafesinin negatif yönde birlikte iç denetçilerin iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır. İç denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır. İç denetçilerin belirsizlikten kaçınmasının pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır. İç denetçilerin toplulukçuluk kültürünün pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

Araştırma potansiyel olarak teori ve uygulamalarla literatüre katkı sağlamaktadır. Konusu bakımından gelecek çalışmalara bir rehber niteliğinde olması amaçlanmıştır. Sonuçlar incelediğinde görülmektedir ki iç denetim faaliyetini üstlenen iç denetçiler içinde bulundukları kültürel değerlerden etkilenerek iç denetim faaliyetlerine de bunu taşıyabilmektedirler. Her alanda karşımıza çıkmakta olan kültür iç denetim alanında da bireylerle birlikte varlığını sürdürmektedir. Toplumsal kültürel etkileri üzerinde taşıyan kurumlar da bu etkilerin bilinci ile kendi kurumsal kültürlerini ve iç denetim faaliyetlerini şekillendirmelidirler. Günümüzde kurumsal kültür denetiminin iç denetim için önemi artarken toplumsal kültür özelliklerinin de dikkate alınmasının bir kanıtı olarak bu araştırma gösterilebilir. Ayrıca araştırmanın sonuçlarına göre iç denetçilerin yaşları bazında yapılan analizlerde bile bakış açılarındaki farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Kurumlar bu kültürel etkilerin iç denetçiler üzerindeki olası etkilerinin ve bakış açılarının farkında olmalı ve iç denetim faaliyetlerine ve iç denetçilere bu etkiler ışığında yaklaşmalıdırlar. İç denetimi etkileyebilecek olan kültürel etkilerin azaltılması için farklı düzenlemeler ve kontrollerle iç denetçilerin davranışlarının nasıl etkilendiğinin araştırılması yapılabilir.

Araştırma en genel hali ile kültürün iç denetime ve iç denetçiye olan etkisini incelemektedir. Daha sonra gerçekleştirilecek çalışmalarda ilişki bölümünde detaylandırılarak anlatılan iç denetim faaliyetleri, süreçleri ve çeşitleri ile kültür boyutları arasındaki ilişkilerden bir tanesi seçilerek daha detaylı bir araştırma gerçekleştirilebilir. İç denetçilerin etik ilkeleri üzerindeki kültürel etkilerin incelenmesi ile farklı bir konuya da ışık tutulabilir. Ayrıca birbirinden farklı kültürel özelliklere

sahip iki farklı ülke seçilerek iç denetime bakış açıları ve içinde şekillendikleri kültürün iç denetim ve i denetçi üzerindeki etkileri karşılaştırılabilir.



EKLER

ANKET

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans tezinin bir parçasıdır. Bu çalışma ile Türkiye'de iç denetim ve iç denetçiler üzerindeki kültür boyutlarının etkileri araştırılmaktadır. Bu ankette tek tek kişilerin cevaplarından ziyade tüm iç denetçilerin benzer cevapları bir araya getirilecektir. Bu nedenle, vereceğiniz bilgilerin kesinlikle saklı kalacağını ve bu bilgilerin sadece tezin amacına yönelik kullanılacağını önemle belirtiyorum. Değerli katkılarınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi
Danışman

Meltem Kuzucu
Yüksek Lisans Öğrencisi

Aşağıdaki kültür ölçeğini lütfen 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklinde işaretleme yapınız.

KÜLTÜR ÖLÇEĞİ	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İç denetimde bir kadın yerine bir erkeğin yönetici olmasını tercih ederim.					
2. Bana göre erkeklerin iç denetim alanında mesleki bir kariyere sahip olması, kadınların sahip olmasından daha önemlidir.					
3. Kadınlar denetsel bir sorunla karşılaştıklarında genellikle duygularının etkisi altında kalırken erkekler soruna genellikle soğukkanlılıkla yaklaşırlar.					
4. Denetsel sorunları çözmede erkekler doğaları gereği kadınlara göre daha başarılıdırlar.					
5. Bana göre evli çiftlerde kadınların kariyer olarak iç denetimi seçmesinden önce erkeklerin seçmesi daha önemlidir.					
6. İç denetim yöneticileri çoğu kararı astlarına danışmadan almalıdırlar.					
7. Bana göre bir iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetleri sırasında otorite ve güç kullanması çoğu zaman gereklidir.					
8. İç denetim yöneticileri çalışanlarının görüşlerini nadiren					

sormalıdır.					
9. İç denetim çalışanları yönetimin verdiği kararlara uymamazlık etmemelidirler.					
10. İç denetim yöneticileri, çalışanlarına önemli görevleri havale etmemelidirler.					
11. Bana göre iç denetim yöneticileri, çalışanlarından talimat ve prosedürleri yakından takip etmelerini beklemelidirler.					
12. İş gereksinimlerinin ve ayrıntılı açıklanmış talimatların olması önemlidir. Böylece iç denetim çalışanları kendilerinden nelerin beklendiğini her zaman bilebilirler.					
13. Kurallar ve düzenlemeler önemlidir. Çünkü bunlar kurumun iç denetçilerden neler beklediğini gösterir.					
14. İç denetçiler için işleyiş ile ilgili talimatlar önemlidir.					
15. Bence standart işletme prosedürleri işi yapan iç denetçilere yardımcıdır.					
16. Benim için iç denetim biriminin bir üyesi olarak kabul edilmiş olmak çok önemlidir.					
17. İç denetim biriminin başarısı bireysel iç denetçi başarısından daha önemli olmalıdır.					
18. İç denetçilerin grup olarak mutluluğu bireysel mutluluktan daha ön planda tutulmalıdır.					
19. İç denetçiler birimin mutluluğunu göz önüne aldıktan sonra kendi hedefleri peşinde koşmalıdır.					

Aşağıdaki iç denetçi ve iç denetim ölçeğini lütfen 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklinde işaretleme yapınız.

İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÖLÇEĞİ	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
20. İç denetim birimi bağlı olduğu üst departmanlarla ve yöneticilerle sürekli iletişim halindedir.					
21. Çalıştığım iç denetim biriminin yeterince verimli olduğunu düşünüyorum.					
22. İç denetim birimi kuruma ait riskleri iyi bir şekilde yönetmektedir.					
23. İç denetim biriminin standart denetim raporu sunması yeterlidir.					
24. Kurum yöneticileri için iç denetim ve iç denetçiler bir danışmanlık kaynağıdır.					
25. İç denetçiler kurum içinde kurumsal yönetim sağlanmasında önemli katkı sağlar.					
26. İç denetçiler günümüz istek ve ihtiyaçlarına uyum sağlayabilmektedir.					

27. İşletmemizde iç denetim faaliyetleri uluslararası iç denetim standartları ile tam uyumludur.					
28. İç denetçi olarak etik ilkelerine tamamen bağlıyım.					
29. İç denetçi olarak uluslararası iç denetim standartlarına hakimim.					

KİŞİSEL BİLGİ FORMU

1. Cinsiyetiniz: Erkek () Kadın ()
2. Yaşınız:
3. Kaç yıldır bu işletmede çalışıyorsunuz?:.....
4. Medeni durumunuz: Evli () Bekâr ()
5. Eğitim düzeyiniz: Yüksekokul () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Adiloğlu, Burcu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- Aksoy, Mehmet, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2008.
- Aksoy, Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006.
- Aktuğlu, Mehmet Ali, **Denetleme ve Revizyon**, İzmir, 1983.
- Alexander, Jeffrey C. ve Saidman, Steven, **Kültür ve Toplum Güncel Tartışmalar**, İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2009.
- Alptürk, Ercan, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Balcı, Ali, **Örgüt Mecazları**, Ankara: Desen Ofset AŞ, 2008.
- Balsarı, Çağnur K., Dalkılıç, A. Fatih, Çakar, Ulaş ve Alakavuklar, Ozan N., **Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2013.
- Bakır, Mehmet, **Denetim**, Rize: Akademisyen Yayınevi, 2003.
- Barutçugil, İsmet **Kültürlerarası Farklılıkların Yönetimi**, İstanbul: Kariyer Yayıncılık, 2011.
- Bayram, Nilüfer, **Küresel Kriz Sonrası İç Denetim**, İstanbul: Borsa İstanbul Yayınları, 2013.
- Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2012.
- Bozkurt, Nejat, **İşletmelerin Kara Deliği: Hile Çalışan Hileleri**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2011.
- Can, Esin, **Uluslararası İşletmecilik**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2012.
- Çelik, Vehbi, **Okul Kültürü ve Yönetimi**, Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık, 2012.
- Çetin, Münevver Ölçüm, **Örgüt Kültürü ve Örgütsel Bağlılık**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2004.
- Dinç, Esra, **Kültür ve İnsan Kaynakları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2015.

- Doğan, Binali, **Örgüt Kültürü**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2007.
- Erdoğan, Melih, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Eren, Erol, **Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.
- Eroğlu, Feyzullah, **Davranış Bilimleri**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017.
- Hançerlioğlu, Orhan, **Felsefe Sözlüğü**, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2002.
- Hofstede, Geert, **Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values**, California: Sage Publications Inc., 1980.
- Hofstede, Geert **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, London: McGraw-Hill, 1991.
- Hofstede, Greet, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations**, California: Sage Publications Inc., 2001.
- Hofstede, Gert Jan, Pedersen, Paul B. ve Hofstede, Geert **Exploring Culture Exercises, Stories and Synthetic Cultures**, USA: Nicholas Brealey Publishing, 2002.
- Hofstede, Greet, Hofstede, Great Jan ve Minkov, Michael, **Cultures and Organizations: Software of The Mind**, USA: McGraw Hill, 2010.
- Göğüş, Handan Sümer, **Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012.
- Güçlü, Faruk, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2011.
- Güney, Salih, **Davranış Bilimleri**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006.
- Güney, Salih, **Örgütsel Davranış**, İstanbul: Nobel Yayınevi, 2017.
- Güredin, Ersin, **Denetim**, İstanbul: Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar, No:8.
- Güven, Sami, **Toplumbilim**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2017.
- Güvenç, Bozkurt, **İnsan ve Kültür**, Boyut Yayınları, 2011.
- Kabağağaç, Sina ve Alovera, Erdal, **Latince –Türkçe Sözlük**, İstanbul: Sosyal Yayınlar, 1995.
- Kaya, Abdullah, **İç Denetim**, Ankara: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2006.

- Kepekçi, Celal, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.
- Koçel, Tamer, **İşletme Yöneticiliği**, İstanbul: Beta Basım Dağıtım, 2003.
- Köse, Sevinç ve Ünal, Aylin, **Farklı Toplumsal Kültürler, Örgüt Yapıları, Liderlik Davranışları**, İzmir: Güven Kitabevi, 2003.
- Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul: Acar Basım, 2017.
- Öğüt, Adem, **Bilgi Çağında Yönetim**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2003.
- Önder, M. Fahrettin, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2008.
- Özbek, Çetin, **İç Denetim**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Cilt 1, 2012.
- Özeren, Baran, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000.
- Özlem, Doğan, **Kültür Bilimleri ve Kültür Felsefesi**, İstanbul: Notos Kitap Yayınevi, 2012.
- Özoğlu, Bülent, Mercan, Ceylan ve Çakıroğlu, Sabri, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, 2010.
- Pehlivanlı, Davut, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2010.
- Robbins, Stephen P. ve Judge, Timothy A., **Örgütsel Davranış: Organizational Behavior**, İstanbul: Nobel Yayınevi, İnci Erdem (çev.), 2012.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tüz, Melek, **Örgütsel Psikoloji**, Bursa: Furkan Ofset, 2003.
- Sargut, Selami, **Kültürler Arası Farklılaşma ve Yönetim**, Ankara: İmge Kitabevi Yayınları, 2001.
- Seymen, Oya Aytemiz ve Bolat, Tamer, **Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmecilik**, Ankara: Nobel Yayınları, 2005.
- Stanford, Naomi, **Organizasyon Kültürü**, Ümit Şensoy (çev.), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2014.

- Şimşek, M. Şerif, Çelik, Adnan ve Akgemci, Tahir, **Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış**, Konya: Eğitim Kitabevi, 2014.
- Şişman, Mehmet, **Örgütler ve Kültürler**, Ankara, Pegem Akademi, 2014.
- Terzi, Ali Rıza, **Örgüt Kültürü**, Ankara, Nobel Yayın ve Dağıtım, 2000.
- Toroslu, M. Vefa, **Finansal Tablolar Denetimi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Turan, Şerafettin, **Türk Kültür Tarihi, Türk Kültüründen Türkiye Kültürüne ve Evrenselliğe**, Ankara: Bilgi Yayınevi, 2014.
- Tümer, Sumru, **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, 2010
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 1. Cilt- İç Denetimin Temelleri**, İstanbul: Pasifik Ofset, 2016.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 2. Cilt-İç Denetim Süreçleri ve Yöntemleri**, İstanbul: Pasifik Ofset, 2016.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber, 3. Cilt- Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri**, İstanbul: Pasifik Ofset, 2016.
- Tüz, Melek Vergiliel, **İşletmelerde Yönetim Modelleri**, Bursa: Alfa Akademi Basım Yayın Dağıtım, 2004.
- Unutkan, Göksel Ataman, **İşletmelerin Yönetimi ve Örgüt Kültürü**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.
- Usul, Hayrettin ve Mizrahi, Rozi, **Risk Odaklı Denetim**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2016.
- Uzunçarşılı Soydaş, Ayda, **Kültürlerarası İletişim, Farklı Kültürel Ortamlarda Çalışma ve İletişim**, İstanbul: Parşömen Yayınları, 2010.
- Uyar, Süleyman, **İç Kontrol ve İç Denetim 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.
- Varol, Muharrem, **Örgüt Sosyolojisine Giriş**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 1993.
- Vural, Z. Beril Akıncı ve Çoşkun, Gül, **Örgüt Kültürü**, Ankara: Nobel Akademi Yayınları, 2007.
- Yılandıcı, Münevver, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Ankara: Nobel Yayınları, 2006.

Yılancı, F. Münevver, Yıldız, Birol ve Kiracı, Murat, **Türkiye Bağımsız Denetim Standartları ile Uyumlu Muhasebe Denetimi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2016.



Sürekli Yayınlar

- Abdolmohammadi, Mohammad J., ve Sarens, Gerrit, "An Investigation of the Association Between Cultural Dimensions and Variations in Perceived Use of and Compliance with Internal Auditing Standards in 19 Countries", **The International Journal of Accounting**, No.46, 2011, ss.365-389.
- Acar, İ. Atilla ve Şahin, E. Ayşe, "Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", **Maliye Dergisi**, Sayı.156, 2009, ss.83-103.
- Aydınlı, Halil İbrahim, "Örgüt Kültürünün Yönetim Açısından Önemi", **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.2, 2003, ss.79-99.
- Akpınar, Yakup, "610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri ile Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.12, Sayı.2, 2010, ss.174-200.
- Akyel, Recai, "Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.17, Sayı.1, 2010, ss.83-98.
- Akyel, Recai, "Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.19, Sayı.3, 2010, ss.1-22.
- Al-Shetwi, Mohammed, Ramadili, Shamsheer Mohamed, Chowdury, Taufiq Hassan Shah ve Sori, Zulkarnain Muhamed, "Impact of Internal Audit Function (IAF) on Financial Reporting Quality (FRQ): Evidence From Saudi Arabia", **African Journal of Business Management**, 2011, Vol.5, No.27, ss. 11189-11198.
- Alzeban, Abdulaziz, "The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit: An Empirical Study", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, No.30, 2015, ss.57-77.
- Arıkboğa, Şebnem ve Menteş, Ahmet, "Türkiye’de Kurumsal Yönetişim İklimi", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt.59, Sayı.2, 2009, ss.85-120.
- Atmaca, Metin, "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.14, Sayı.1, 2012, ss.191-205.
- Ay, Canan, "İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü", **CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt.12, Sayı.2, 2005, ss.31-52.

- Aytaç, Ömer ve İlhan, Süleyman, “Girişimcilik ve Girişimci Kültür: Sosyolojik Bir Perspektif”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.18, 2007, ss.101-120.
- Bircan, Gözde, “İç Denetimde Kurumsal Kültür Denetimi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Cilt.18, Sayı.55, 2018, ss.175-190.
- Birnberg, J. ve Snodgrass, C., “Culture and Control: A Field Study”, **Accounting, Organizations and Society**, Cilt.13, Sayı:5, 1988.
- Bostan, Hakan “Antropoloji, Kültür ve Güvenlik”, **Güvenlik Bilimleri Dergisi**, Cilt.5, Sayı.2, 2016, ss.1-31.
- Bozkurt, Paşa, “Türkiye’de Denetim Kurumları”, **Denetişim**, Sayı.15, 2014, ss.34-44.
- Chan, K. Hung, Lin, Kenny Z. ve Lan Mo, Phyllis Lai, “An Empirical Study on the Impact of Culture on Audit-Delected Accounting Errors”, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol.22, No.2, 2003, ss.281-295.
- Cohen, Jeffrey R., Pant, Laurie W. ve Sharp, David J., “Culture – Based Ethical Conflicts Confrontinng Multinational Accounting Firms”, **American Accounting Horizons**, Vol.7, No.3, 1993, ss.1-13.
- Çelikkaya, Hasan, “Kültür ve Eğitim”, **M.Ü. Atatürk Eğitim Bilimleri Dergisi**, Sayı.5, 1993, ss.23-30.
- Çetin, Ali, “Ahlak ve Kültür Üzerine Bir Değerlendirme”, **Kırıkkale Üniversitesi Dergisi**, Cilt.6, Sayı.1, 2016, ss.65-78.
- Durğun, Serpil, “Örgüt Kültürü ve Örgütsel İletişim”, **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2, 2006, ss.112-132.
- Erdem, Orhan ve Dikici, Metin, “Liderlik ve Kurum Kültürü Etkileşimi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.8, Sayı.29, 2009, ss.198-213.
- Ergeneli, Azize ve Sevin, Selda Kulen, “Kültürlerarası İş Değerleri Etkileşimi: Japon, Kanadalı ve Türk Ortaklı Şirketlerde Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.1, Sayı.20, 2002, ss.37-57.
- Ergin, Hüseyin, Selimoğlu, Seval Kardeş ve Tolkun, Abdulhay, “Kit’lerde Kurumsal Yönetim Etkinliğinin Arttırılmasında İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü: Bir Araştırma”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.49, 2016, ss.1-28.
- Ersoy, Ersan, “Cinsiyet Kültürü İçerisinde Kadın ve Erkek Kimliği: Malatya Örneği”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.19, Sayı.2, 2009, ss.209-230.

- Erturan, İlkey Ejder ve Bekar, İlter, “Denetçilerin Meslek Etiği Algısının Hofstede’nin Kültür Kuramı Işığında Değerlendirilmesi”, **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.15, Sayı.1, 2015, ss.85-109.
- Gemlik, Nilay, Manioğlu, Yağmur ve Çatar, Özgür, “Geert Hofstede’nin Örgüt Kültürü Modeline Göre Sağlık Meslek Gruplarının İncelenmesi ve Kamu ve Özel Hastanelerinde Karşılaştırmalı Bir Araştırma”, **Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2015.
- Gökdeniz, İsmail, Kartal, Cihat ve Yetiş, Özcan, “Kurumsal Yönetim Amaçlarına Ulaşmak İçin Yönetim Modeli: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.3, 2017, ss.64-80.
- Gray, J. S. “Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally”, **Abacus**, 1988, ss.1-15.
- Gümüştekin, Gülten Eren ve Emet, Canan, “Güçlendirme Algılarındaki Değişimin Örgütsel Kültür ve Bağlılık Üzerinde Etkileşimi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.17, 2007.
- Hatunoğlu, Zeynep, Koca, Nurettin ve Kılılı, Mustafa, “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.9, Sayı.20, 2012.
- Hope, Ole-Kristian, Kang, Tony, Thomas, Wayne ve Yoo, Yong Keun, “Culture and Auditor Choice: A Test of the Secrecy Hypothesis”, **J. Account. Public Policy**, No.27, 2008, ss.357-373.
- Hughes, Susan B., Sander, James F., Higgs, Scott D., Cullinan, Charles P., “The Impact of Cultural Environment on Entry-level Auditors’ Abilities to Perform Analytical Procedures”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, No.18, 2009, ss.29-43.
- Işık, Caner, “Kültür Sosyolojisi: Toplumsalı Anlamada Bir Zorunluluk”, **Sosyoloji Araştırmaları Dergisi**, Cilt.16, Sayı.2, 2013, ss.152-169.
- İlhan, Tülay, “Kültürün Örgütlerdeki Rolü: Benimsenen Teorik Perspektif ve Yöntem Tartışmalarına İlişkin Kavramsal Bir İnceleme”, **KTÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.20, Sayı.2, 2006, ss.273-294.
- Kachelmeier, Steven J. ve Shehata, Mohamed, “Internal Auditing and Voluntary Cooperation in Firms: A Cross-Cultural Experiment”, **The Accounting Review**, Vol.72, No.3, 1997, ss.407-431.

- Kanagaretnam, Kiridaran, Lobo, Gerald J., Ma, Chen ve Zhou, Jian, "National Culture and Internal Control Material Weaknesses Around the World", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol.31, 2016, ss.28-50.
- Karacaer, Semra ve İbrahimoglu, Nurettin, "İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi", **HÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.21, Sayı.1, 2003, ss.211-228.
- Karakaya, Abdullah, Ay, Ferda Alper ve Gürel, Saadet, "Stratejik Yönetim Süreci Bağlamında Kültür ve Yönetim Tarzı Etkileşimi: Karadeniz Bölgesindeki Belediyelere Yönelik Bir Araştırma", **CÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.37, Sayı.25, 2013.
- Karcioğlu, Reşat ve Yanık, Ramazan, "Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.24, Sayı.4, 2010, ss.229-241.
- Karkacier, Atilla, "SPK'da Bilgi Teknolojileri Denetimi Faaliyetleri", **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, Cilt.1, Sayı.2, 2014, ss.11-17.
- Keskin, Duygu Anıl, "İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı", **Denetışim Dergisi**, Sayı.4, 2010, ss.38-46.
- Kır, Hüseyin, "Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık", **Denetışim Dergisi**, Sayı.4, 2010, ss.47-61.
- Kızılboğa, Ruveyda, "İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi", **Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2013, ss.107-120.
- Kızılboğa, Ruveyda ve Özşahin, Filiz, "Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Katkısı", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2013, Cilt.6, Sayı.2, 2013, ss.220-236.
- Kosmala, Katarzyna, "(Un)realised Independence in the CEE region: Insights From Interpretive Cultural Theory", **Critical Perspectives on Accounting**, No.18, 2007, ss.315-342.
- Memiş, Mehmet Ünsal, "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.85, 2008, ss.75-92.
- Memiş, Mehmet Ünsal, "Kurumsal İşletme Yönetiminde Denetimin Önemi", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt.8, No.1, 2016, ss.34-49.

- Nur, Hayriye Başcı ve Erataş, Filiz, “Kültür Farklılıkları Ekseninde Girişimcilik Anlayışındaki Değişimler ve Yabancı Girişimcilik”, **Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2013.
- Nişancı, Zehra Nuray, “Toplumsal Kültür – Örgüt Kültürü İlişkisi ve Yönetim Üzerine Yansımaları”, **Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2012, ss.1279-1293.
- Önce, Saime ve İşgüden, Burcu, “İç Denetim Faaliyetlerinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB 100 Örneği”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı.17, 2012, ss.38-70.
- Öncül, Mehmet Sadık, Deniz, Mehmet ve İnce, Ali Rıza, “Hofstede’nin Örgüt Kültürü Modelinin Potansiyel Girişimcilerin Yetiştirdiği Çevresel Özellikler Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2016, ss.255-269.
- Özaydın, M. Enver, “Riskin Tanımlanması ve Kamu İdarelerinde Nitelikli İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesini Engelleyen Riskler”, **Denetçim Dergisi**, Sayı.4, 2010, ss.31-37.
- Schein, Edgar H., “Örgütsel Kültür”, Atilla Akbaba(çev), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.3, 2002, ss.1-32.
- Sofyalıoğlu, Çiğdem ve Aktaş, Rabia, “Kültürel Farklılıkların Uluslararası İşletmelere Etkisi”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2001, ss.75-92.
- Sıgır, Ünsal ve Tıgılı, Mehmet, “Hofstede’nin “Belirsizlikten Kaçınma” Kültürel Boyutunun Yönetimsel – Örgütsel Süreçlere ve Pazarlama Açısından Tüketici Davranışlarına Etkisi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.21, Sayı.1, 2006, ss.327-342.
- Şahin, Ali, “Örgüt Kültürü-Yönetim İlişkisi ve Yönetimsel Etkinlik”, **Maliye Dergisi**, Sayı.159, 2010, ss.21-35.
- Şekerli, Eyüp Bayram ve Gerede, Ender, “Kültürün EKY’ye Etkileri ve Türk Pilotların Hofstede Kültür Boyutları Açısından Durumları”, **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt.13, Sayı.1, 2011, ss.17-38.
- Taşçıoğlu, Hümeysra, “Yerel Yönetimlerde Örgüt Kültürünün Örnek Olay Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.28, 2010, ss.81-96.
- Topaloğlu, Melih ve Kara, Derya, “Örgütsel Kültürün Yöneticilerin Yönetimsel Davranışları Üzerindeki Etkileri”, **Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı.2, 2004, ss.1-19.

- Tosunoğlu, Büşra ve Yeşilçelebi, Gül, “Kültürün İç Denetim Üzerindeki Etkisinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi”, **Journal of Accounting, Finance And Auditing Studies**, Vol.2, No.1, 2016, ss.73-87.
- Tsui, Judy S. I., ve Gul, Ferdinand A., “Auditors’ Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on The Role Of Locus Of Control And Ethical Reasoning”, **Accounting, Organizations and Society**, Vol.21, No.1, 1996, ss.41-51.
- Tüm, Kayahan, “Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite ve Güvence Geliştirme Programı”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.17, Sayı.2, 2013, ss.93-112.
- Türedi, Hasan, Gürbüz, Filiz ve Alıcı, Ümmügülsüm, “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt.11, Sayı.42, 2014, ss.141-155.
- Türedi, Hasan ve Koban, Ahmet Oğuz, “COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt.12, Sayı.46, 2016, ss.155-177.
- Uzun, Ali Kamil, “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, (Electronic Version) **Mali Çözüm Dergisi**, 1998, Sayı.43, (20.12.2018).
- Wood, R. A. “Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol.5, No.2, 1996.
- Vurgun, Levent, “Kurumsal Değerlerin Aidiyet Üzerindeki Etkisi ve Kamusal Örneklem”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Sayı.50, 2013.
- Yalçın, Azmi ve Yoğun Erçen, A. Esmeray, “Kültür ile Şekillenen Çatışma Tepkileri Üzerine Bir Uygulama”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.13, Sayı.2, 2014, ss.201-218.
- Yeşil, Salih, “Kültür ve Kültürel Farklılıklar: Liderlik Açısından Teorik Bir Değerlendirme”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.12, Sayı.44, 2013, ss.52-81.
- Yıldırım, Abdullah, “Kurum Kültürü ve Halkla İlişkiler Faaliyetleri”, **Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2012, ss.1-8.
- Yiğit, Sema, “Kültür, Örgüt Kültürü ve İnovasyon İlişkisi Bağlamında İnovasyon Kültürü”, **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.16, Sayı.7, 2014, ss.1-7.

Diğer Kaynaklar

- Almagtome, Akeel, “Ulusal Kültürel Değerlerin Kurumsal Çevresel Açıklamalara Etkisi: Karşılaştırmalı Bir Araştırma”, (**Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015).
- Erturan, İlkay Ejder, “Kültürün Denetçi ve Denetim Sürecine Etkileri: Türkiye’deki Denetçiler Üzerine Bir Araştırma” (**Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 2007).
- Hell, Regis Emmanuel ve Wang, Danni, “Cultural Impact on The Audit Planning Phase: An Empirical Study in China and France”, (**Yüksek Lisans Tezi**, Umea University School of Business, 2009).
- <https://geerthofstede.com/culture-geert-hofstede-gert-jan-hofstede/6d-model-of-national-culture/>, (01.07.2018).
- <http://www.cocreativity.com/handouts/numbers.pdf>, (04.07.2018).
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, KOBİ’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, 2013, archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20Denetim.pdf, (13.03.2019).
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İç Denetime Genel Bir Bakış, 2015, archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, (13.03.2019).
- Kamu İç Denetçileri Derneği, http://www.kidder.org.tr/?page_id=66, (20.10.2018).
- Kamu İç Denetçileri Derneği, http://www.kidder.org.tr/?page_id=2, (20.10.2018).
- Kantaş Sarioğlu, Münevver, “Örgüt Kültüründe Hofstede Modeli ile Öğrenen Organizasyon Arasında İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, (**Yüksek Lisans Tezi**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi>, (01.10.2018).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları, <https://www.tide.org.tr/page/27/Etik-Kurallari>, (01.10.2018).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC>, (10.10.2018).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/25/Ana-Prensipler>, (10.10.2018).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari>, (12.10.2018).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda>, (15.10.2018).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/23/Ic-Denetim-Misyonu>, (12.3.2019).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>, (20.02.2019).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/EtikKurallari.pdf>, (15.02.2019).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC_2013.pdf, (10.10.2018).

Uzun, Ali Kamil, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”, www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/isLETMELERDE%20Başarı%20Faktörleri.pdf, (1.11.2018).

Uzun, Ali Kamil, “Risk Erken Teşhis Kurumsal Yaşamı Korur”, www.denetimnet.net/Pages/risk-erken-teshis-kurumsal-yasam.aspx, (30.11.2018).