

**İŞLETMELERİN ÇEVRESEL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİKLERİNİN TESPİT EDİLMESİ  
AMACIYLA GRİ TAHMİN YÖNTEMİNİN KULLANIMI: BİR UYGULAMA**

**Mahmut Sami ÖZTÜRK**

Doktor Öğretim Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme  
Bölümü, ISPARTA, samiozturk@sdu.edu.tr (Orcid Id: 0000-0002-7657-3150)

# İŞLETMELERİN ÇEVRESEL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİKLERİNİN TESPİT EDİLMESİ AMACIYLA GRİ TAHMİN YÖNTEMİNİN KULLANIMI: BİR UYGULAMA

## Öz

Günümüzde yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının ve entegre raporların hızla artması ile birlikte bir çok işletme hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri yayınlamaktadır. Daha bilinçli hareket ederek yatırım yapan bilgi kullanıcıları işletmelerin sürdürülebilirliklerini araştırarak hem geçmiş hem de gelecekteki finansal ve finansal olmayan bilgileri talep edebilmektedir. Ayrıca giderek artan çevre kirliliğinin sonucu olarak, biyosferin sürdürülebilir kullanımı, işletmelerin çevresel politikaları ile çevresel bilgileri daha çok sorgulanır hale gelmektedir. İşletmeler çevre muhasebesi kapsamında çevresel bilgilere daha fazla önem göstermektedirler. Buna bağlı olarak, finansal olmayan bilgilerin içerisinde önemli bir yer tutan çevresel bilgilere ilişkin gelecekteki tahmini verilerin yayınlanması yakın gelecekte bir gereklilik olarak karşımıza çıkabilecektir. Dolayısıyla, bu çalışmanın amacı işletmelerin çevresel sürdürülebilirliklerinin belirlenebilmesi için Gri tahmin yönteminin kullanılabilirliğinin araştırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, bir firmanın sürdürülebilirlik raporlarında yayınladığı çevresel bilgiler ele alınmış ve bu verilere Gri tahmin yöntemleri uygulanarak firmanın gelecekteki tahmini çevresel bilgilerine ulaşılmıştır. Çalışma sonucunda Gri tahmin yöntemlerinin düşük göreceli hata yüzdeleri sayesinde oldukça güvenilir sonuçlar sunduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla tahmin yöntemlerinin kullanılması sayesinde, işletmelerin yayınladıkları sürdürülebilirlik raporlarında gerçekleşmiş çevre verilerinin yanı sıra geleceğe dönük tahminlerin de raporlarda yer verilebileceği görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Çevre Muhasebesi, Çevresel Sürdürülebilirlik, Çevresel Bilgiler, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Gri Tahmin Yöntemi.

**Jel Kodları:** M41, Q56.

## USING GRAY ESTIMATION METHOD FOR DETERMINING ENVIRONMENTAL SUSTAINABILITY OF ENTERPRISES WITHIN THE SCOPE OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING: AN APPLICATION

2

### Abstract

Many enterprises publish both financial and non-financial information, with the rapid increase in sustainability reports and integrated reports published today. Information users investing in a more conscious manner can investigate the sustainability of businesses and demand both past and future financial and non-financial information. In addition, as a result of increasing environmental pollution, sustainable use of the biosphere, environmental policies and environmental information of enterprises become more questionable. Enterprises pay more attention to environmental information within the scope of environmental accounting. Accordingly, the publication of estimated future data on environmental information, which is an important part of non-financial information, may be a requirement in the near future. Therefore, the purpose of this study is to investigate the usability of the Gray Estimation Method to determine the environmental sustainability of the enterprises. For this purpose, the environmental information published by a firm in its sustainability reports has been taken into consideration and the forecasted environmental information of the company has been reached by applying Gray estimation methods. As a result of the study, it was found that Gray estimation methods provide very reliable results with low relative error percentages. Therefore, thanks to the use of estimation methods, it can be seen that future forecasts can be included in the reports as well as environmental data realized in the sustainability reports issued by enterprises.

**Keywords:** Environmental Accounting, Environmental Sustainability, Environmental Information, Sustainability Reporting, Gray Estimation Method.

**Jel Codes:** M41, Q56.

## 1. GİRİŞ

Ayrı olarak ilk çevresel raporların 1989 yılında yayınlanmasından bu yana, çevresel sosyal veya sürdürülebilirlik politikaları veya etkileri hakkında bilgi yayınlamaya başlayan işletme sayısı önemli ölçüde artmıştır (Kolk, 2004: 51-52). Dolayısıyla son yıllarda işletmelerin yayınladıkları sürdürülebilirlik raporlarında önemli artışlar görülmektedir.

Gerek sürdürülebilirlik gerekse şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından işletmeler sürdürülebilirlik raporlarında finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerden çevresel ve sosyal bilgileri de yayınlamaktadır. Yayınlanan çevresel bilgiler hem ekolojik sürdürülebilirlik hem çevresel sosyal sorumluluk hem de çevre muhasebesi açısından son derece önemli bir yer teşkil etmektedir.

İşletme ve çevre etkileşimi sonucunda çevrede meydana gelen ya da gelecekte olması beklenen çevresel maliyetler ve çevresel bilgiler çevre muhasebesi kapsamında işletmeler tarafından değerlendirilirken (Apalı, 2018: 37) işletmelere yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar tarafından da sosyal sorumluluk, çevresel duyarlılık ve sürdürülebilirlik gereğince dikkate alınmaktadır.

Gelişen teknoloji artan rekabet koşulları ile birlikte yatırımcılar artık daha bilinçli hareket etmeye başlamışlardır. Hem yatırım yapmayı planlayan muhtemel yatırımcılar hem de işletmenin iç ve dış diğer bilgi kullanıcıları, finansal bilgilerin yanı sıra çevresel ve sosyal bilgileri de talep etmekteyken bunlara ilave olarak gelecekteki tahmini finansal ve finansal olmayan bilgileri de görmek istemektedirler. Dolayısıyla işletmelerin sadece mevcut gerçekleşen finansal ve finansal olmayan bilgileri sunmaları yeterli olmamaktadır. İşletmeler yayınladıkları sürdürülebilirlik raporlarında finansal, çevresel ve sosyal bilgilerine ilişkin gelecekteki tahmini verileri de yayınlamaları gelecekte kaçınılmaz bir gerçek olarak yerini alacaktır. Geleceğe dönük bilgiler ve veriler sunmak, işletmelerin şeffaflığını, hesap verilebilirliğini ve sürdürülebilirliğini artırırken yatırımcıların güvenini kazanma sayesinde işletmelerin daha da büyümelerine olanak sağlayabilecektir.

Sürdürülebilirlik raporlaması konusunda yapılan literatür araştırması neticesinde ulaşılan akademik çalışmaların bir kısmı şunlardır: Şahin ve Çankaya (2018) Türkiye'deki KOBİ'lerde sürdürülebilirlik raporlamasını araştırarak mevcut durumu ortaya koymaktadır. Düzer ve Önce (2017) sürdürülebilirlik raporu yayınlayan ve yayınlamayan şirketlerin finansal performanslarının farklılık gösterip göstermediğini incelemektedirler. Uçma Uysal ve Yazıcı (2016) sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan finansal olmayan bilgilerin gönüllü olarak raporlanmasının bir dış güvence hizmetine ihtiyacı olup olmadığını araştırmışlardır. Ergüden ve Çatlıoğlu (2016) TOPSİS yöntemi ile enerji şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında sürdürülebilirliğe katkılarını araştırmıştır. Önce vd. (2015) kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ve Türkiye'deki mevcut durumu hakkında bilgi vermektedir. Tanç ve Gümrah (2015) sürdürülebilirlik raporlaması ile birlikte işletmelerin çevresel performanslarını da değerlendirmektedir. Adalossosi vd. (2015) Türkiye, Hindistan, Almanya ve Brezilya'daki sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarını değerlendirmişlerdir. Özsüzgün Çalışkan (2012) sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgiler sunmaktadır. Onay (2009) sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlamasını birlikte ele almaktadır. Gerçekleştirilen literatür araştırması neticesinde sürdürülebilirlik raporlamasında tahminleme hakkındaki çalışmaların eksikliği dikkate çarpmaktadır.

Bu çalışmanın amacı işletmelerin yayınladıkları raporlarda sundukları çevresel bilgilere yönelik gelecekteki tahmini verilere nasıl ulaşabileceğinin araştırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada Gri tahmin yöntemi kullanılmıştır. Çalışma kapsamında Samsung firmasının yayınlamış olduğu sürdürülebilirlik raporlarındaki çevresel bilgiler ele alınmış, bu verilere yönelik Gri tahmin yöntemleri uygulanmış ve firmanın gelecekteki tahmini çevresel bilgileri elde edilmiştir. Böylece şirketlerin bu yöntemi uygulayarak hem çevresel hem de diğer tüm bilgileri için tahmini verileri yayınladıkları raporlarda sunabilecekleri ve çevre muhasebesi kapsamında bu bilgileri kullanabilecekleri tespit edilmiştir.

## 2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ve SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Sürdürülebilirlik; çevresel politikalar ve akademik araştırmalarda popüler bir terim olarak yerini almaktadır. “Sürdürülebilir kalkınma”, “biyosferin sürdürülebilir kullanımı” ve “ekolojik sürdürülebilirlik”, insanlar ve küresel çevre arasındaki ilişkilerde ilgisi bulunan kurumlar ve bireyler tarafından sıklıkla kullanılan kavramlardır (Brown vd., 1987: 713). En genel anlamda sürdürülebilirlik, belirli bir faaliyetin veya eylemin devam ettirilmesi, idame ettirilmesi, ayakta tutulması ve benzeri gibi durumları temsil etmektedir. Sürdürülebilirlik sayesinde, yaşamın bağlı olduğu doğal sistemler geri kazanılırken, şu anki yaşam kalitesi ile gelecek nesillerin yaşamları daha da iyileştirilebilecektir (Johnston vd., 2007: 61-62).

Sürdürülebilirlik temelde daima zamansallık ve özellikle de uzun ömürlülük ile ilişkilidir. Ekonomik olarak sürdürülebilirlik, önemli kırılmalardan ve yıkımlardan kaçınmak, istikrarsızlık ve süreksizliklere karşı korunmak demektir. Biyolojik olarak sürdürülebilirlik, nesli tükenmekten kaçınmak, hayatta kalmak ve üretmek için yaşamak anlamına gelmektedir (Costanza ve Patten, 1995: 193). Sürdürülebilir kalkınma bünyesinde değerlendirildiğinde çevresel sürdürülebilirlik; insanlar için var olan ve insanlara kaynak sağlayan ekosistemlere zarar vermeden, mevcut ve gelecek nesillerin kaynak ve hizmet ihtiyaçlarının karşılanması olarak tanımlanmakta ve değerlendirilebilmektedir. İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli kaynakların yeniden oluşumunun devam etmesinde rolü bulunan ekosistemlerin kapasitelerinin aşılması ve biyolojik çeşitliliği azaltan insan davranışlarına sınırlama getirilmesi kaydıyla toplumlarının ihtiyaçlarının karşılanmasına izin veren bir denge, esneklik ve uyum bütünü; sürdürülebilirliği ifade etmektedir (Morelli, 2011: 4-5).

Sürdürülebilirlik raporlaması ise Avrupa Birliği Komisyonu tarafından; “şirketlerin sosyal ve çevresel kaygılarını ticari faaliyetlerine ve paydaşlarıyla gönüllü olarak gerçekleştirdikleri çalışmalarına entegre ettikleri bir kavram” olarak tanımlanmaktadır (Dilling, 2010: 20). Sürdürülebilirlik raporlamasında üç ana kısım bulunmaktadır. Bunlar işletme faaliyetlerine ait bilgileri içeren bölüm, işletme ve doğal çevre ilişkisine ait bilgileri içeren bölüm ve işletmenin sosyal çevre ile ilişkisine ait bilgileri içeren bölümdür. Sürdürülebilirlik raporlamasında işletmelerin eko-verimlilik, eko-etkinlik, yeterlilik, ekolojik özsermaye, sosyo-etkinlik ve sosyo-verimlilik bilgilerine ulaşmak mümkün olabilmektedir (Borga vd., 2009: 164).

Sürdürülebilirlik raporlaması sayesinde kurumların ve sivil toplumun işletmelerin yayınladığı bilgilere bakış açılarında değişimler meydana gelmektedir. Artık ekonomik/finansal ve sosyal/çevresel bilgilerin aslında birbirinden çok farklı ve bağımsız unsurlar olmadığı birbirleriyle iç içe geçmiş entegre kavramlar oldukları görülmektedir. Dolayısıyla sadece ekonomik ve finansal refahın yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlaması ile birlikte sosyal sorumluluk, hesap verilebilirlik ve sürdürülebilirlik konularına verilen önem giderek artmaktadır (Milne ve Gray, 2007: 199).

## 3. GRİ TAHMİN YÖNTEMİ

Son yıllarda bilim ve teknolojiye meydana gelen değişim ve gelişmeler farklı sistem teorilerinin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Özellikle giderek karmaşık hale gelen sistemlere çözüm bulunabilmesi ve bu sistemlerin modellenmesi amacıyla eksik bilgi ve/veya tamamlanmamış bilgi barındıran küçük örneklem sayısına sahip ve herhangi bir dağılıma ihtiyaç duymayan gri sistem teorisi ve gri tahmin yöntemleri kullanılmaktadır (Aydemir vd., 2013: 2012).

Aşağıda Gri tahmin yöntemlerinden olan ve çalışmanın uygulama kısmında kullanılan GM(1,1) ve Gri Verhulst Modeline ait hesaplamalara ve açıklamalara yer verilmektedir:

GM(1,1) modelindeki hesaplamaları gösteren aşamalar ve formüller aşağıda sunulmaktadır (Wang vd., 2009: 61-62):

Negatif olmamak kaydıyla bir başlangıç serisi aşağıdaki gibi tanımlanabilir:

$$X^0 = \{x^{(0)}(k) | x^{(0)}(k) \in R^1, k \in N\}, N = \{1, 2, 3, \dots, n\}$$

(1)

$X^0$ 'dan basit birikimli oluşturulan seri ise aşağıda tanımlanmaktadır:

$$X^1 = \{x^{(1)}(k) | x^{(1)}(k) \in R^1, \forall k \in N\} \quad (2)$$

GM(1,1) Modelindeki  $b$  değeri aşağıda şekilde elde edilmektedir:

$$x^{(0)}(k) + \alpha z^{(1)}(k) = b \quad (3)$$

Formüldeki  $z^{(1)}(k)$  aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir:

$$z^{(1)}(k) = 0.5x^{(1)}(k) + 0.5x^{(1)}(k-1) \quad (4)$$

$Z^{(1)}$  serisi ise aşağıda tanımlanmaktadır:

$$Z^1 = \{z^{(1)}(k) | z^{(1)}(k) \in R^1, \forall k \in N - \{1\}\} \quad (5)$$

Buradan yola çıkılarak:

$$Y = \begin{pmatrix} x^{(0)}(2) \\ x^{(0)}(3) \\ \vdots \\ x^{(0)}(n) \end{pmatrix} B = \begin{pmatrix} -z^{(1)}(2) & 1 \\ \vdots & \vdots \\ -z^{(1)}(n) & 1 \end{pmatrix} \quad (6)$$

bulunmaktadır. GM(1,1) modelindeki  $\hat{a}$  değerine ait formül aşağıda yer almaktadır:

$$\hat{a} = (B^T B)^{-1} B^T Y \quad (7)$$

Diferansiyel denklemin sadeleştirilmesi sonucu  $b$  değeri şu şekilde elde edilmektedir:

$$\frac{dx^{(1)}}{dt} + ax^{(1)} = b \quad (8)$$

Gri diferansiyel denklemde  $\hat{x}^{(1)}$  'de ulaşılmak istenen sonuç şu şekilde hesaplanabilmektedir:

$$\hat{x}^{(1)}(k) = \frac{b}{a} + \left(x^{(0)}(1) - \frac{b}{a}\right) e^{-a(k-1)} \quad (9)$$

GM(1,1) modelinde  $k = 1,2,3,\dots,n$  olmak kaydıyla  $\hat{x}^0$  'da; tahmin edilecek döneme ilişkin ulaşılmış beklenen sonuç aşağıdaki gibi elde edilmektedir:

$$\hat{x}^0(k+1) = \hat{x}^{(1)}(k+1) - \hat{x}^{(1)}(k) \quad (10)$$

Gri Verhulst Modeli ise başlangıçta yavaş artan, orta vadede hızlanan ancak son dönemlerde çok yavaşlayarak artan ve sonunda artışın durduğu serilerde uygulanmaktadır. Verhulst modelindeki hesaplama aşamaları şu şekildedir (Wang vd., 2007: 571-573):

$X^{(0)}$  negatif olmamak şartıyla:

$$X^{(0)} = (x^{(0)}(1), x^{(0)}(2), \dots, x^{(0)}(n)) \quad (11)$$

$X^{(1)}$  ise  $X^{(0)}$ 'ın 1-AGO dizisi olmak üzere:

$$\hat{a} = (a, b)^T \quad (12)$$

Y ve B parametreleri şu şekilde hesaplanabilmektedir:

$$Y = \begin{bmatrix} x^{(0)}(2) \\ x^{(0)}(3) \\ \vdots \\ x^{(0)}(n) \end{bmatrix} \quad (13)$$

$$B = \begin{bmatrix} -\frac{1}{2}[x^{(1)}(1) + x^{(1)}(2)] & \frac{1}{2}[(x^{(1)}(1))^2 + (x^{(1)}(2))^2] \\ -\frac{1}{2}[x^{(1)}(2) + x^{(1)}(3)] & \frac{1}{2}[(x^{(1)}(2))^2 + (x^{(1)}(3))^2] \\ \vdots & \vdots \\ -\frac{1}{2}[x^{(1)}(n-1) + x^{(1)}(n)] & \frac{1}{2}[(x^{(1)}(n-1))^2 + (x^{(1)}(n))^2] \end{bmatrix}$$

Buradan hareketle:

$$\hat{a} = (a, b)^T = (B^T B)^{-1} B^T Y \quad (14)$$

bulunmaktadır.  $\hat{x}^{(1)}$  'da istenilen dönemdeki sonuç ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\hat{x}^{(1)}(k+1) = \frac{a\hat{x}^{(1)}(0)}{b\hat{x}^{(1)}(0) + (a - b\hat{x}^{(1)}(0))e^{ak}} \quad (15)$$

#### 4. UYGULAMA

Bu çalışmada; işletmelerin yayınladıkları sürdürülebilirlik raporlarındaki çevresel bilgilere ilişkin geleceğe dönük tahminlere raporlarda yer verebilmeleri açısından ve çevre muhasebesi kapsamında kullanılması bakımından, Gri tahminleme yöntemin kullanılabilirliği araştırılmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle, Samsung şirketinin yayınlamış olduğu sürdürülebilirlik raporları ele alınmıştır (Samsung, 2018). Raporlarda yayınlanan çevresel bilgilere yönelik Gri tahmin yöntemi uygulanmış ve şirketin gelecekteki çevresel bilgileri tahmin edilmiştir. Böylece şirketin, hem anlık gerçek bilgileri yayınlarken hem de bunlara ilave olarak gelecekteki çevresel bilgilere ilişkin tahminlere de sürdürülebilirlik raporlarında yer verebileceği gösterilmiştir.

Uygulama kısmında aşağıda, Samsung şirketinin yayınladığı çevresel bilgilerdeki temel başlıklar ele alınmıştır. Bunlar enerji verimliliği, kaynak verimliliği, geri dönüşüm, çevreye olan operasyonel etki, iklim yönetimi, su ve atık su yönetimi, atıklar ve kirlilik yönetimidir. Ele alınan başlıklar altında yayınlanan mevcut çevresel veriler üzerine Gri GM(1,1) ve Gri Verhulst tahmin modeller uygulanmıştır. Böylece Samsung şirketinin gelecekteki yıllardaki tahmini çevresel bilgilerine ulaşılmıştır.

Gri GM(1,1) modelinin kullanılması aşamalarında, üst bölümlerde değinilen 1,2,3,4,5,6,7,8,9 ve 10 nolu formüller şirketin geçmiş yıllara ait verilerine uygulanarak geleceğe yönelik tahminleme yapılmış ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Gri Verhulst modelinin kullanılması aşamalarında ise, üst bölümlerde değinilen 11,12,13,14 ve 15 nolu formüller şirketin geçmiş yıllara ait verilerine uygulanarak geleceğe yönelik tahminleme yapılmış ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

##### 4.1. Enerji Verimliliği

Samsung şirketi enerji verimliliği kapsamında kullandıkları ürünler dolayısıyla oluşan sera gazı emisyonu ile sundukları ürünlerin enerji tüketimindeki azalışlar vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Tablo 1’de ilgili yıllardaki ürün kullanım aşamasında oluşan sera gazı emisyonundaki düşüğe ait gerçek veriler ve simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 1. İlgili Yılın Ürün Kullanım Aşamasında Oluşan Sera Gazı Emisyonundaki Düşüş (x1.000 tCO<sub>2</sub>e)

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2014	34.500	-	-
2015	32.805	33.309,30	1,54%
2016	32.232	31.116,93	-3,46%
2017	28.486	29.068,86	2,05%
2018	-	27.155,59	-
2019	-	25.368,24	-
2020	-	23.698,54	-

Tablo 1’de görüldüğü üzere şirketin yayınladığı gerçek mevcut verilere Gri GM(1,1) tahminleme yöntemi uygulanmış ve ulaşılan sonuçlar simülasyon değerleri olarak gösterilmiştir. Tablodaki verilere göre gerçekleşen yıllara ilişkin gerçek rakamlar ile tahmini simülasyon değerleri arasındaki göreceli hata oranı ortalama yaklaşık %2 gibi çok düşük bir değere sahiptir. Dolayısıyla yöntemden elde edilen sonuçların güvenilir olduğu görülmektedir. Elde edilen sonuçlar çerçevesinde 2018 yılındaki tahmini sera gazı emisyonu düşüşünün yaklaşık 27.156.000 tCO<sub>2</sub>e olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Tablo 2’de ürünlerin enerji tüketimindeki yüzdesel azalışlara ait gerçek veriler ve GM(1,1) tahminleme yönteminin simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 2. Ürünlerin Enerji Tüketimindeki Tahmini Azalış (%)

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2014	42	-	-
2015	47	49,26	4,81%
2016	49	43,77	-10,67%
2017	36	38,90	8,06%
2018	-	34,57	-
2019	-	30,72	-
2020	-	27,30	-

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemi sonuçlarına göre ortalama yaklaşık hata %8'dir. Bu sonuç da yöntemin güvenilir simülasyon değerlerine sahip olduğunu göstermektedir. Değerlere göre 2018 yılında ürünlerin enerji tüketimindeki azalışın yaklaşık %35 olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Ürün kullanım aşamasında sera gazı emisyon azaltımına ait verilerdeki artış hızının giderek azalması sebebiyle ilgili verilere Gri Verhulst modeli uygulanmış ve tahminleme yapılmıştır. Tablo 3'de ürün kullanım evresinde sera gazı emisyonları azaltımına ilişkin gerçek veriler ve Verhulst tahminleme yönteminin simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 3. Ürün Kullanım Evresinde Sera Gazı Emisyonları Azaltımı (Birikmiş-Accumulated)

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2013	89	-	-
2014	123	121,47	-1,24%
2015	156	156,24	0,15%
2016	188	189,32	0,70%
2017	217	217,40	-
2018	-	239,03	-
2019	-	254,48	-
2020	-	264,93	-

Gri Verhulst tahminleme yöntemi sonuçlarına göre ortalama yaklaşık hata %1'dir. Bu sonuç Verhulst yöntemin oldukça güvenilir simülasyon değerlerine sahip olduğunu göstermektedir. Değerlere göre 2018 yılında ürün kullanım aşamasında sera gazı emisyon azaltım miktarı yaklaşık 239 birimdir.

#### 4.2. Kaynak Verimliliği

Samsung şirketi kaynak verimliliği kapsamında ıslah edilen ömrü tükenmiş ürünlerin miktarları vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Aşağıdaki tablolarda konu ile ilgili gerçek veriler ve GM(1,1) yöntemi simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 4. Islah Edilen Ömrü Tükenmiş Ürün Miktarı (x10.000 ton) (Birikmiş-Accumulated)

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2014	191	-	-
2015	226	227,60	0,71%
2016	271	266,75	-1,57%
2017	312	312,63	0,20%
2018	-	366,41	-
2019	-	429,44	-
2020	-	503,31	-

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemi sonuçlarına göre ortalama yaklaşık hata %1'dir. Bu sonuç yöntemin güvenilir simülasyon değerlerine sahip olduğunu göstermektedir. Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılı için ıslah edilen ömrü tükenmiş ürün miktarının geçmiş yıllar itibariyle toplam yaklaşık 3.660.000 ton olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Tablo 5. İlgili Yılda Islah Edilen Ömrü Tükenmiş Ürün Miktarı (ton)

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2014	371.931	-	-
2015	355.683	376.715,73	5,91%
2016	444.473	404.977,03	-8,89%
2017	417.253	435.358,49	4,34%



2018	-	468.019,19	-
2019	-	503.130,09	-
2020	-	540.875,03	-

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemi sonuçlarına göre ortalama yaklaşık hata %6'dır. Sonuç yöntemin güvenilir simülasyon değerlerine sahip olduğunu yine göstermektedir. Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılındaki ömrü tükenmiş ürünlerin kurtarılmasının yaklaşık 468.019 ton olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

#### 4.3. Geri Dönüşüm

Samsung şirketi geri dönüşüm kapsamında geri dönüştürülen ambalaj malzemeleri, geri dönüştürülen ürünler, kaynaklara dönüşüm ve geri dönüştürülmüş plastikler vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Aşağıdaki tabloda konu ile ilgili gerçek veriler ve GM(1,1) yöntemi simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 6. Geri Dönüşüme Ait Bilgiler

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Geri Dönüştürülen Ambalaj Malzemesi Miktarı (ton)	Gerçek Değer	6.549	7.040	7.911	9.619	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	6.900,68	8.096,64	9.499,87	11.146,29	13.078,05	15.344,61
Geri Dönüştürülen Ürün Miktarı (ton)	Gerçek Değer	59.044	73.678	82.867	92.195	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	73.763,59	82.470,88	92.206,01	103.090,30	115.259,42	128.865,01
Kaynaklara Dönüştürülen Miktar (ton)	Gerçek Değer	50.965	63.595	71.528	79.579	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	63.669,26	71.185,39	79.588,80	88.984,23	99.488,78	111.233,40
Geri Dönüştürülmüş Plastik Tüketim Miktarı (ton)	Gerçek Değer	33.628	34.322	30.849	35.268	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	32.987,96	33.476,45	33.972,17	34.475,24	34.985,75	35.503,82
Geri Dönüştürülmüş Plastik Yüzdesi (%)	Gerçek Değer	5	6,3	5	6,1	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	5,91	5,80	5,69	5,59	5,49	5,39

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında tahmini olarak yaklaşık geri dönüştürülen ambalaj malzemesi miktarının 11.146 ton; geri dönüştürülen ürün miktarının 103.090 ton; kaynaklara dönüştürülen miktarın 88.984 ton; geri dönüştürülmüş plastik tüketim miktarının 34.475 ton ve geri dönüştürülmüş plastik yüzdesinin ise %5,59 olması beklenmektedir.

#### 4.4. Operasyonel Etki

Samsung şirketi çevreye olan operasyonel etki kapsamında yapılan çevre ve güvenlik yatırımları vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Aşağıdaki tabloda konu ile ilgili gerçek veriler ve GM(1,1) yöntemi simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 7. Çevre ve Güvenlik Yatırımları (x100 milyon KRW-Güney Kore Wonu)

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2014	6.883	-	-
2015	6.590	7.124,48	8,11%
2016	9.334	8.390,88	-10,10%
2017	9.513	9.882,39	3,88%
2018	-	11.639,02	-
2019	-	13.707,90	-
2020	-	16.144,53	-

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemi sonuçlarına göre ortalama yaklaşık hata %6'dır. Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında yaklaşık olarak tahmini çevre ve güvenlik yatırımlarının 1.163.900 Milyon Güney Kore Wonu olması beklenmektedir.

#### 4.5. İklim Yönetimi

Samsung şirketi iklim yönetimi kapsamında yenilenebilir enerji kullanımı, işyerinde oluşan sera gazı emisyonu, çeşitli gaz ve kimyasallara ilişkin bilgiler, sera gazı emisyonu yoğunluğu, tedarikçilerden, lojistikten ve iş seyahatlerinden kaynaklanan emisyon, iş yerindeki enerji tüketim miktarı ve enerji tüketim yoğunluğu vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Tablo 8, Tablo 9 ve Tablo10'da konu ile ilgili gerçek veriler ve GM(1,1) yöntemi simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 8'deki sonuçlar çerçevesinde; Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında tahmini olarak yaklaşık yenilenebilir enerji kullanım miktarının 342 GWh; işyerinde oluşan sera gazı emisyonununun 15.609.000 tCO<sub>2</sub>e; CO<sub>2</sub>'nin 12.350.000 tCO<sub>2</sub>e; N<sub>2</sub>O'nun 347.000 tCO<sub>2</sub>e; HFC<sub>s</sub>'nin 392.000 tCO<sub>2</sub>e; PFC<sub>s</sub>'nin 2.445.000 tCO<sub>2</sub>e ve SF<sub>6</sub>'nın ise 203.000 tCO<sub>2</sub>e olması beklenmektedir. Bununla birlikte yaklaşık sera gazı emisyonu yoğunluğunun 3,68 tCO<sub>2</sub>e / 100 Milyon KRW; tedarikçilerden, lojistikten ve iş seyahatlerinden kaynaklanan emisyon miktarının 13.741.000 tCO<sub>2</sub>e; iş yerindeki enerji tüketiminin 25.581 GWh ve enerji tüketim yoğunluğunun ise 6,15 MWh / 100 Milyon KRW olması beklenmektedir.

Tablo 8. İklim Yönetimine Ait Bilgiler

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Yenilenebilir Enerji Kullanım Miktarı (GWh)	Gerçek Değer	31,6	92,06	181,77	228,54	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	107,56	158,16	232,55	341,94	502,79	739,29
İşyerinde Oluşan Sera Gazı Emisyon Miktarı (x1000 tCO <sub>2</sub> e)	Gerçek Değer	9.290	10.192	11.600	13.585	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	10.109,13	11.684,14	13.504,54	15.608,55	18.040,37	20.851,08
CO <sub>2</sub> Miktarı (x1000 tCO <sub>2</sub> e)	Gerçek Değer	7.366	8.524	9.909	10.889	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	8.615,82	9.714,38	10.953,02	12.349,59	13.924,23	15.699,64
N <sub>2</sub> O Miktarı (x1000 tCO <sub>2</sub> e)	Gerçek Değer	290	305	264	343	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	283,76	303,36	324,32	346,72	370,67	396,28
HFC <sub>s</sub> Miktarı (x1000 tCO <sub>2</sub> e)	Gerçek Değer	207	218	218	327	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	196,84	247,62	311,50	391,86	492,96	620,13
PFC <sub>s</sub> Miktarı (x1000 tCO <sub>2</sub> e)	Gerçek Değer	1.271	1.018	1.115	1.847	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	892,47	1.248,83	1.747,48	2.445,25	3.421,64	4.787,89
SF <sub>6</sub> Miktarı (x1000 tCO <sub>2</sub> e)	Gerçek Değer	153	124	92	177	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	100,27	126,86	160,49	203,05	256,89	325,00
Sera Gazı Emisyonu Yoğunluğu (tCO <sub>2</sub> e / 100 Milyon KRW)	Gerçek Değer	2,72	2,64	3,04	3,28	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	2,67	2,97	3,31	3,68	4,09	4,54
Tedarikçilerden, Lojistikten ve İş Seyahatlerinden Kaynaklanan	Gerçek Değer	23.470	18.528	14.868	15.809	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	17.831,59	16.348,24	14.988,28	13.741,46	12.598,35	11.550,34

Emisyon Miktarı (x1,000 tCO <sub>2e</sub> )								
İş Yerindeki Enerji Tüketim Miktarı (GWh)	Gerçek Değer	17.082	19.478	21.073	23.419	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	19.359,53	21.243,99	23.311,87	25.581,04	28.071,09	30.803,53
Enerji Tüketim Yoğunluğu (MWh / 100 Milyon KRW)	Gerçek Değer	4,5	4,8	5	5,7	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	4,71	5,15	5,63	6,15	6,71	7,33

Tablo 9. Sera Gazı Emisyonları

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2015	10.192	-	-
2016	11.600	11.198,58	-3,46%
2017	13.585	14.040,50	3,35%
2018	17.952 (Tahmini)	17.603,63	-1,94%
2019	-	22.071,00	-
2020	-	27.672,08	-
2021	-	34.694,57	-

Tablo 9’da görüldüğü üzere işletme 2015, 2016 ve 2017 yılının gerçekleşen verilerini yayınlamıştır. Diğer verilerden farklı olarak işletme 2018 yılının tahmini verisini de yayınlamıştır. Gerçekleşen veriler üzerine uygulanan Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında yaklaşık olarak sera gazı emisyonununun 17.604 birim olması beklenmektedir. İşletmenin 2018 yılı tahmini verisi ile Gri tahmin sonuçları arasında yaklaşık %2 göreceli hata meydana gelmiştir. Bu sonuç Gri tahmin yönteminin doğru ve güvenilir sonuçlar verdiğini göstermektedir.

Tablo 10. Enerji Tüketimi

	Gerçek Değer	Simülasyon Değeri	Göreceli Hata (%)
2015	19.478	-	-
2016	21.073	20.120,22	-4,52%
2017	23.419	24.693,98	5,44%
2018	31.066 (Tahmini)	30.307,47	-2,44%
2019	-	37.197,03	-
2020	-	45.652,73	-
2021	-	56.030,61	-

Tablo 10’da görüldüğü üzere yine işletme enerji tüketimi konusunda 2015, 2016 ve 2017 yılının gerçekleşen verilerini yayınlamıştır. Sera gazı emisyonuna benzer olarak işletme 2018 yılının tahmini verisini de yayınlamıştır. Gerçekleşen veriler üzerine uygulanan Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında yaklaşık olarak enerji tüketiminin 30.307 birim olması beklenmektedir. İşletmenin 2018 yılı tahmini verisi ile Gri tahmin sonuçları arasında yaklaşık %2 göreceli hata meydana gelmiştir. Aynı şekilde elde edilen sonuç Gri tahmin yönteminin doğru ve güvenilir sonuçlar verdiğini teyit etmektedir.

#### 4.6. Su ve Atık Su Yönetimi

Samsung şirketi su ve atık su yönetimi kapsamında su tüketimi, su tüketim yoğunluğu, tahliye edilen atık su, geri kullanılan su, yeniden kullanılan su, geri kullanım için tedarik edilen ultra saf su, geri kullanım için ıslah edilen ultra saf su ve tedarikçilerin su tüketimi vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Tablo 11’de konu ile ilgili gerçek veriler ve GM(1,1) yöntemi simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 11. Su ve Atık Su Yönetimine Ait Bilgiler

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Su Tüketim Miktarı (x1000 ton)	Gerçek Değer	74.684	92.414	104.253	120.619	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	91.764,26	104.932,89	119.991,28	137.210,63	156.901,03	179.417,12
Su Tüketim Yoğunluğu (t / 100 Milyon KRW)	Gerçek Değer	41	53	60	59	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	54,42	57,27	60,28	63,44	66,76	70,27
Tahliye Edilen Atık Su Miktarı (x1000 ton)	Gerçek Değer	55.428	72.583	81.716	95.919	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	71.797,80	82.677,17	95.205,07	109.631,30	126.243,51	145.372,92
Geri Kullanılan Su Miktarı (x1000 ton)	Gerçek Değer	37.594	46.200	48.602	56.154	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	45.303,17	50.094,56	55.392,69	61.251,17	67.729,25	74.892,48
Yeniden Kullanılan Su Oranı (%)	Gerçek Değer	50,3	50	46,6	46,6	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	49,46	47,71	46,02	44,39	42,82	41,30
Geri Kullanım İçin Tedarik Edilen Ultra Saf Su Miktarı (x1000 ton)	Gerçek Değer	31.782	34.397	37.770	44.582	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	33.818,10	38.613,83	44.089,64	50.341,97	57.480,95	65.632,30
Geri Kullanım İçin İslah Edilen Ultra Saf Su Miktarı (x1000 ton)	Gerçek Değer	14.067	14.632	15.529	16.358	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	14.648,55	15.486,08	16.371,48	17.307,51	18.297,06	19.343,18
Geri Kullanım İçin İslah Edilen Ultra Saf Su Oranı (%)	Gerçek Değer	44,3	42,5	41,1	36,7	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	42,98	40,02	37,26	34,69	32,30	30,08
Tedarikçilerin Su Tüketim Miktarı (x1000 ton)	Gerçek Değer	327.638	134.733	108.290	104.756	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	131.498,03	115.068,18	100.691,13	88.110,40	77.101,56	67.468,21

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında tahmini olarak yaklaşık su tüketiminin 137.211.000 ton; su tüketim yoğunluğunun 63,44; tahliye edilen atık su miktarının 109.631.000 ton; geri kullanılan su miktarının 61.251.000 ton; yeniden kullanılan su oranının %44,39; geri kullanım için tedarik edilen ultra saf su miktarının 50.342.000 ton; geri kullanım için ıslah edilen ultra saf su miktarının 17.307.000 ton; geri kullanım için ıslah edilen ultra saf su oranının %34,69 ve tedarikçilerin tükettiği su miktarının ise 88.110.000 ton olması beklenmektedir.

#### 4.7. Atıklar

Samsung şirketi atıklar kapsamında işlenen atıklar ve kaynağa dönüşen atıklar vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Tablo 12’de konu ile ilgili gerçek veriler ve GM(1,1) yöntemi simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 12. Atıklara Ait Bilgiler

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
İşlenen Atık Miktarı (ton)	Gerçek Değer	778.430	937.341	1.078.309	1.146.812	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	951.756,46	1.049.905,86	1.158.176,87	1.277.613,26	1.409.366,48	1.554.706,68
Kaynağa Dönüşen Atık Yüzdesi	Gerçek Değer	92	93	95	95	-	-	-
	Simülasyon Değeri	-	93,34	94,33	95,33	96,34	97,37	98,40

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında tahmini olarak yaklaşık işlenen atık miktarının 1.277.613 ton ve kaynağa dönüşen atık yüzdesinin ise %96,34 olması beklenmektedir.

#### 4.8. Kirlilik Yönetimi

Samsung şirketi kirlilik yönetimi kapsamında hava kirleticilerinin emisyonu, uçucu organik bileşik emisyonu, tahliye edilen su kirleticileri, ozon tabakasına zarar veren maddeler ve iş yerinde kullanılan kimyasal miktarı vb. hakkında çevresel bilgi sunmaktadır. Tablo 13’de konu ile ilgili gerçek veriler ve GM(1,1) yöntemi simülasyon değerleri yer almaktadır.

Tablo 13. Kirlilik Yönetimine Ait Bilgiler

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Hava Kirleticilerinin Emisyon Miktarı (ton)</b>	<b>Gerçek Değer</b>	1.019	1.222	2.062	1.311	-	-	-
	<b>Simülasyon Değeri</b>	-	1.494,17	1.531,39	1.569,54	1.608,65	1.648,72	1.689,79
<b>Uçucu Organik Bileşik Emisyon Miktarı (kg)</b>	<b>Gerçek Değer</b>	106.695	118.258	130.576	323.999	-	-	-
	<b>Simülasyon Değeri</b>	-	78.049,75	144.737,58	268.405,29	497.738,04	923.018,90	1.711.671,24
<b>Tahliye Edilen Su Kirleticileri Miktarı (ton)</b>	<b>Gerçek Değer</b>	1.086	1.936	3.055	3.190	-	-	-
	<b>Simülasyon Değeri</b>	-	2.159,07	2.679,09	3.324,35	4.125,03	5.118,56	6.351,38
<b>Ozon Tabakasına Zarar Veren Madde Tüketim Miktarı (ton)</b>	<b>Gerçek Değer</b>	10	13	5	3	-	-	-
	<b>Simülasyon Değeri</b>	-	12,39	5,63	2,56	1,16	0,53	0,24
<b>İş Yerinde Kullanılan Kimyasal Miktarı (x1000 ton)</b>	<b>Gerçek Değer</b>	472	588	577	696	-	-	-
	<b>Simülasyon Değeri</b>	-	564,79	618,05	676,33	740,11	809,90	886,27

Gri GM(1,1) tahminleme yöntemine göre 2018 yılında tahmini olarak yaklaşık hava kirleticilerinin emisyon miktarının 1.609 ton; uçucu organik bileşik emisyon miktarının 497.738 kg.; tahliye edilen su kirleticileri miktarının 4.125 ton; ozon tabakasına zarar veren madde tüketim miktarının 1,16 ton ve işyerinde kullanılan kimyasal miktarının ise 740.000 ton olması beklenmektedir.

#### 5. SONUÇ

Bu çalışmada çevre muhasebesi kapsamında kullanılan ve işletmelerin yayınladıkları sürdürülebilirlik raporlarında yayınladıkları finansal olmayan bilgiler içinde yer alan çevresel bilgilere yönelik gelecekteki tahmini verilerin elde edilmesi amacıyla bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Çalışmada kullanılan metot Gri tahmin yöntemleridir. Literatürde sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilere yönelik tahminleme yapılması konusunda akademik çalışmaların yetersizliğinden ötürü bu çalışmanın alana katkı sunması beklenmektedir.

Uygulamada öncelikle Samsung firmasının yayınlamış olduğu sürdürülebilirlik raporları içinde yer alan geçmiş yıllara yönelik gerçekleşmiş çevresel verilere ulaşılmıştır. Şirketin yayınladığı çevresel bilgiler enerji verimliliği, kaynak verimliliği, geri dönüşüm, çevreye olan operasyonel etki, iklim yönetimi, su ve atık su yönetimi, atıklar ve kirlilik yönetimi gibi başlıklar altında sunulmaktadır. Dolayısıyla çalışmada kullanılan veriler bu başlıklar altında sunulan çevresel bilgilerden oluşmaktadır. Gri tahmin yöntemlerinden Gri GM(1,1) ve Gri Verhulst tahmin yöntemleri yayınlanan geçmiş yıl verilerine uygulanmıştır.

Uygulama sonuçları neticesinde şirketin gelecekteki yıllara ait tahmini çevresel verileri elde edilmiştir. Gri tahmin sonuçları değerlendirildiğinde bütün tahminlerdeki göreceli hata payının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Samsung şirketi bütün çevresel verileri içinde çok az sayıdaki veri için 2018 yılı tahmini değerleri yayınlamıştır. Yayınlanan az sayıdaki tahmini veri ile Gri tahmin değerleri

karşılaştırıldığında aradaki farkın sadece %2 olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla tahminlerdeki göreceli hata paylarına ilave olarak şirket tahmini verileri ve Gri tahmin verileri arasındaki fark dikkate alındığında Gri tahmin yöntemlerinin oldukça güvenilir, mantıklı ve gerçeğe yakın sonuçlar sunduğu belirlenmiştir.

Çalışmadan elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde işletmelerin Gri tahmin yöntemleri gibi tahmin metotlarını kullanarak, yayınladıkları sürdürülebilirlik raporlarında ya da benzeri raporlarda hem geçmiş yıllara ait finansal, çevresel ve sosyal bilgileri sunarken hem de gelecek yıllara ilişkin tahmini verileri de bilgi kullanıcılarına sunabilecekleri tespit edilmiştir. Böylece geleceğe yönelik sunulan bilgiler sayesinde işletmelerin şeffaflık ve hesap verilebilirlikleri yükselecek, hem de işletmelerin sürdürülebilirlikleri daha net bir biçimde ortaya konacağı için işletmelerin iç ve dış bilgi kullanıcılarının işletmeye olan güvenleri artabilecektir.

Ayrıca işletmelere ait geleceğe yönelik sunulan ve çevre muhasebesi kapsamında değerlendirilebilen çevresel bilgiler neticesinde, ekolojik sürdürülebilirlik, biyosferin sürdürülebilir kullanımı, çevresel duyarlılık gibi konularda daha fazla bilgiye sahip olunarak belirtilen kavramlara verilen önem daha da artacaktır. Çevreye olan duyarlılığın artması sonucu ise bilgi kullanıcıları, sadece işletmelerin finansal bilgilerindeki performans ve başarıya odaklanmayıp işletmelerin çevresel performanslarını ve çevresel hassasiyetlerini de değerlendirerek karar alacaklardır. Son olarak ise gelecek nesillere bırakılacak ekolojik kaynakların korunmasına katkı sağlanabilecektir.

## KAYNAKÇA

- Adalessossi, K., Utku Demirel, B., Çavuşoğlu, K., Almasri, M.W., & Gezer, S. (2015). Dört Ülkedeki Sürdürülebilirlik Raporlaması Uygulamaları: Türkiye, Hindistan, Almanya ve Brezilya. *İktisat İşletme ve Finans*, 30(356): 65-86.
- Apalı, A. (2018). Mermer Üretim İşletmelerinin Sosyal Sorumluluk Kavramı Kapsamında Çevre ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımları: Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78): 37-52.
- Aydemir, E., Bedir, F., & Özdemir, G. (2013). Gri Sistem Teorisi Ve Uygulamaları: Bilimsel Yazın Taraması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3): 187-200.
- Borga, F., Citterio, A., Noci, G., & Pizzurno, E. (2009). Sustainability Report in Small Enterprises: Case Studies in Italian Furniture Companies. *Business Strategy and the Environment*, (18), 162-176.
- Brown, B.J., Hanson, M.E., Liverman, D.M., & Merideth, R.W. (1987). FORUM Global Sustainability: Toward Definition. *Environmental Management*, 11(6): 713-719.
- Costanza, R., & Patten, B.C. (1995). Defining and Predicting Sustainability. *Ecological Economics*, (15): 193-196.
- Dilling, P.F.A. (2010). Sustainability Reporting In A Global Context: What Are The Characteristics Of Corporations That Provide High Quality Sustainability Reports – An Empirical Analysis. *International Business & Economics Research Journal*, 9(1): 19-30
- Düzer, M., & Önce, S. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Finansal Performans: BİST’te İşlem Gören Şirketler İçin Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(2): 637-648.
- Ergüden, E., & Çatlıoğlu, E. (2016). Sustainability Reporting Practiceses In Energy Companies With Topsis Method. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Temmuz): 201-222.
- Johnston, P., Everard, M., Santillo, D., & Robèrt, K.H. (2007). Reclaiming the Definition of Sustainability. *Environmental Science and Pollution Research*, 14(1): 60-66.
- Kolk, A. (2004). A Decade of Sustainability Reporting: Developments and Significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development*, 3(1): 51-64.

Milne, M.J., & Gray, R. (2007). Future Prospects for Corporate Sustainability Reporting. In: Unerman, J., Bebbington, J., & O'Dwyer, B. (Eds.), *Sustainability Accounting and Accountability*. (pp. 184-208). Abingdon: Routledge.

Morelli, J. (2011). Environmental Sustainability: A Definition for Environmental Professionals. *Journal of Environmental Sustainability*, 1(1): 1-9.

Onay, A. (2009). Sürdürülebilir Kalkınma, Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Raporlaması. *EJOIR*, 3(Aralık 2015 IWCEA Özel Sayısı): 104-118

Önce, S., Onay, A., & Yeşilçelebi, G. (2015). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye'deki Durum. *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 2(2): 230- 252.

Özsüzgün Çalışkan, A.Ö. (2012). Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (1): 41- 68.

Samsung. (2018). <https://www.samsung.com/us/aboutsamsung/sustainability/report-and-policy/>

Şahin, Z., & Çankaya, F. (2018). KOBİ'lerde Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye Örneği. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(4), 117-132.

Tanç, A., & Gümrah, A. (2015). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Çevresel Performans: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(2): 258-273.

Uçma Uysal, T., & Yazıcı, N. (2016). Bir Rekabet Aracı Olarak Sürdürülebilirlik Raporlaması Ve Dış Güvence Gerekliliği. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(2): 121-126.

Wang, Z., Dang, Y., & Liu, S. (2008). Optimization of Background Value in GM(1,1) Model. *Systems Engineering — Theory & Practice*, 28(2): 61-67.

Wang, Z., Dang, Y., & Wang, Y. (2007, Kasım). *A New Grey Verhulst Model and Its Application*, Proceedings of 2007 IEEE International Conference on Grey Systems and Intelligent Services, Nanjing, China.



International Journal of Business, Economics and Management Perspectives  
Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

Yıl: 3, Cilt:2, Sayı: 2, Temmuz 2018, s. 16-28

## BİLİNÇLİ FARKINDALIK (MINDFULNESS): KAVRAMSAL BİR ARAŞTIRMA

16

---

**Dr. Öğr. Üyesi Tahsin AKÇAKANAT**

Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

[tahsinakcakanat@sdu.edu.tr](mailto:tahsinakcakanat@sdu.edu.tr)

**Arş. Gör. Serpil KÖSE**

Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi Yalvaç Büyükkutlu Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu

[serpilkose@isparta.edu.tr](mailto:serpilkose@isparta.edu.tr)



## BİLİNÇLİ FARKINDALIK (MINDFULNESS): KAVRAMSAL BİR İNCELEME

### Öz

Bilinçli farkındalık, yaklaşık 50 yıldır üzerinde araştırmalar yapılan bir kavram olarak yazında yerini almıştır. Kısaca kabullenici ve yargılayıcı olmayan bir tavırla ana odaklanmak, dikkati toplamak olarak tanımlanabilen kavram üzerinde, özellikle psikologlar, psikiyatristler ve eğitim bilimciler çokça durmakta ve çeşitli araştırmalar gerçekleştirmektedirler. Budizm öğretisi gibi doğu meditasyon geleneklerinden kaynaklanan kavram, aslında hiçbir dini ya da felsefi akımla bağlantılı değildir. Bu çalışmada bilinçli farkındalık kavramı, pozitif psikoloji ekseninde ele alınmış olup, hem bireylerin hem de örgütlerin başarıya ulaşmaları açısından önemi irdelenmiştir. Bilinçli farkındalığa temel oluşturan kişilik özellikleri, bilinçli farkındalık stratejileri ve dayandığı kuramsal temeller, bilinçli farkındalık boyutları ve temel tutumlar gibi konular bağlamında açıklamalarda bulunulmuştur. Yine ulusal yazın taraması kapsamında ulaşılan eserlere ilişkin değerlendirmeler de bu çalışma kapsamında yapılmıştır. Çalışma kapsamında ayrıca, uygulayıcılar ve örgütsel davranış alanı ile ilgili çalışan araştırmacılara da önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Bilinçli Farkındalık, Öz-yeterlilik, Ana Odaklanmak, Örgütsel Davranış

## MINDFULNESS: A THEORETICAL REVIEW

### Abstract

The concept of mindfulness, investigated for about 50 years, has been taken its place in the literature. Shortly, focusing and accepting the present moment without judgement with full attention, especially the term is examined and researched with various studies by psychologists, psychiatrists, and pedagogues. The term, originated from the east meditation traditions, such as Buddhism, has actually no relationship with any religious or philosophical movement. In this study, the concept of mindfulness is investigated in the context of positive psychology and the importance is examined for both individuals and organizations to reach the success. Some basic explanations have been made in terms of personality traits that generate the basis of mindfulness, mindfulness strategies and theoretical framework, dimensions and basic attitudes. Besides, the evaluations related to the studies in the national literature are done within the scope of this study. In addition, in the scope of this study, practitioners and researchers working in the field of organizational behavior have also been advised.

**Keywords:** Mindfulness, Self-Efficacy, Focusing, Organizational Behavior

## 1. GİRİŞ

Bireyler, kendilerini doğru ifade edebilmeleri ve karşısındaki bireyleri de doğru anlayabilmeleri için doğru bir iletişim kurmalıdır. Doğru iletişim, ancak kendini iyi tanıyan bir bireyin kendini en doğru şekilde ifade etmesi ve aynı zamanda da algılama sürecini iyi kontrol edebilen bir birey olarak karşıdan gelen mesajları en doğru şekilde anlaması ile mümkün olabilmektedir. Karşıdan gelen mesaj bazen bir bireyden, bazen de yazılı bir kaynaktan olabilmektedir. Bireye iletilen her türlü mesaj ancak farkındalık ile en doğru şekilde özümsenebilmektedir.

Bireylerin, yaşamlarında başarılı olabilmeleri için, kendilerini iyi tanımaları, güçlü ve zayıf yönlerini iyi bilmeleri ve özellikle zayıf yönlerini kontrol ederek planladıkları sonuçlara ulaşma yolunda gerekli çabaları göstermeleri gerekmektedir. Bireylerin kendilerini iyi tanımaları noktasında bilinçli farkındalık (mindfulness) kavramı ortaya çıkmaktadır. Bilinçli farkındalık kavramının temeli doğu kültürlerindeki meditasyon geleneğine dayanmaktadır. Pozitif psikolojinin son 15 yıl içerisinde yaygınlaşıp ivme kazanması sayesinde, bilinçli farkındalık kavramı da hızla popüler olmuştur. Zaman içerisinde kavramla ilişkili olarak, öncelikle yabancı sonrasında ise yerli alanyazında sıkça araştırmalar yapılmıştır. Ülkemizde gerçekleştirilen araştırmaların son 10 yıl içerisinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Bilinçli farkındalık Brown ve Ryan (2003) tarafından, “kişinin dikkatini, şu anda yaşamakta olanlara, yargılayıcı olmadan ve kabullenici bir şekilde odaklayabilmesi” olarak tanımlanmıştır. Bilinçli farkındalık düzeyi yüksek olan bireyler planlama, planladıkları süreçleri en iyi şekilde yönetme, karşılaştıkları hataları düzeltme ve süreçleri değerlendirmede daha başarılıdırlar. Bilinçli farkındalık, bireyin başarıya ulaşmasına aracılık eden ve öğrenme süreçlerini etkileyen en temel kavramdır. Yoğun çalışma ve eğitim hayatında başarılı olabilmek, planlı ve düzenli bir şekilde amaçlanan hedefe ilerleyebilmek için bilişsel bilgiye sahip olmak günümüzde neredeyse zorunluluk haline gelmiştir.

Bu çalışmada, günümüzde bireylerin ve dolayısıyla bireylerin içinde buldukları örgütlerin başarıya ulaşmasında çok önemli etkisi olan bilinçli farkındalık kavramı, kavramsal olarak ele alınıp, pozitif psikoloji perspektifinden değerlendirmelerde bulunulacaktır.

## 2. FARKINDALIK VE BİLİNÇLİ FARKINDALIK KAVRAMLARI

Farkındalık (mindfulness), kısaca ana odaklanılması olarak tanımlanabilmektedir. Bir başka ifade ile farkındalık, dikkatin içinde bulunulan ana odaklanılması ve içsel yaşantının gözlemlenmesidir. Farkındalıkta, anlık yaşantıların sorgulanmadan kabullenilmesi söz konusudur. Farkındalık kavramının tanımı dikkate alındığında, bu kavramın temel bileşenlerinin ana odaklı dikkat, içsel gözlem, sorgulamamak ve kabullenmekten oluştuğu anlaşılmaktadır. Dikkatin nefes alış verişe, fiziksel algılara, duyulara, hislere ve düşüncelere odaklandığı farkındalık meditasyonları, Doğu ülkelerinde tedavi amaçlı kullanılmaktadır (Devrim Çatak ve Ögel, 2010: 86).

Üstbilis ise farkındalıktan öte bir kavramdır. İngilizcede “metacognition” terimi ile açıklanan kavram, yapılan çalışmalarda Türkçeye bilis bilgisi, bilis ötesi, metakognitif bilgi, yürütücü bilis, bilis üstü, bilgiyi kullanma yolu, bilis farkındalık gibi birçok farklı şekilde çevrilmektedir (Bağçeci vd., 2011: 552). Bu kavramların dışında yapılan çalışmalar incelendiğinde, bilinçli farkındalık ve metabilis yanında üstbilis, üstbilisel farkındalık, bilis farkındalık inancı, bilis farkındalık, bilis farkındalık yaşantısı, üst bellek, bilis farkındalık becerileri, yönetimsel beceriler, üst düzey düşünme becerileri ve üst bileşenler kavramlarının da kullanıldığı görülmektedir (Demir ve Doğanay, 2009: 605).

Bilinçli farkındalık kavramı, John Flavell tarafından 1970’li yılların başlarında ortaya atılmış bir kavramdır. Flavell, 1976 yılında yaptığı çalışmasında bilinçli farkındalığın izleme ve düzenleme öğelerinden oluştuğu şeklinde bir tanım yapmıştır (Akın vd., 2007: 657).

Bilinçli farkındalık kavramının temeli, kendi düşüncelerini düşünme fikridir. Metabilis, daha spesifik olarak, bir kişinin zaten bildiği şeyin, öğrenme süreçlerinin doğru bir şekilde kavranması ve bilginin ne olduğu ile ilgili fikir edinme ve stratejik becerilerini belirli bir duruma nasıl uygulayacağına dair doğru çıkarımlarda bulunma ve bunu verimli ve güvenilir bir şekilde uygulama becerisiyle birlikte birleşen yetenekleridir (Taylor, 1999: 37). Bir başka tanıma göre bilinçli farkındalık, bireyin yalnızca

yapabildiklerinin değil, yapabileceklerinin de farkına vararak kendine ait stratejiler geliştirme becerisidir. Böylece birey herhangi bir dış etken olmadan kendi kendini harekete geçirebilecek güce sahip olabilmektedir (Akın ve Çeçen, 2014: 96). Kısaca bilinçli farkındalık, kişinin hangi bilgilere sahip olup olmadığını farkında olması, kendi zihinsel aşamalarını kontrol edebilmesi, öğrenmenin sorumluluğunu alması, kendine uygun öğrenme yöntemlerinin farkında olması, kendi kendini değerlendirebilmesi, kendi öğrenme süreçlerini planlaması, izlemesi, denetlemesi ve tüm bu süreçleri en iyi şekilde yönetebilmesi becerisidir (Bağçeci vd., 2011: 552). Bu süreçlerin sağlıklı bir şekilde tamamlanabilmesi için bireyin iyi bir tahmin yeteneğine sahip olması gerekmektedir. Tahmin yeteneği, bireylere zorlukları önceden fark edebilme avantajı sağlayarak, karşılaşılabilecek zorlukları dikkate alarak planlama yapmalarını sağlamaktadır (Dilci ve Kaya, 2012: 249).

Senemoğlu'na göre bilinçli farkındalık bireyin bir takım soruları kendi kendine sorabilmesini kapsamaktadır. Bu soruları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Akt. Dilci ve Kaya, 2012: 251):

- ❖ Bu mevzuyu öğrenmedeki hedefim nedir? Elde etmeyi beklediğim sonuç nedir?
- ❖ Bu mevzu ile alakalı bildiklerim nelerdir?
- ❖ Ne kadar sürede bu mevzu ile alakalı istediğim bilgilere sahip olabilirim?
- ❖ Mevzu hakkında istediğim bilgileri elde edebilmem için izlemem gereken rota ne olmalıdır?
- ❖ Hazırlamış olduğum rotada ilerlerken meydana gelebilecek aksaklıkları hangi şekilde düzeltmeliyim?
- ❖ Meydana gelen aksaklıkları nasıl keşfedebilirim?
- ❖ Tüm bunlar neticesinde elde edeceğim sonuç, ulaşmak istediğim hedefe uygun mu? Uygun olmadığı takdirde ne yapmalıyım?

Bilişötesi en yaygın haliyle iki gruba ayrılmaktadır. İlk grup bilişin bilgisidir ve kişilerin biliş hakkındaki bildiklerini ifade etmektedir. Bu bilgi türleri açıklayıcı bilgi, prosedürel bilgi ve durumsal bilgi olmak üzere üç farklı bilgi türünden oluşur. Açıklayıcı bilişötesi bilgi kişilerin görev yapılarını, hedeflerini ve bireysel kabiliyetleri ile alakalı inançlarını kapsamaktadır. Prosedürel bilgi ise daha çok sezgisel bilgileri içermektedir. Bu bilgi türü stratejilerin nasıl uygulanacağı gibi “nasıl” sorusunun yanıtlarını içerir. Prosedürel bilginin yüksek olması, bireylerin planladıkları aşamaları otomatikleşmiş şekilde yapmalarına ve daha çeşitli stratejiler üretmelerine yardımcı olur. Durumsal bilgi ise açıklayıcı ve prosedürel bilgiyi içerir. Bu iki bilgiye de sahip bireyin bilgileri ne zaman ve hangi amaçlar doğrultusunda kullanılacağı bilgisidir. Durumsal bilgi, planlanan stratejilerin zamanında ve verimli şekilde kullanılmasına olanak tanır (Akın vd., 2007: 658-659). Bilişötesinin ikinci bileşeni ise bilişsel düzenleme becerilerinden oluşur. Bu beceriler için üç temel yeteneğe ihtiyaç vardır. Bu yetenekler planlama, izleme ve değerlendirmedir. Bu yetenekler sayesinde birey kendini keşfederek, hafıza süreçlerini kontrol altına alabilmektedir (Karakelle ve Saraç, 2007: 89).

Bilişötesi ile bireyde ortaya çıkması beklenen bazı yetenekler söz konusudur. Bu yetenekler Doğanay (1997) tarafından, “kişinin kendisinin ve öğrenme yollarının farkında olması, bilinçli davranma, kendini kontrol edebilme, planlama, nasıl öğrendiğinin farkında olma, kendini düzenleyebilme ve kendi kendini değerlendirebilme” olarak sıralanmıştır (Akın ve Çeçen, 2014: 95).

### 3. BİLİNÇLİ FARKINDALIĞA TEMEL OLUŞTURAN KİŞİLİK ÖZELLİKLERİ

Bilinçli farkındalığın oluşabilmesi için bireylerin bazı özellikleri taşıması gerekmektedir. Bunlardan ilki *öz-yeterlilik*dir. Öz-yeterlilik, bireyin planladığı sonuca ulaşabilmesi için gerekli faaliyetleri düzenleyerek başarılı olabilmesine ilişkin kendi yargısıdır. Bireyin bu yargısı aynı zamanda, bireyin zorluklarla karşılaştığında bu zorluklara karşı tutumunu ve zorlukların üstesinden gelebilme yeteneğini de kapsar. Kısaca öz-yeterlilik, bireyin planladığı amaca ulaşma sürecinde kendine olan inancıdır (Akıllılar, 2013: 277).

Bir diğer özellik *öz-yönetim*dir. Bireyler, bilişsel farkındalığa sahip olabilmek için ihtiyaç duyduğu yani eksik olduğu alanı ve öğrenme yolunu kendisi seçebilmeli, süreçleri gözlemleyerek değerlendirme yapabilmeli, gerekli gördüğü alanlarda ihtiyaç duyulan düzeltmeleri yapabilmelidir. Bireyin bilişsel süreçlerde başarılı olabilmesi, yönetimi elinde tutması ile yakından ilişkilidir (Doğanay ve Demir, 2011: 2022).

Bilinçli farkındalıkta bireyin aynı zamanda *öz-düzenleme* özelliğine sahip olması gerekir. Öğrenme, bireyin kendine en uygun stratejileri seçerek bu yöntemleri kendine uygun şekilde

düzenleyerek uygulamasıyla mümkün olabilmektedir. Öz-düzenlemenin sağlanmasında planlama, organizasyon, denetleme ve değerlendirme stratejilerinde gerekli yeteneklere sahip olunması önemlidir. Bu özellikte bireyin hem kendisi hem de öğrenme süreci hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir (Doğanay ve Demir, 2011: 2024).

Kendini kabul, bireyin kendi davranış, tutum ve amacını gerçekleştirmeye yönelik motive edici kaynaklarının farkında olması ve onlara karşı olumlu bir his içerisinde olmasıdır. Başka bir ifade ile bireyin kendine ait olumlu ve olumsuz yönlerini tanıması ve her yönüyle kendisi ile barışık olması halidir (Kuyumcu, 2012: 3).

#### **4. BİLİNÇLİ FARKINDALIK STRATEJİLERİ**

Öz-düzenleme stratejileri veya üstbilişsel kontrol olarak da adlandırılan bu stratejiler, bireyin öğrenme sürecinden öncesi, öğrenme aşaması ve sonraki aşamaları da kapsamaktadır. Bilinçli farkındalık düzeyleri ve becerileri kişiden kişiye farklılık göstermektedir. Bu beceriler öğrenmeyi kolaylaştıran, hızlandıran ve etkili öğrenmeyi sağlayan becerilerdir. Bilinçli farkındalık stratejileri ise öğrenme sürecini etkin şekilde izleme ve yönetme becerileridir. Bu stratejiler, bireylerin öğrenme sürecini kontrol etmesine, süreçleri uygun şekilde sıraya dizme, planlama, başarısızların farkına varma, bu başarısızlıklar karşısında nelerin yapılabileceği hakkında kararlar alma ve bu başarısızlıkların üstesinden gelecek taktikler geliştirerek değerlendirme aşamalarını yöneterek öğrenme sürecini etkin şekilde sürdürmelerine olanak sağlar (Demir ve Doğanay, 2009: 608; Karasakaloğlu vd., 2012: 208).

Yapılan araştırmalar incelendiğinde bilinçli farkındalık stratejilerinin dört temel beceriye odaklandığı dikkat çekmektedir. Bunlar tahmin, planlama, izleme ve değerlendirme becerileridir. Tahminde birey, hedefine ulaşmasının ne kadar süreceği ve sonuçlarının ne olacağına odaklanarak sürecin nasıl işleyeceği ve hedefine ulaşma sürecinde karşılaşacağı zorluklar hakkında tahminlerde bulunur. Planlama aşamasında kendisine destek olabilecek etmenleri, hedefine giden yolda nereden başlaması gerektiğini ve en önemlisi bu hedefe ulaşmasının birey için önemini belirler ve izleme aşamasında planladığı adımların sorunsuz şekilde ilerlediğinden emin olur. Değerlendirme aşamasında ise hedeflediği amaca ulaşıp ulaşmadığını ve bu süreçte her aşamanın planladığı şekilde ilerleyip ilerlemediğini kontrol eder ( Özsoy, 2008: 720-721).

#### **5. BİLİNÇLİ FARKINDALIK KAVRAMININ KURAMSAL TEMELLERİ**

Bilinçli farkındalık kavramı birçok farklı disiplinle bağlantılı olup, bu disiplinler tarafından üzerinde pek çok çalışma yapılmıştır. Bilinçli farkındalık, “Bilişsel-Davranışçı Terapi, Gestalt Psikolojisi, Psikodinamik Psikoterapi, İnsancıl Psikoterapi ve Varoluşçu Psikoterapi” gibi zengin bir kuramsal alt yapıya sahiptir (Özyeşil, 2011: 35). Aşağıda başlıklar halinde bu kuramsal temellerden bahsedilecektir.

##### **5.1. Bilişsel-Davranışçı Terapi**

Bilişsel davranışçı terapiler ile farkındalıkta eğitimi verilen başa çıkma yöntemleri birçok yönden benzer özellikler taşımaktadır. Bilişsel terapilerdeki birçok fikir, düşünce sistemi ve teknikler, farkındalık uygulamalarına uyarlanmıştır. Bilişsel terapilerde, dünyayı düşüncelerin var ettiği fikri temel alınmaktadır. Bu da farkındalıkta karşımıza çıkan, düşüncelerin değerlendirilerek kontrol edilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bilişsel terapiler, düşüncelerin ne şekilde ortaya çıktığını anlamaya odaklanmış sistemlerdir. Düşüncelerin ortaya çıkışını ve sonuçlarını inceleyerek zihinlerine nasıl yön verecekleri hususu üzerinde dururlar (Özyeşil vd., 2011: 226).

##### **5.2. Gestalt Psikolojisi**

Gestalt psikolojisi göre içinde bulunulan anı yaşamının altında yatan manayı anlamak önemlidir. “İçinde bulunulan anda yaşamak” ile “içinde bulunulan an için yaşamak” birbirinden kesinlikle farklıdır. Bilinçli farkındalıkta aslolan, içinde bulunulan an için yaşamak değil, içinde bulunulan anın farkında olmak, o andaki her şeyi doğru şekilde algılayabilmektir. Bilinçli farkındalık duyguları ana göre organize etmez, tam tersine anda yaşananları kabullenmeyi gerekli kılar (Özyeşil, 2011: 36).

### 5.3. Psikodinamik Psikoterapi

Psikodinamik kuramcılar, bilinçli farkındalıkta olduğu gibi zihnin çalışma şekline odaklanmışlar ve çalışmalarını bu yönde sürdürmüşlerdir. Bilinçli farkındalık ve psikodinamik psikoterapinin ortak noktası buradan kaynaklanmaktadır. Diğer yandan psikodinamik kuramcılar da tıpkı farkındalıkta olduğu gibi özgürlüğün ancak zihnin sade ve gözlemsel bir farkındalıkla sağlanabileceğini savunurlar. Bilinçli farkındalıkta anı en doğru şekilde algılayabilmenin bir yolu da bu terapide olduğu gibi sade olabilmektir (Ülev, 2014: 7).

### 5.4. İnsancıl Psikoterapi

Bu kuram, insanların iyi olduğu kadar kötü yönlerinin de olmasını temel almaktadır. İnsanlar iyi yönlerini sevdikleri gibi, kötü veya olumsuz yönlerini de benimsemelidirler. Beğenmediğimiz veya olumsuz gördüğümüz yönlerimiz de aslında bizim bir parçamızdır ve biz bu yönleri aşama aşama kabullenmeyi ve benimsemeyi öğrenmeliyiz. Böylelikle kendimizi dinlemeyi ve gelecek konusunda daha çok endişelenmemeyi öğrenmiş oluruz (Özyeşil, 2011: 16).

Bu kuram, bireyin doğasında olan özelliklerini sağlıklı bir şekilde kabullenmesiyle birlikte daha net ve sağlıklı düşünmesini sağlar. Bilinçli farkındalıkta da temel nokta önyargısız şekilde gerçekleri algılayabilmek, böylece anı yaşayabilmektir. İnsancıl psikoterapi bilinçli farkındalıkla birlikte “gerçeklik” kavramının yaşanmasına olanak tanır.

### 5.5. Varoluşçu Psikoterapi

Varoluşçu psikoterapi her gün yinelenmesini tavsiye ettiği “Beş Anımsama”dan bahseder. Bu beş madde şu şekilde sıralanmaktadır (Özyeşil, 2011: 37):

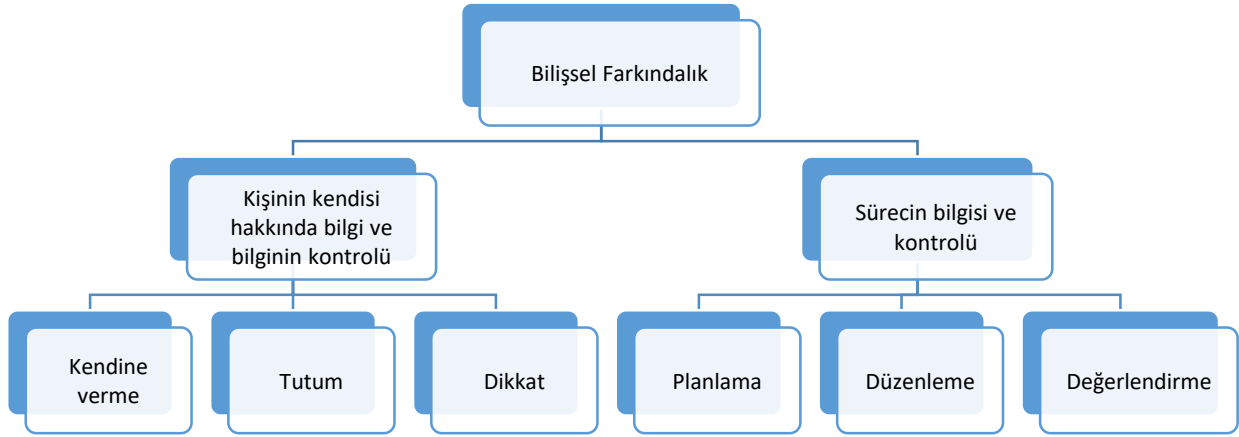
1. Tabiatımda yaşlanmak var ve yaşlılıktan kaçamam.
2. Tabiatımda hastalanmak var ve hastalıktan kaçamam.
3. Tabiatımda ölüm var ve ölmekten kaçamam.
4. Tüm insanların tabiatında değişim vardır. Önem verdiğim ve sevdiğim bireylerle yollarımın ayrılmasını engellememin bir çözümü yoktur.
5. Gerçekleştirdiğim eylemler benim tek hakikatimdir ve bu eylemlerin sonuçlarından kaçmamın bir yolu yoktur.

Bu maddeler hayatın her yönüyle barışık olmamızı, korkularımızla başa çıkmamızı ve her şeye hazırlı olmamızı öğütler. Bu maddeler aynı zamanda içinde bulunulan anın yaşanmasını tetikler. Bilinçli farkındalığın temellendirildiği yönü de burasıdır.

## 6. BİLİNÇLİ FARKINDALIK KAVRAMININ BOYUTLARI VE KULLANIM ALANLARI

Bilinçli farkındalığı farklı yazarlar farklı şekillerde boyutlandırmışlardır. Bu çalışmada Marzono ve arkadaşları (1988) tarafından yapılan boyutlandırma esas alınmıştır. Marzono ve arkadaşları tarafından bilinçli farkındalık iki boyutta incelenmektedir. Bu boyutlar, kişinin kendisi hakkında ve süreç hakkında olan bilgisi ve bu bilginin kontrolü şeklinde isimlendirilmiştir. Şekil 1’de bu iki temel boyut ve onların alt boyutları gösterilmiştir (Demir ve Doğanay, 2009: 607).

**Şekil 1. Bilişsel Farkındalığın Boyutları**



Bilinçli farkındalığın en çok üzerinde durulduğu alan, bilinçli farkındalıkta öğrenmeyi öğrenmenin temel alınması sebebiyle, öğrenme ile alakalı alanlardır. Öğrenme ile alakalı faaliyetlerden bir tanesi de okumadır. Kişinin ne okuduğunu en iyi şekilde anlaması, yorumlayabilmesi ve okuduklarından sonuçlar çıkarması bilinçli farkındalık stratejileri ile mümkün olabilmektedir (Akın ve Çeçen, 2014: 93).

Bilinçli farkındalığın önemli olduğu bir diğer alan ise sağlık sektörüdür. Toplumun hastalıklar konusunda ne kadar bilgi sahibi olduğu ve hastalıklarını ne kadar tanıdıkları hastalıklardan korunma ve tedavi süreçleri açısından oldukça önemlidir. Özellikle tedavisinin yüksek maliyetli olduğu hastalıklarda tedaviden ziyade önleyici çalışmalar ağırlık kazanmaktadır (Aksu vd., 2005: 37).

Farkındalık Temelli Terapiler (Mindfulness Based Therapies), ruh sağlığında kullanılan tedavi yöntemleridir. Bu yöntemde danışanların farkındalık seviyesini artırmaya yönelik teknikler kullanılmaktadır (Devrim Çatak ve Ögel, 2010: 86). Bu tekniklerle bilişsel ve yaşantısal sorunların üstesinden gelinmesi çalışmaları yapılmakta ve depresyon, yeme bozuklukları, madde bağımlılığı gibi problemlerin çözülmesinde kullanılmaktadır. Farkındalık temelli terapiler aracılığı ile bireylerin yaratıcılık, dikkat ve öğrenme seviyelerinin artırılması zihin, beyin, vücut, davranış ve zihinsel sağlığında iyileşme, beceri ve yaşam kalitesinde olumlu değişimler sağlanmaktadır. Bu olumlu gelişmelerin yanı sıra bazı olumsuz durumların yok edilmesi veya azaltılmasında da farkındalık temelli terapiler uygulanmaktadır. Stres, kaygı ve depresyonun azaltılması, okuma zorlukları, ruhsal problemler, duyguların ifade edilememesi, kişilik çözünmesi, negatif duygu ve internet bağımlılığı tedavilerinde farkındalık temelli terapiler kullanılmaktadır. (Bektaş Öztaşkın, 2013: 148).

## **7. BİLİNÇLİ FARKINDALIKTA TEMEL TUTUMLAR**

Bilinçli farkındalıkta bazı tutumların sergilenmesi, öğrenme sürecinde başarıyı artırıcı veya engelleyici etkiye sahiptir. Kabat-Zinn (2001) tarafından bilinçli farkındalıktaki temel tutumlar şu şekilde ifade edilmiştir: Sabırlı olmak, akışına bırakmak, ön yargılı olmamak, güvenmek, cömert olmak, güçlü olmak, sade olmak, konsantre olmak ve vizyon sahibi olmaktır.

### **7.1. Sabırlı Olmak**

Sabır, dışarıdan empoze edilebilen, yasayla veya alınan kararlar doğrultusunda uygulanabilen bir tutum değildir. Sabır, bilgeliğin bir türüdür. Sabırlı birey, her şeyin bir zamanı olduğunu ve bu zamanda gerçekleşeceğini kabul etmektedir ( Özyeşil, 2011: 40).

Bilinçli farkındalıkta temel etik tutumlardan biri sabırdır. Sabırlı davranılırsa, uygulanan farkındalık temelli meditasyon uygulamaları daha yavaş ve olgunlaşarak devam edecektir. Sabırlı davranıldığı sürece her şey zamanla çözülecektir. Aceleci olmak çoğunlukla işe yaramamanın yanı sıra, acı çekmeye sebebiyet verebilmektedir.

Farkındalık terapilerinde sabrın kalitesi geliştirilerek, her nefesin akışının farkına varılması sağlanır. Nasıl ki olaylar kendi doğasına göre ortaya çıkıyorsa, hayatın da aynı şekilde ortaya çıkmasına müsaade edilmelidir (Bishop vd., 2004: 235).

## 7.2. Salıvermek

Salıvermek, sadece “söylenen şey” anlamına gelir. Diğer bir ifade ile bir şeye tutunmayı sona erdirmeye davettir ki bu bir fikir, bir şey, bir olay, belirli bir zaman veya bir manzara ya da bir arzu olabilir. Bu şey ortaya çıktıkça mevcut anın akışına tam kabul ile ve bilinçli şekilde salıvermek yani her şeyi akışına bırakmak gerekir. Ortaya çıkan şeyle çekişmeden, direnmeden ya da mücadele etmeden, bir şeylerin cazibesine kapılmadan veya reddetmeden ortaya çıkan şeylerden vazgeçmek veya istemek anlamına gelir. Bu durum elde tutulan bir şeyi yok etmek için avucun açılmasına izin vermeye benzetilebilir (Kabat-Zinn, 2001).

Salıvermek sadece dış olaylar için geçerli değildir. Bireyler çoğu kez kendine takılı kalmaktadır. Salıvermek, bireyin hoşuna giden veya sevmediği şeylere şeffaf olmayı seçmesini ifade eder. Diğer bir ifade ile düşüncelere izin verme yeteneğidir ki bu durum kişinin aklını, içeriğini ve süreçlerini kontrol edilemez olarak görme eğiliminin temelini oluşturur (Williams, 2008: 724).

## 7.3. Yargılayıcı Olmamak

Beynimizin bir bölümü deneyimlerimizi sürekli olarak değerlendirir, diğer deneyimlerle karşılaştırır ve tutar. Beyinde tutulan bu bilgiler ışığında bazı beklentiler ortaya çıkar. Önyargılarımız genellikle olumsuz tutumlar geliştirmemize neden olur. Örneğin birey yeterince iyi olmadığını, kötü şeyler yaşayacağını, iyi şeylerin fazla uzun sürmeyeceğini, diğer insanların kendisini incitebileceğini, istediği şekilde yol alamayacağını, hiçbir şey bilmeyen sıradan biri olduğunu düşünme eğilimindedir. Kısacası birey dünyayı renkli bir gözlüğün ardından görür. Bu gözlüğün ardından gördüğü şey iyiyse hoşuna gider, kötü ise hoşlanmaz (Kabat-Zinn, 2001).

Yargılayıcı olmama veya bilinçli yargılamama kavramı, tarafsızlığı belirtir. İyi/kötü, doğru/yanlış veya değerli/değersiz gibi değer biçen etiketlerin uygulanmasını reddeder. Bir deneyimden kaçınmayı ya da değiştirmeyi denemeden olduğu gibi yaşamaya izin vermeyi gerektirir. Farkındalık, olayları yargılamamayı teşvik eder, olayları yargılamamanın aksine hem olayların hem de olayların beraberinde getirdiği süreçlerin olduğu gibi kabul edilmesini öngörür (Wahbeh vd., 2011: 220).

## 7.4. Güvenmek

Güven, her şeyin düzen ve bütünlüğünü temsil eden bir kavramdır. Birey kendine ya da başka bir şeye veya bir sürece, ideale güvendiğinde bu güvende güçlü bir dengeleyici unsur bulabilecektir. Bu güven sezgisel olarak bireye rehberlik eder ve bireyi dışarıdan gelecek zararlardan veya bireyin kendisine zarar vermesinden korur (Kabat-Zinn, 2001).

Güven duygusu bilinçli farkındalığın geliştirilmesinde önemlidir. Farkındalık tanımı içerisindeki anlamı dikkate alındığında güvenin, özel deneyimle temas halinde kalma becerisine olan güven anlaşılmalıdır (Bishop vd., 2004: 235). Daha geniş bir ifade ile birey gözlemlenebilirliğine, derinlemesine bir şey öğrenme yeteneğine güvenmeli, kendisine derinlemesine bakmalı ve güvenmelidir. Birey öncelikle bulunduğu anda hissettiklerini, düşündüklerini ve gördüklerini kabullenmelidir. Zamanla doğru sezgileri seçecek ve bu sezgilerinin güvenine layık olduğuna inanacaktır.

## 7.5. Cömertlik

Cömertlik de sabır, salıverme, yargılayıcı olmama veya güven gibi bir başka bilinçli farkındalık tutumudur ve dikkatli olabilmek için önemli bir temel oluşturur. Cömertlik, bireyin kendi kendini gözlemlemesi ve sorgulaması için önemli bir araçtır. Cömertliğe başlamak için en iyi yer bireyin kendisidir.

Tutumların yalnızca insanların ekonomik faaliyetleri için değil, aynı zamanda kişisel refahları, kişilerarası ilişkileri, başkalarının refahı ve çevresel olarak da önemli sonuçları vardır. Cömertlik, bireylerin varlıklarını paylaşma dereceleriyle ilgilidir. Cömert insanlar düşünüldenden fazlasını dağıtmaya veya paylaşmaya isteklidir ve kendi kişisel kazançları azalsa bile diğer insanlara yardım edecek yaşam seçimleri yaparlar. Daha az cömert insanlar, aksine, daha az paylaşırlar ve başkaları üzerindeki olumlu etkilerini çok az önemserler. Cömertlikte bahsi geçen paylaşım para veya herhangi bir maddi mülkiyet değildir. Aksine bu tutumda önemli olan en iyi benliğin, coşkunun, canlılığın, ruhun,

güvenin, açıklığın ve en önemlisi bireyin varlığını çevresindeki bireylerle, kendisiyle ve asıl ailesiyle ve nihayetinde dünya ile paylaşmasıdır (Kasser, 2005: 358-359).

## 7.6. Güçlü Olmak

Bireyin kendisini yetersiz, güvensiz ya da incinmiş hissetmesi, savunmasız olduğunu düşünmesine neden olur. Bu düşünce ise hem kendisine hem de çevresindeki bireylere acı verir.

Bilinçli farkındalık ile birey, her şeyi kontrol altında tutar ve her şeyi tepkisel duygulara kapılmadan halletmeye yetecek kadar akıllı olan, son derece etkilenemez bir tutum sergilemeye başlayabilir. Her bireyin duygusal bir hayatı vardır. Bireyin öncelikle kendi tehlikesinden kurtulması gerekir (Kabat-Zinn, 2001).

Bilinçli farkındalıkta temel nokta anı yaşamak ve kabullenmektir. Gerçekten güçlü birey gücünü kendisine veya başkalarına vurgulama ihtiyacı duymaz. Gerçekten güçlü birey her şey hakkında fikir sahibi olmak zorunda da değildir. Güçlü bireylerin de zaman zaman yardıma ihtiyacı olabilir, duygusal desteğe ihtiyaç duyabilir, güçlü bireylerin de zor zamanları olabilir ve onların da hisleri vardır, ağlayabilir, başkalarına yenilmez görünmeye çalışmaz ve duyguları her zaman açıktır. Zayıflığa benzeyen bu özellikler aslında bireyin gücünün yattığı yerdir (Key, 2004: 68-69).

## 7.7. Sadelik

İçimizdeki bir dürtü sürekli başka şeyleri içinde bulunulan ana dâhil eder. Birey zamanla bu dürtülere “hayır” demeyi öğrenmelidir çünkü bilinçli farkındalık geçmişte veya gelecekte değil, içinde bulunulan anda yaşamayı gerektirir. Yaşanmışlıklar geçmişte kalmıştır, geleceğin ise nasıl ve ne şekilde yaşanacağı, hatta yaşanıp yaşanmayacağı bile belirsizdir. İçinde bulunulan zamanı geçmiş ve gelecekle doldurmak, o sürenin boşa harcanmasına ve bireyin bilinçsiz kalmasına sebep olur (Sayın, 2012: 185). Bu dürtülerin karşılanabilmesi için basit olunmalıdır. Bir kerede kasıtlı olarak tek bir şey yapılmalı ve o şey için orada olduğundan emin olunmalıdır. Sadelik bir günde daha az yer kaplamaktan ziyade bireyin daha fazlasını görebilmesi, daha fazlasını yapabilmesi ve daha fazlasını yapabileceği anlamını taşımaktadır.

Her şeyi parçalamak, sadeliği sağlamanın en önemli kısmıdır. Nesnel olarak var olan olayların ayrımını yapabilmek, farkındalık için bir kriter olarak kabul edilebilir. Düşünme, öğrenme ve karar verme süreçlerinin düzenlenerek işlevlerin ayrımının yapılabilmesi oldukça önemlidir (Hoffstaedter, 2008: 22). Aklınıza ve bedeninize telefona cevap vermek yerine çocuğunuzla vakit geçirmeye devam etmesini, iç dürtülerinize tepki göstermemeyi seçmesini söyleyebilirsiniz. Ya da bir akşam sadece oturarak hiçbir şey yapmamayı veya kitap okumayı ya da yürüyüşe çıkmayı seçebilirsiniz.

Hayatınızı sade tutmak için öncelikle “hayır” diyebilmek önemlidir. Bunu yapabilmek bile tek başına zorlu bir disiplindir ve gayrete değer. Sadelik, neyin önemli olduğunu, her şeyin birbirine bağlı olduğunu ve her seçimin geniş kapsamlı sonuçları olduğunu hatırlatır. Mümkün olduğunca sadeliğin seçilmesi en derin özgürlük unsurunu ve aslında bireyin daha fazlası olabileceğini keşfetmesi için bir fırsat sunar.

## 7.8. Konsantrasyon

Konsantrasyon, farkındalığın köşe taşıdır. Bireyin dikkati sadece zihnin sakin ve istikrarlı olduğu kadar güçlü olabilmektedir. Konsantrasyon, bir gözlem nesnesine sarsılmaz bir dikkati sürdürmek için kullanılan zihin kapasitesidir.

Konsantrasyon nefese odaklanır ve kişinin odağını sınırlandırarak geliştirilir. Konsantrasyon çalışmaları yapan Samadhi, yürüyüşe çıkar ve gezinirken her seferinde dikkatini sürekli nefese geri getirerek konsantrasyon yetisini geliştirir ve derinleştirir. Nefes, bedensel farkındalığın geliştirilmesinde kullanılan bir meditasyon nesnesidir ve farkındalığın geliştirilmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Nefes alıp verme uygulamaları zihinsel ve fiziksel fenomenlerle ilgili derinlemesine içgörü deneyimi sunar (Virtbauer, 2017: 52)

Bir bireyin enerjisi yalnızca nefesini yaşamaya, bu nefesin dışarı çıkmasına veya bunun gibi başka tek bir nesneye dikkati yöneltmeye uygundur. Konsantrasyon uygulamalarının beraberinde



getirdiği durağanlık ve sakinlik, farkındalık kültürünün temelini oluşturmaktadır. Konsantrasyon ne kadar derin olursa, farkındalık potansiyeli de o kadar derin olur.

## 7.9. Vizyon

Neden yaptığımızı, hayatımızdaki değerinin neye benzediğini, bunun neden sizin yolunuz olabileceğini bilmediğiniz bir uygulamaya kendinizi vermeniz neredeyse imkânsızdır. Doğu kültürlerinde meditasyon olarak kullanılan farkındalık uygulamalarına Batı kültürlerinde daha az destek verilmektedir. Yaşamınızın, aklınızın hatta bedeninizin daha sakin ve daha açık olması, hatta sabahın erken saatlerinde kalkıp sabahın soğuk ve karanlık olduğu saatlerde kendi kendinize oturup içinde bulunduğunuz anı yaşamanız, Batı kültüründe ikincil önem derecesinde görülecektir.

Yaşamınızı uzun vadede kararlı bir şekilde sürdürmeyi diliyorsanız bir vizyona ihtiyacınız olacaktır. Sadece dinamik bir vizyonun gücü ve yaydığı motivasyon, her geçen gün bu yolda devam edebilecek, her gün pratik yapma isteğine ve neler olup bittiğine bakma farkındalığını yaratacak enerjiyi sağlayacaktır (Kabat-Zinn, 2001).

## 8. BİLİNÇLİ FARKINDALIK İLE İLGİLİ ULUSAL YAZINDA YAPILMIŞ BAZI ARAŞTIRMALAR

Bilinçli farkındalık kavramı ele alınarak yapılan çalışmalar incelendiğinde, kavramın daha ziyade eğitim bilimciler, psikologlar ve psikiyatristler tarafından araştırmalara konu edildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra, örgütsel davranış alanına giren nadir birkaç çalışma da karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda bu çalışmalardan bazıları hakkında kısa bilgilendirmeler yapılmıştır.

Akıllılar (2013) yaptığı çalışmada ikinci yabancı dil olarak Almanca öğreniminde bilinçli farkındalık üzerine çalışmıştır. Yapılan çalışmada İngilizce öğreniminin, ardından yapılan Almanca öğrenimini kolaylaştırdığı, Almanca öğreniminde İngilizceden yapılan çağrışımların iki dil arasında olumlu bir etkileşime neden olduğu belirlenmiştir. Akın ve Çeçen (2014), ortaokul öğrencileri üzerinde yaptıkları çalışmada öğrencilerin okuma stratejileri bilinçli farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu bulgusunu elde etmişlerdir. Yine aynı çalışmada genel okuma stratejisindeki artışın problem çözme stratejisini artırdığı belirlenmiştir. Kana (2014) yaptığı aynı konulu çalışmada örnekleme yaş, cinsiyet ve ailelerin okuma düzeyine göre incelemiştir. Bağçeci ve arkadaşlarının (2011) aynı yaş grubu üzerinde yaptıkları başka bir çalışmada ise öğrencilerin bilinçli farkındalık düzeyleri ile seviye belirleme sınavı ve yılsonu başarı puanlarından oluşan akademik başarıları arasındaki ilişki incelenmiş, bilinçli farkındalığın sınav sonuçlarını pozitif yönde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır. Benzer yaş gruplarında yapılmış olan çalışmalardan bir diğeri de Bektaş Öztaşkın'ın (2013) sosyal bilgiler dersinde belgesel film kullanımı üzerine yapmış olduğu çalışmadır. Bu çalışmada sosyal bilgiler derslerinde izlenen belgesel filmlerin bilinçli farkındalık düzeyini olumlu yönde etkilediği sonucu elde edilmiştir. Demir ve Doğanay 2010'da yaptıkları çalışmada altıncı sınıf öğrencileri üzerinde bilişsel koçluk yöntemi aracılığı ile öğretilen bilişsel farkındalık stratejilerinin sosyal bilgiler dersi hakkında bilişsel farkındalık becerileri ve kalıcılığa etkisini ele almışlardır. Yapılan çalışmada koçluk faaliyetlerinin hem öğrenciler hem de öğretmenler üzerinde olumlu etkileri bulunmuştur.

Demir (2015) tarafından yapılan çalışmada, öğrencilerin aldıkları bilinçli farkındalık temelli kognitif terapi programı sayesinde, depresif belirti düzeylerinin anlamlı şekilde azaldığı bulgusuna ulaşılmıştır. Ögel ve arkadaşları (2014) tarafından gerçekleştirilen başka bir çalışmada bağımlı olan ve olmayan bireyler incelenmiş olup, bağımlılıkta farkındalık terapisinin yararlı olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Deniz ve arkadaşları (2017)'de gerçekleştirdikleri çalışmalarında, öğrencilerin bilinçli farkındalıklarının artmasının onların duygusal zekalarını yükselttiğini ve bu yükselişle birlikte psikolojik iyi oluşlarının da güçlendiğini bulgulamışlardır. Demir (2017), üniversite öğrencileri üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada, bilinçli farkındalık temelli bilişsel teknikler kullanılarak yapılan terapi programının uygulama yapılan öğrencilerin kaygı düzeylerinin düşmesine sebep olduğunu gözlemlemiştir. Demir ve Gündoğan (2018) tarafından yapılan çalışmada ise, yapılan analizler bilinçli farkındalık temelli bilişsel terapi programının üniversite öğrencilerinin duygu düzenleme güçlüklerini azaltmada etkili olduğunu göstermiştir.

Karavardar (2015) İstanbul'da bir üretim işletmesinde gerçekleştirdiği çalışmada, bilinçli farkındalık ile iş-aile dengesi ve iş performansı arasında pozitif yönde bir ilişki belirlenmiştir.

Karacaoğlan ve Şahin (2016)'in Ankara'da görev yapan kamu ve özel sektör çalışanları ile gerçekleştirdikleri araştırmada, bilinçli farkındalığın iş tatminini anlamlı bir şekilde yordadığı sonucuna ulaşılmıştır. Aşkun Çelik ve Çetin (2014)'in önlisans ve lisans seviyesinde öğrenim gören üniversite öğrencileri örnekleminde gerçekleştirdikleri çalışmada, bilinçli farkındalığın yapıcı ve olumlu çatışma çözme süreçleri açısından önemli rolü olduğunu ortaya çıkarılmıştır.

Sağlık konusunda bilinçli farkındalık üzerine çalışma yapan Aksu ve arkadaşları (2005), eğitim seviyesi ile osteoporoz farkındalık düzeyini ölçmüşlerdir. Yaptıkları çalışmada halkın çoğunluğunun bu hastalık hakkında bilgi sahibi olmadığı, ancak eğitim seviyesi dikkate alındığında eğitim seviyesi yüksek bireylerin hastalık hakkında daha fazla bilgiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sağlık konusunda yapılmış olan dikkat çekici çalışmalardan bir diğeri ise Gölge ve arkadaşları (2011) tarafından yapılmış olan 'sağlık çalışanlarının çocuk istismarı ve ihmali konusundaki farkındalık düzeylerinin ölçülmesi' başlıklı çalışmadır. Yapılan çalışmada, sağlık çalışanlarının çocuk istismarı ve ihmali hususunda yeterli farkındalık düzeyinde olmadıkları belirlenmiştir. Yine aynı çalışmanın sonuçları geçmiş çalışmaları kıyaslandığında bu konuda herhangi bir gelişme yaşanmadığı görülmüştür.

## 9. SONUÇ

Bireylerin yaşamlarının her alanında, eğitimde, sağlıkta, kendilerini tanımalarında ve istedikleri şekilde yönlendirebilmelerinde bilinçli farkındalık önemli rol oynamaktadır. Bireyler bilinçli farkındalık sayesinde kendilerini, iyi ve kötü, güçlü ve zayıf yönlerini tanıyarak planladıkları sonuçlara ulaşabilmektedirler. İstenilen süreci planlamak, yürütmek, kontrol etmek ve dilenilen şekilde düzenlemek ancak farkındalıkla mümkündür.

Bilinçli farkındalık yeteneği yüksek olan bireyler aynı zamanda öz-yeterlilikleri, öz-yönetimleri ve öz-düzenlemeleri yüksek olan bireylerdir. Bu bireyler kendilerini kontrol etme ve diledikleri şekilde düzenleme yaparak yönlendirme yeteneğine sahiptirler. Diğer yandan bilinçli farkındalık yeteneğine sahip olabilmek için birey öncelikle sabırla kendisini tanımaya çalışmalı, olayları zamana ve akışına bırakmalıdır. Önyargılarından arınmış birey kendisine, sürece ve ideallerine güvenmeyi de öğrenmelidir.

Bilinçli farkındalıkta önemli özelliklerden bir diğeri de bireyin düşündüğünden fazlasına sahip olduğunu kabullenerek daha güçlü olması, zayıflık göstermemesidir. Geçmişte veya gelecekte değil de anda yaşayan bireyin tüm bunları neden yaptığını bilmesi ve ana konsantre olması en önemli noktalardandır.

Bu çalışmada bilinçli farkındalık kavramı hakkında kavramsal bir inceleme gerçekleştirilmiştir. Türkçe alanyazın incelendiğinde, üzerinde yaklaşık 10 yıldır çalışmalar gerçekleştirilen kavramın daha ziyade eğitim ve psikoloji alanlarında kullanıldığı gözlemlenmiştir. Örgütsel davranış alanı açısından yapılan çalışmalar incelendiğinde ise bir elin parmaklarını geçmeyecek kadar bir çalışma karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda psikolojik dayanıklılık, psikolojik ve öznel iyi oluş, iş ve yaşam doyumu, duygusal zekâ, tükenmişlik, görev ve bağlamsal performans gibi değişkenler ile bilinçli farkındalık arasındaki ilişkilerinin incelenmesi, bundan sonra bu kavramı çalışacak araştırmacılara önerilebilir.

Örgütler açısından değerlendirme yapıldığında ise, bilinçli farkındalık düzeyi yüksek olan çalışanların kendine ve dolayısıyla örgüte katkılarının fazla olacağı aşıkardır. Bu noktada örgütlerin, çalışanlarının bilinçli farkındalık seviyelerini artırıp, anda kalmalarını sağlayacak önlemler almaları gerekmektedir. Örneğin, çalışanların işyerinde ya da iş dışında başka bir ortamda bilinçli farkındalık eğitimleri almaları sağlanabilir. Bu sayede onların stresle daha kolay baş etmesi ve dolaylı olarak verimliliklerinin ve performanslarının artması beklenebilir. Bilinçli farkındalık eğitimlerine katılan çalışanların daha mutlu, daha yaratıcı, kontrolünü kaybetmeyip sakinliğini koruyabilen ve zor anlarda etkin kararlar alabilen bir yapıya bürünmeleri mümkün olabilecektir. Tüm bunlar ise 21. yüzyılın en önemli gücü olan beşeri sermayenin çok daha etkili kullanılabilmesine yardımcı olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akıllılar, T. (2013). İkinci yabancı dil olarak Almanca öğreniminde üstbilişsel farkındalık. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 14, 275-285.
- Akın, A., Abacı, R., & Çetin, B. (2007). Bilişötesi Farkındalık Envanteri'nin Türkçe formunun geçerlik ve güvenilirlik çalışması. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri*. 7(2), 655-680.
- Akın, E., & Çeçen, M. A. (2014). Ortaokul öğrencilerinin okuma stratejileri üstbilişsel farkındalık düzeylerinin değerlendirilmesi: Muş Bulanık örneği. *Turkish Studies*. 9(8), 91-110.
- Aksu, A., Zinnuroğlu, M., Karaoğlan, B., Akın, S., Kutsal, Y. G., Atalay, F., & Dinçer, G. (2005). Osteoporoz, eğitim durumu ve farkındalık düzeyi araştırma sonuçları. *Osteoporoz Dünyasından*, 11(1), 36-40.
- Bağçeci, B., Döş, B., & Sarıca, R. (2011). İlköğretim öğrencilerinin üstbilişsel farkındalık düzeyleri ile akademik başarısı arasındaki ilişkinin incelenmesi. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 551-566.
- Bektaş-Öztaşkın, Ö. (2013). Sosyal bilgiler derslerinde belgesel film kullanımının akademik başarıya ve bilinçli farkındalık düzeylerine etkisi. *Eğitim Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 3(2), 147-162.
- Bishop, S. R., Lau, M., Shapiro, S., Carlson, L., Anderson, N. D., Carmody, J., ... & Devins, G. (2004). Mindfulness: A proposed operational definition. *Clinical Psychology: Science and Practice*. 11(3), 230-241.
- Brown, K. W., & Ryan, R. M. (2003). The benefits of being present: Mindfulness and its role in psychological well-being. *Journal of Personality and Social Psychology*. 84(4), 822-848.
- Çatak, P. D., & Ögel, K. (2010). Farkındalık temelli terapiler ve terapötik süreçler. *Klinik Psikiyatri*. 13, 85-91.
- Çelik, D. A., & Çetin, F. (2014). Kişilerarası çatışma çözme yaklaşımlarında bilinçli farkındalık ve öz-bilinç'in rolü. *Research Journal of Business and Management*. 1(1), 29-38.
- Demir, Ö., & Doğanay, A. (2009). Bilişsel farkındalık becerilerinin geliştirilmesinde bilişsel koçluk yaklaşımı. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*. 15(4), 601-624.
- Demir, Ö., & Doğanay, A. (2010). Bilişsel koçluk yöntemiyle öğretilen bilişsel farkındalık stratejilerinin altıncı sınıf sosyal bilgiler dersinde bilişsel farkındalık becerilerine ve kalıcılığa etkisi. *İlköğretim Online*. 9(1), 106-127.
- Demir, V. (2015). Bilinçli farkındalık temelli kognitif terapi programının bireylerin depresif belirti düzeyleri üzerine etkisi. *Psikoloji Çalışmaları*. 35(1), 15-26.
- Demir, V. (2017). Bilinçli farkındalık temelli bilişsel terapi programının üniversite öğrencilerinin kaygı düzeylerine etkisi. *OPUS-Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*. 7(12), 98-118.
- Demir, V., & Gündoğan, N. A. (2018). Bilinçli farkındalık temelli bilişsel terapi programının üniversite öğrencilerinin duygu düzenleme güçlüklerini azaltmadaki etkisi. *Ege Eğitim Dergisi*. 19(1), 46-66.
- Deniz, M. E., Erus, S. M., & Büyükcebeci, A. (2017). Bilinçli farkındalık ile psikolojik iyi oluş ilişkisinde duygusal zekânın aracılık rolü. *Türk Psikolojik Danışma ve Rehberlik Dergisi*. 7(47), 17-31.
- Dilci, T., & Kaya, S. (2012). 4. ve 5. sınıflarda görev yapan sınıf öğretmenlerinin üstbilişsel farkındalık düzeylerinin çeşitli değişkenler açısından incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 27, 247-267.
- Doğanay, A., & Demir, Ö. (2011). Akademik başarısı düşük ve yüksek öğretmen adaylarının ders çalışma sırasında bilişsel farkındalık becerilerini kullanma düzeylerinin karşılaştırılması. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri*. 11(4), 2021-2043.

- Gölge, Z. B., Hamzaoğlu, N., & Türk, B. (2012). Sağlık çalışanlarının çocuk istismarı ve ihmali. *Adli Tıp Dergisi*. 26(2), 86-96.
- Hoffstaedter, F. (2008). Bewusstsein als psychologisches konstrukt und seine operationalisierbarkeit, Doktora Tezi, Köln Üniversitesi, Köln.
- Kabat-Zinn, J. (2001). Mindfulness meditation for everyday life. London: Piatkus Books.
- Kana, F. (2014). Ortaokul öğrencilerinin üstbiliş okuma stratejileri farkındalık düzeyleri. *Erzincan Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*. 16(1), 100-120.
- Karacaoğlu, B., & Şahin, N. H. (2016). Bilgece farkındalık ve duygu düzenleme becerisinin iş tatminine etkisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 8(4), 421-444.
- Karakelle, S., & Saraç, S. (2007). Çocuklar İçin Üst Bilişsel Farkındalık Ölçeği (ÜBFÖ-Ç) A ve B formları: Geçerlik ve güvenilirlik çalışması. *Türk Psikoloji Yazıları*. 10(20), 87-103.
- Karasakaloğlu, N., Karacaloğlu, A. S., & Özelçi, S. Y. (2012). Türkçe öğretmeni adaylarının okuma stratejileri, eleştirel düşünme tutumları ve üst bilişsel yeterlilikleri. *Ahi Evran Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi Dergisi*. 13(1), 207-221.
- Karavardar, G. (2015). İş yaşamında farkındalık: iş-aile dengesi ve iş performansı ile ilişkisi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 13(1), 186-199.
- Key, K. D. M. (2004). How strong is too strong? Implications for the well -being of college-educated African-American women. Doktora Tezi, Pepperdine University, Malibu, CA.
- Kuyumcu, B. (2012). Türk ve İngiliz üniversite öğrencilerinin psikolojik iyi oluş duygusal farkındalık ve duygularını ifade etmelerinin ülke ve cinsiyet değişkenlerine göre incelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*. 14(2), 1-24.
- Ögel, K., Sarp, N., Gürol, D. T., & Ermağan, E. (2014). Bağımlı olan ve olmayan bireylerde farkındalık (mindfulness) ve farkındalığı etkileyen etkenlerin incelenmesi. *Anadolu Psikiyatri Dergisi*. 15(4), 282-288
- Özsoy, G. (2008). Üstbiliş. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*. 6(4), 713-740.
- Özyeşil, Z. (2011). Üniversite öğrencilerinin öz-anlayış düzeylerinin bilinçli farkındalık kişilik özellikleri ve bazı değişkenler açısından incelenmesi. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Konya.
- Sayın, E. (2012). Tasavvuf ve psikoloji açısından İbnü'l-Vakt anlayışının etkileri. *Marife Dini Araştırmalar Dergisi*. 3, 177-190.
- Taylor, S. (1999). Better learning through better thinking: Developing students' metacognitive abilities. *Journal of College Reading and Learning*. 30(1), 34-45.
- Ülev, E. (2014). Üniversite öğrencilerinde bilinçli farkındalık düzeyi ile stresle başa çıkma tarzının depresyon, kaygı ve stres belirtileriyle ilişkisi. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Virtbauer, G. (2017). Atem, embodiment und gesundheit: Eine philosophisch psychologische interpretation zur buddhistischen atemmeditation (ānāpāna-sati). *SFU Forschungsbulletin*. 5(1), 49-58.
- Wahbeh, H., Lu, M., & Oken, B. (2011). Mindful awareness and non-judging in relation to posttraumatic stress disorder symptoms. *Mindfulness*. 2(4), 219-227.

**HATA VE HİLE TESPİTİNDE DIŞ DENETÇİNİN ROLÜ: IRAK SAYIŞTAY  
DENETÇİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>**

**Hakan ÖZÇELİK**

Dr. Öğr. Üyesi Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü

**Jalal SALMAN**

Irak Sayıştay Başkanlığı Denetçisi

---

<sup>1</sup> Bu Çalışma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde “Bankalarda Hata ve Hile Denetiminde Dış Denetçinin Rolü: Irak’ta Bir Uygulama” Başlıklı Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

# HATA VE HİLE TESPİTİNDE DİŐ DENETÇİNİN ROLÜ: İRAK SAYIŞTAY DENETÇİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

## ÖZ

Muhasebe işlemlerinde hata ve hile finansal raporlamanın kalitesini olumsuz etkilemektedir. Finansal raporlamanın kalitesinin düşmesi finansal piyasaları etkilemekte ve yatırımcıların güvenlerini sarsmaktadır. Dünya çağında, finansal raporlama kalitesini artırmak ve yatırımcı güvenini kazanmak için, muhasebe ve denetim alanlarında gerekli düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan düzenlemeler çerçevesinde, denetçilerin sorumlulukları artırılmış, finansal raporlama kalitesini artırma çalışmalarına gereken katkıyı vermelerinin sağlanması amaçlanmıştır.

Araştırmada, dış denetçilerin hata ve hile tespitindeki rolünün tespit edilmesi amaçlanmıştır. Amaç doğrultusunda, Irak Sayıştay Başkanlığında görevli denetçilere ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Veriler istatistiksel yöntemlerle analiz edilerek, denetçilerin bakış açılarına göre hata ve hile tespitindeki rolleri ile ilgili sonuçlar değerlendirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Hata ve Hile Denetimi, Dış Denetçi Sorumluluğu.

## THE ROLE OF THE EXTERNAL AUDITOR IN THE DETECTION ERROR AND FRAUD: A RESEARCH ON IRAQ AUDITORS

### ABSTRACT

Error and fraud in accounting transactions negatively affects the quality of financial reporting. The decline in the quality of financial reporting affects financial markets and undermines the confidence of investors. Necessary arrangements are made in the fields of accounting and auditing in order to improve financial reporting quality and win investor confidence in the world. Within the framework of the regulations, the responsibilities of the auditors have been increased and it is aimed to provide the necessary contribution to the works to increase the quality of financial reporting.

The aim of the study was to determine the role of external auditors in the detection of errors and fraud. In line with this aim, a survey based on questionnaire was conducted to the auditors of the SAI. By analyzing the data with statistical methods, the results of the auditors were evaluated according to their point of view.

**Key Words:** Error and Fraud Audit, External Auditor Responsibility.

## 1. GİRİŞ

Dünya çapında ortaya çıkan muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama temelli skandallar, yatırımcıların piyasaya olan güvenini sarsmış ve muhasebe bilgilerinin güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır. Yaşanan muhasebe skandallarının bir tarafında muhasebe bilgilerinin güvenilir olduğunu onaylayan denetim firmalarının yer almış olması yaşananlara yeni bir boyut kazandırmış ve denetim süreçleri ile ilgili yasal düzenlemeler yapılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Özellikle sermaye piyasalarının geliştiği ve gelişmekte olduğu ülkelerde, dış denetim kapsamında “Bağımsız Denetim” ve işletme içi kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında iç denetim uygulamaları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler neticesinde denetçilere de finansal raporlardaki hata ve hilelerle ilgili sorumluluklar yüklenmiştir.

Denetim kapsamında finansal raporların hata ve hile içerip içermediğinin tespiti ve finansal tablolar aracılığıyla işletmelere olan güvenin devam etmesi açısından hile denetimi ön plana çıkmaktadır. Çünkü hile, işletmenin karını ve sürdürülebilirliğini tehdit edebilecek sonuçlara götürebilecektir. Hilelerin verebileceği zararlar önlemek adına denetimin önemini ve denetçilerin sorumluluğu da artmaktadır.

Türk Dil Kurumu’na (TDK) göre Hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, entrika veya çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2018). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu- IFAC (International Federation of Accountants) hile kavramını “Yönetimin arasında bulunan, yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir ya da daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamaktır.” şeklinde ifade etmektedir.

Çalışmada, hata ve hile tespitinde dış denetçinin rolünün araştırıldığı bu çalışmada, denetçilerin hata ve hile tespiti ile ilgili sorumluluk algıları Irak Sayıştay Başkanlığı denetçileri üzerine yapılan bir anket uygulaması ile ölçülmeye çalışılmıştır. Konu ile ilgili kavramsal açıklamalar sonrası, araştırma kısmında ilgili analizler yapılarak, elde edilen bulgular üzerinden sonuç ve öneriler geliştirilmiştir.

## 2. Denetim

### 2.1 Denetimin Tanımı

Denetim, iktisadi etkinlik ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş standartlara olan uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızlık kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000: 5). Ayrıca denetim, bir iktisadi birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu hususta bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman eliyle gerçekleştirilen delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2015: 29). Bu organize edilmiş süreç ve işlemler denetçi tarafından gerçekleştirilir. Denetçiler iç kontrolün kamu ve özel sektörde etkili bir biçimde tesisini özendirir ve destekler.

Denetim, belirli bir tarihte belirli bir kurumun yürüttüğü işlem sonucunda kurumun bilançosu ve kesin hesapları ile ilgili tarafsız bir görüş ortaya koyabilmek için; kuruma ait veri ve bilgilerin, muhasebede genel kabul gören ilkelere uygun olup olmadığının incelenmesi ve soruşturması, denetçi tarafından uygulanan prosedürlerdir (Nuri & Cevat , 2012: 9). Ayrıca, finansal kayıtlarla ilgili görüş sunmasında lazım olan delilleri elde edebilmesi için gerekli işlemleri uygulamakla mükellef olan tarafsız tecrübeli bir kişi (denetçi) aracılığıyla yapılan planlı, sistematik ve organize edilmiş sürece denetim denir (El-Alusi, 2003: 36). Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini incelemek ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Türedi,1992: 3):

Denetim kavramı; tanımından da anlaşılacağı üzere işletme faaliyetlerinin doğruluğunun teyidi, işletme denetiminde belirli kurallar çerçevesinde oluşması ve akılcı bir sorgulamanın uygulanması gerekliliğini zorunlu kılmaktadır. Denetimle birlikte güvenilirlik ve kalite algısının sağlanması ancak denetiminde belirli standartlar dâhilinde gerçekleştirilmesi ile mümkündür (Ulusoy, 2006: 128).

## 2.2. Denetim Türleri

Genel olarak kullanılan sınıflandırma; denetimin amacına göre, denetimi yapan kişilerin niteliğine ve statüsüne göre yapılan sınıflandırma (Bozkurt, 2015: 33) olmakla birlikte, ayrıntılı sınıflandırma aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir;

**Tablo 1: Denetim Türleri**

Denetçinin Statüsüne Göre	Uygulama Zamanına Göre	Nedenine Göre	Kapsamına Göre	Amaçlarına Göre
Bağımsız Denetim	Sürekli Denetim	Zorunlu Denetim	Genel Denetim	Finansal tabloların denetimi
İç Denetim	Ara Denetim	İsteğe Bağlı Denetim	Özel Denetim	Uygunluk Denetimi
Kamu Denetimi	Son Denetim			Faaliyet Denetimi
				Özel Amaçlı Denetim

**Kaynak:** (Ardıç ve Kırılı, 2011: 16).

*Finansal Tabloların Denetimi (Bağımsız Denetim):* Finansal tablo denetimi (Audit of financial statements), bağımsız denetçiler ve kamu denetçilerine (örneğin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da vergi mevzuatı hükümleri) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş bildirmek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar (Arens, 2002: 14). İşletmelerin finansal tablolarından yaygın olarak faydalandığından, denetim türleri içinde finansal tabloların denetimi özetlenmesi gerekir (Bozkurt, 2015: 33).

Finansal tablo denetimi; işletmelerin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlüklerinin gerçek değerleriyle yer almasının sağlayan; işletmenin varlık yönetiminin önceden belirlenmiş bütçe kriterleriyle uyumlu olup olmadığını inceleyen ve çıkan sonuçları değerlendirip, raporlayan bir süreçtir (Usul, 2015: 17). Finansal tabloların; kayıt, belgelere dayanarak devam ettirilen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir (Kaval, 2005: 10).

Finansal tabloların denetimi yerine "bağımsız denetim" ve "dış denetim" ifadeleri de sıkça kullanılmaktadır. Bu tür denetim çalışmasında finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuni düzenlemelere uygunluğu konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır (Bozkurt, 2015: 33).

*Uygunluk Denetimi:* Uygunluk denetiminin amacı, denetlenen işletmenin personeli tarafından yapılan işlemlerde yetkili organlarca konulmuş olan belli usul ve kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmektir (Kaval, 2005: 11). Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen bu kurallar, uygulamada iki grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar işletme üst yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. Ayrıca işletmeler, kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanların uyması gereken kuralları da oluşturulmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığı yapılacak uygunluk denetimi ile belirlenir (Ardıç ve Kırılı, 2011: 17).

*Faaliyet denetimi:* Faaliyet denetimi; işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ve ekonomik olarak iyi işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime önerilerde bulunma denetimidir (Usul, 2015: 17). Faaliyet denetiminde ulaşılan fiili sonuçlar, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerle karşılaştırılarak, üst yönetime sonuçları raporlanır ve faaliyetlerde etkinlik ve verimliliği artırıcı öneriler geliştirilir (Kepekçi, 1996: 3).

Faaliyet denetiminde değerlendirme kriterleri son derece subjektiftir. Faaliyet denetimi çalışmaları sonunda politikaların ve uygulamaların daha etkin ve etken olması için işletme yönetimine yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulur. Bu nedenle faaliyet denetimi, denetimden çok yönetim danışmanlığını hatırlatmaktadır (Gürbüz, 1990: 13).

*Özel Amaçlı Denetim:* Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında bilgi edinir: (TDS, 2011: 5).

- (a) Finansal tabloların hazırlanma amacı,



(b) Hedef kullanıcılar ve

(c) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek için yönetimin attığı adımlar.

İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın doğruluğu, güvenilirliği ve yasalara uygunluğunun sağlanması için denetim sisteminin amaçları doğrultusunda belirli unsurlara göre yapılması gerekmektedir. İşletmelerde denetim sisteminin yeterli düzeyde etkin olduğunun göstergeleri aynı zamanda denetim sisteminin unsurlarını da oluşturmaktadır ( Kaval,2005:125).

### 2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, incelenmesi gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini ortaya koymak için kullanılır. Bu kavram, denetim ve kontrol gibi kavramları da içine alan geniş kapsamlı bir kavram olarak kullanılmaktadır (Toroslu, 2012: 59). Bağımsız denetim kavramı dış denetim kapsamı içerisinde değerlendirilmesinden dolayı doktrinde bu kavramı karşılamak üzere dış denetim kavramı da kullanılmaktadır (Arens, 2002: 13). Bağımsız denetim denetlenen işletmenin personelleri tarafından yapılmaz. Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin yönetimi ile her hangi bir ilişkisinin olmaması gerekir (Holmes, 1962: 1).

Bağımsız denetim, muhasebe sisteminden elde edilen verilerin incelenmesi ve sonucun raporlanması olarak basitçe ifade edilebilir. Bağımsız denetim, bir ekonomik birim ya da döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2015: 29).

Bağımsız denetimde temel amaç mali tablolar hakkında bir kanaate ulaşmaktır. Bu amaca ulaşmak için çalışmalar sürdürülürken bazı ikincil amaçlara da hizmet edilir. Denetim çalışmaları bir üretim sürecine benzetilirse, denetimin ana ürünü, mali tablolar hakkında rapor vermek, yan ürünleri ise hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve yönetime önerilerde bulunmaktır (Gürbüz, 1990: 28). 1897 yılında Lubas isimindeki hakim dış denetimin değişen ve önemli bir etkisi olduğunu, “Denetçinin bir bekçi ve polis olmadığını” söyleyerek bilimsel bir yaklaşımda bulunmuştur. Yani denetçi ancak durumları tespit etmek için var olduğuna vurgu yapmış, her an kurum başında bir bekçi gibi durmak misyonunun olmadığını belirtmiştir. (El-Küreyşi, 2011: 13 ve El-Alusi, 2003: 28):

### 2.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu tür sınıflandırmada en önemli husus, denetimi gerçekleştirecek kişinin şirket personeli olup olmaması hususudur. Denetimi gerçekleştirecek kişi işletme personeli değil ise; sınıflandırma denetçi ile şirketinin denetim faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelme bağlantısına göre şekillenmektedir (Yardımcıoğlu, 2007: 76). Denetimi yapan kişinin durumuna göre bağımsız, iç ve kamu denetimi olmak üzere üç gruba ayrılabilir (Gürbüz, 1990: 16).

*Dış Denetim:* Dış denetçiler denetim yaptıkları işletmeyle (İş gören-işveren) ilişkisi olmayan işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Dış denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda en önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler (Bozkurt, 2015: 37).

Dış denetim denetlenen ortaklığın elemanlarınca yapılmaz. Dış denetçinin denetlendiği ortaklığın yönetimi ile her hangi bir ilişkisi yoktur (Holmes, 1962: 1). Denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız dış denetimin diğer denetim çalışmaları yanında çok geniş uygulama alanı finansal tabloların denetimidir (Gürbüz, 1990: 16).

Dış denetimde; uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsal öneme sahiptir. İç kontrol, izleme işlemi çerçevesinde, *yüksek denetim kurumunun* denetim bulgularının ve tavsiyelerinin tatminkar bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır (Sayıştay, 1997: 20- 21).

*İç Denetim:* İç denetçiler tarafından; denetim faaliyetleri sonucunda keşfedilen bilgiler direkt olarak o firmanın yöneticileri ve yönetim kurullarınca değerlendirilir (Arens vd, 2002: 7). İç denetçiler, bağlı buldukları işletmelerin bünyesinde denetim faaliyetlerini sürdüren kişilerdir. İç denetçiler bu işletmelerin sürekli çalışandırlar ve üst yönetimin talebine göre denetim çalışmasını yaparlar (Ardıç ve Kırlı, 2011: 21).

İç ve dış denetçinin farklı yönlerle karşılaştırması Tablo 2’de yapılmıştır.

**Tablo 2: İç ve Dış Denetçi Görevlerinin Karşılaştırması**

Nitelikler	İç Denetçi	Dış Denetçi
<b>Görevlendirilmesi</b>	İşletme yönetimince atanır, İşletmenin personelidir.	Üçüncü kişiler özellikle ortaklar tarafından görevlendirilir
<b>Amaç</b>	İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet eder	Üçüncü kişiler istediği mali bilgilerin güvenilirliğini sağlamak
<b>Görev Kapsamı</b>	İşletme yönetimi tarafından belirlenir	Mali tabloları denetler
<b>Bağımsızlık Derecesi</b>	Yönetimin tutumuna bağlı olarak değişir işletmenin personeli olduğu için bağımsızlığı sınırlıdır	İşletme ile özel bir anlaşma yaparak görev aldığından bağımsızlık derecesi yüksektir
<b>Çalışma Zamanı</b>	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder her zaman göreve hazırdır	Dönem içinde bazı çalışmalar yaparsa da genellikle dönem kapandıktan sonar denetim yapar
<b>Rapor Verilen Kimse</b>	İşletme yönetimine rapor verir	Ortaklara ve üçüncü kişilere rapor verir
<b>Sorumluluk</b>	Hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti için sorumluluk	İmkanın olmaması sorumluluğu değildir.

**Kaynak:** Gürbüz, 1990: 57

*Kamu Denetimi:* Sayıştay, BDDK, SPK, Maliye Bakanlığı vb. kurumlarca, görevlendirilen kamu denetçileri tarafından belli bir kanun kapsamında yapılan denetim faaliyetleridir. Kamu (hükümet) denetçileri, kamu menfaati için denetimi yapan ve kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan kişilerdir. Kamu denetçileri, kamu kurumlarının ve özel işletmelerin kanunu, tüzük, devletin ekonomik politikasına ve kamu menfaati bağlılık derecesini izler ve denetlerler (Ardıç ve Kırlı, 2011: 21). Kamu denetimi, bir kurum ya da kuruluşun, belirli bir plan, program ya da projenin önceden saptanmış standartlara uygunluğunu; araştırma, gözlemeleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Akgül, 2000: 2-3).

## 2.5. Hata ve Hile Denetimi

Finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ve hileyi birbirinden ayıran unsur, yanlışlığa neden olan eylemde kasıt olup olmadığıdır (BDS 240, 2012:7). Hata finansal tablolarda kasıt olmadan yapılan yanlışlıkları ifade etmektedir (Alagöz, 2008:116). Hile, işletmede çalışan veya yöneticilerin haksız kazanç elde etmek amacıyla, işletme varlık ve kaynaklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir şekilde kullanmaları durumunda söz konusu olur (Bozkurt, 2009:60).

Muhasebe hilesi; muhasebe bilgi üreticilerinin menfaat sağlama amaçlı işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:151). Muhasebe hilesi, ticari faaliyetlerle ilgili kayıtların, muhasebe ilke, esas ve standartları ile ilgili yasalarda belirtilmiş hususlara aykırılık teşkil edecek ve hile yapanlara menfaat sağlayacak şekilde bilinçli olarak yapılan işlemler olarak açıklanabilir.

Hile denetiminde, hileli eylemi ayırt etmek için özel bir yaklaşım ve metodoloji kullanılarak, ispat dayanağı olabilecek fiil ve belgeler aranmaktadır. Amaç, bir hileli eylemin olduğunu ispatlamak veya olmadığını göstermektir (Singleton ve Singleton, 2010:12).

Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Hileli finansal

raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar olmak üzere Hile denetçisini ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır (BDS 240, 2012:7).

Hile denetim süreçleriyle, ticari faaliyetlerdeki hilelerin tespit edilmesini ve önlenmesini teşvik eden bir ortam oluşturulmaktadır. En geniş anlamıyla, insan unsuru, örgütsel davranış, hile bilgisi, ispat standart ve kanıtları, hile potansiyelinin varlığı ve kırmızı bayrakların (red flag) değerlendirilmesi gibi bir çok hile bileşeninin farkındalığıdır. Kısaca hile denetimi, hile faaliyetlerini algılama, önleme ve düzeltme sürecidir. Amaç hileli eylemleri tamamen ortadan kaldırmak olsa bile, mümkün değildir. Makullük kavramı burası için uygundur ve bu kavram genellikle, hile ile ilgili finansal muhasebe ve denetim alanları ile ilişkilendirilmektedir. Hile denetçileri, makul ölçüde hile eylemlerini engelleyebilmelidir. Muhasebe tabanlı hilelere genellikle muhasebe belgelerinin istenilen şekilde hazırlanması, değiştirilmesi, imha edilmesi veya hileli olarak üretilmesi eşlik etmektedir. Ancak muhasebe kayıtları, insan hatası veya ihmali ile kasıtlı olarak veya kazayla değiştirilebilir, düzenlenebilir veya tahrip edilebilir. Hile denetçisinin ilk amacı, muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlığın insan hatasına bağlı olup olmadığını belirlemektir. Eğer söz konusu yanlışlık hata kaynaklı ise hile eylemi değildir. Eğer tutarsızlık (eksik kayıtlar, yok edilen kayıtlar, değiştirilmiş kayıtlar, sahte kayıtlar, hatalar, ihmaller) yanlışlıkla veya insan hatalarına atfedilemezse, bu durumda hile teşhisi ile soruşturma uygun düzeyde takip etmelidir (Singleton ve Singleton, 2010:15).

## **2.5. Hata ve Hile Denetiminde Denetçinin Sorumluluğu**

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk işletme yönetiminindir. Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, hileyi önleme ve tespit ve cezalandırılma ihtimali sebebiyle kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemesi gerekir. Denetim faaliyetini BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamalardan kaynaklı finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır. Hile kaynaklı yanlışlıkların tespit edilememe riski, hata kaynaklı yanlışlıkların tespit edilememe riskine göre daha fazladır. Çünkü hile kaynaklı yanlışlıklar, denetçiden farklı şekillerde özellikle saklanacaktır. Makul güvence elde ederken denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur (BDS 240, 2012: 7-8).

## **3.ARAŞTIRMA**

### **3.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırları**

Araştırmanın amacı, finansal tablolarda hata ve hile tespitinde dış denetçinin rolünün araştırılmasıdır. Amaç doğrultusunda, Irak Sayıştay Başkanlığında görevli denetçilerin, hata ve hile tespitinde dış denetçinin sorumluluğuna bakış açıları, uygulanan bir anketle araştırılmıştır.

Irak'ta Kamu birimleri dışında özellikle Bankacılık sektörü denetim faaliyetleri, Dış denetçi olarak Sayıştay'a bağlı kamu denetçileri birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Irak'ta Ernts&Young ve PwC gibi uluslararası ölçekli bağımsız denetim şirketleri ve ulusal çapta küçük ölçekli bağımsız denetim faaliyetinde bulunan az sayıda bağımsız denetçi ofisi bulunmaktadır.

Araştırmada dış denetim faaliyetlerinin etkinliğinin belirlenebilmesi için yeterli sayıda örneklem elde edebilmesi amacıyla hedef kitle olarak Irak Sayıştay'da çalışan kamu denetçileri seçilmiştir. Kamu denetçileri grubunda yer alan Sayıştay Denetçileri, Irak'ta Dış Denetçiler olarak tanımlandığından, çalışmada Kamu Denetçileri kavramı yerine "Dış Denetçi" kavramı benimsenmiştir.

### **3.2. Araştırmanın Hipotezleri**

Araştırmanın amacına göre, geliştirilen hipotezler aşağıdaki gibidir:

**H1:** Denetçilerin yaşlarına göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

**H2:** Denetçilerin, dış denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında yaşlarına göre fark vardır.

**H3:** Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında yaşa göre fark vardır.

**H4:** Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında yaşlarına göre fark vardır.

**H5:** Denetçilerin yaşlarına göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

**H6:** Denetçilerin cinsiyetleri göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

**H7:** Denetçilerin, dış denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında cinsiyetlerine göre fark vardır.

**H8:** Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında cinsiyetlerine göre fark vardır.

**H9:** Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında cinsiyetlerine göre fark vardır.

**H10:** Denetçilerin cinsiyetlerine göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

**H11:** Denetçilerin eğitim seviyelerine göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

**H12:** Denetçilerin, dış denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara bakış açıları arasında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

**H13:** Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

**H14:** Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

**H15:** Denetçilerin eğitim seviyelerine göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

**H16:** : Denetçilerin deneyim sürelerine göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

**H17:** Denetçilerin deneyim sürelerine göre, denetim sürecine ilişkin yargılara bakış açıları arasında fark vardır.

**H18:** Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında deneyim sürelerine göre fark vardır.

**H19:** Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

**H20:** Denetçilerin tecrübelerine göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

**H21:** Denetçilerin ünvanlarına göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

**H22:** Denetçilerin ünvanlarına göre, denetim sürecine ilişkin yargılara bakış açıları arasında fark vardır.

**H23:** Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında ünvanlarına göre fark vardır.

**H24:** Denetçilerin ünvanlarına göre, hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

**H25:** Denetçilerin ünvanlarına göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

### 3.3.Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada, gerekli verilerin tarafsız ve istatistiksel analize uygun olarak toplanabilmesi bakımından en yaygın kullanılan yöntemlerden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu oluşturulmadan önce literatür taranmış, daha önce yapılan benzer çalışmalar ve anket formları incelenmiştir. Beşli Likert Ölçeği formunda hazırlanmış altmış sorudan oluşan anket formu, Türkçe olarak hazırlanmış Arapça'ya çevrilere uygulanmıştır. Anket formu uygulamaya geçirilmeden önce denetçiler arasında rastgele seçilmiş Irak Sayıştay Başkanlığında görevli denetçiler ile ön test (Pre-Test) uygulaması yapılarak değerlendirilmiş ve alınan fikir ve görüşleri doğrultusunda anket tekrar düzenlenerek uygulamaya hazır hale getirilmiştir. Araştırmanın anket uygulaması, Irak Sayıştay Başkanlığında çalışan 112 kamu denetçisi ile yüz yüze gerçekleştirmiştir.

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 22.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Araştırma bulgularını değerlendirmede ve analiz etmede veri tipine bağlı olarak frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma istatistikleri kullanılmıştır. Gruplar arası karşılaştırmalarda T-testi analizi, değişkenler arasında ilişki aramaya yönelik olarak da ANOVA testi kullanılmıştır.

### 3.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

#### 3.5.1. Güvenirlik Analizi

Ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamak için güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach alpha değeri 0,884 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirliğini ortaya koymaktadır.

Alpha katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme kriterlerine göre bulunan sonuç, ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Güvenirlik analizine ilişkin SPSS sonuçları Tablo 3'te görüldüğü gibidir.

**Tablo 3: Cronbach's Alpha Değeri**

Cronbach's Alpha	N of Items
0,884	60

Meslek mensuplarının denetim hata ve hileleri karşısındaki sorumlulukları inceleyen anket çalışması 60 sorudan ve 7 bölümden oluşmaktadır.

#### 3.5.2. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

**Tablo 4: Cronbach's Alpha Değeri**

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	20	18
	Erkek	92	82
Yaş	30 'dan küçük	16	14
	30-40	71	64
	40 ve üzeri	25	22
Eğitim	Lisans	64	57
	Yüksek Lisans	36	32
	Doktora	10	9
	Diğer	2	2

Ünvanlar	Baş Denetçi	9	8
	Kıdemli Denetçi	31	28
	Denetçi	59	53
	Denetçi Yardımcısı	13	11
Tecrübe	1-5 yıl	16	14
	6-10 yıl	43	38
	11-15 yıl	35	32
	16 ve üzeri	18	16

Anketi cevaplayan Denetçilere ait demografik bilgiler Tablo 4'te görüldüğü gibidir. Katılımcıların, %82'si erkek, %64'ü 30-40 yaş arası, %57'si lisans mezunu, %53'ü Denetçi ve %38'i 6 ile 10 yıl arası tecrübeye sahiptir.

### 3.5.3. Hata ve Hile'de Dış Denetçinin Sorumluluğu

Araştırmanın bu bölümünde, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri incelenmiştir. Denetçilerin ilgili yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 5'te verilmiştir.

**Tablo 5: Dış Denetçinin Sorumluluklarına İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi, hata ve hile tespit edilmesinde sorumluluğu vardır.	112	4,04	,879
Dış denetçi hata ve hileyi önlemek için sorumludur.	112	3,79	1,100
Dış denetçi görevini eksik yapması durumunda ortaya çıkacak hata ve hilelerle ilgili sorumluluğu vardır.	112	3,88	1,113
Dış denetçi, varsa banka tarafından yürütülen yasadışı eylemleri inceleyip tespit etmeye katkı sağlar.	112	4,02	,827
Dış denetçi bankanın sürekliliği konusunda inisiyatiflidir.	112	4,25	,717
Dış denetçi yardımcılarının her türlü faaliyetlerinden sorumludur.	112	4,34	,665
Dış denetçi finansal tablo kullanıcılarına karşı sorumluluğu vardır.	112	4,40	,561
Dış denetçi hata ve hileyi tespit edip banka yönetim kuruluna bildirmelidir.	112	4,60	,510

Ankete katılan denetçilerin yüksek oranda katılım sağladığı denetçinin sorumluluklarına ilişkin yargılar aşağıdaki gibidir;

- ✓ Dış denetçi tespit edilen hata ve hileleri banka yönetimine bildirmelidir,
- ✓ Dış denetçinin finansal tablo bilgisi kullanıcılarına karşı sorumluluğu vardır,
- ✓ Dış denetçiler yardımcılarının faaliyetlerinden sorumludur.

Dış denetçi hata ve hileyi önleme sorumluluğu vardır ve Dış denetçi görevini eksik yapması halinde ortaya çıkacak hata ve hilelerde sorumluluğu vardır yargılarına katılım düşük düzeyde kalmıştır.

### 3.5.4. Denetim Süreçleri

Denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 6'da verilmiştir.

**Tablo 6: Denetçinin Denetim Sürecinde İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi mali tabloları kontrol ederken mesleği gereği şüphelenir.	112	4,41	,594
Dış denetçi hata ve hile tahmini yapıp mali tabloda potansiyel riskleri görür.	112	4,42	,564
Dış denetçi bankanın varlık envanterine sürpriz bir ziyaret yapıp nakit para kontrolü yapar.	112	4,63	,537
Dış denetçi hata ve hile tespitinde banka yönetimi ve iç kontrolü birimi ile görüşebilir.	112	4,52	,520
Dış denetçi yönetim kurulu toplantılarının tutanaklarını ve iç kontrol raporlarını inceler.	112	4,63	,520
Dış denetçi tüm yüksek riskli hesapları denetler.	112	4,41	,692
Dış denetçi banka yönetim kurulunun tespit ettiği herhangi bir hata veya hile hakkında bilgi alır.	112	4,58	,531
Dış denetçi banka ve banka iddialarının tahminine karşı hukuk departmanına sorar.	112	4,29	,731
Dış denetçi incelemelerini tüm çeşitli aşamalarında analitik prosedürleri kullanır.	112	4,26	,694
Dış denetçinin dikkatini çeken şeyler için iç denetçiye bilgilendirir ve iç denetçinin çalışmasını etkiler.	112	4,30	,769
Dış denetçi bankayı denetlemek için dış kaynaklardan kanıt getirir.	112	4,17	,758
Dış denetçi hata ve hile tespit etmesi durumunda, ilgililerle görüşebilir.	112	4,65	,549
Denetim sürecinde gerektiğinde alanında uzman kişiler görevlendirilmelidir.	112	4,85	,360
Dış denetçiler denetim görevlerini gerçekleştirmek için uygun bilimsel ve pratik niteliklere sahip olmalıdır.	112	4,38	,686
Dış denetçiler banka denetim sürecinde iç denetim birimi ile iletişim halinde olmalıdır.	112	4,29	,580

Denetçinin denetim sürecine ilişkin yüksek oranda katılım gösterdiği yargılar aşağıda sıralanmıştır;

- ✓ Gerektiğinde alanında uzman kişiler görevlendirilmelidir,
- ✓ Dış denetçi hata ve hile tespit etmesi durumunda ilgililerle görüşmelidir,
- ✓ Dış denetçi bankaya sürpriz bir ziyaret yapıp para kontrolü yapmalı,
- ✓ Dış denetçi yönetim kurulu toplantı tutanaklarını ve iç denetim raporlarını incelemelidir.

### **3.5.5. Dış Denetçinin Hata ve Hile Tespit Performansını Etkileyen ve Yasal Sorumluluğa Maruz Kalma Riskini Azaltan Faktörler**

Tablo 7’de denetçilerin, dış denetçini hata ve hile tespit performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere katılım düzeyleri gösterilmiştir.

**Tablo 7: Dış Denetçinin Hata ve Hile Tespit Performansını Etkileyen ve Yasal Sorumluluğa Maruz Kalma Riskini Azaltan Faktörlere Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçinin rolü bankadaki çalışanlar ve yöneticiler tarafından tam olarak anlaşılammaktadır.	112	3,94	,763
Dış denetçi denetim faaliyetleri karşılığında aldığı ücret yetersizdir.	112	4,19	,811
Uluslararası standartlar alanında denetçilerin gerekli eğitimleri almaları sağlanmalıdır.	112	4,13	,729
Banka yönetimi dış denetçinin çalışma şekliyle değil, sonuçta yazılacak raporla ilgilenmelidir.	112	4,04	,728
Dış denetçi entegre bir şekilde çalışma ortamına sahiptir.	112	4,20	,757
Kalite kontrol standartlarına uygun olmayan denetimin kalitesi düşüktür.	112	4,24	,713
Denetim raporları ilgili kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olmalıdır.	112	4,26	,756
Denetçilerin değişen denetim standartlarına uyum süreçlerinde eksiklikler yaşanmaktadır.	112	4,10	,890
Dış denetçiler bağımsızlığını korumada tüm yetkiye sahiptir.	112	4,48	,723

Dış denetçinin hata ve hile tespit performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere katılma düzeylerine ilişkin yargılara katılma düzeyleri incelendiğinde; Dış denetçi rolünün banka yönetimi ve çalışanları tarafından anlaşılmamaktadır yargısına katılım ise düşük seviyede kalırken, yüksek katılımlı yargıların ise;

- ✓ Dış denetçiler bağımsızlığın korunması için tüm yetkiye sahiptirler,
- ✓ Denetim raporları ilgili kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olmalıdır,
- ✓ Kalite kontrol standartlarına uygun olmayan denetimin kalitesi düşüktür,

olduğu görülmektedir.

### 3.5.6. Hata ve Hilelerin Raporlanmasında Gizlilik İlkesi

Denetçilerin, hata ve hilelerin raporlanmasında gizlilik ilkesine ilişkin yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 8’de verilmiştir.

Hata ve hilelerin raporlanmasına ilişkin yargılara katılım derecelerine göre ilk üç yargının;

- ✓ Dış denetçi banka yönetiminin hata ve hilelerini raporlamak zorundadır,
- ✓ Denetçi denetim çalışma kâğıtlarını muhafaza etmesi gerektiği,
- ✓ Banka yönetiminin denetim sürecinde dış denetçi ile iletişim içinde olacak banka personeli belirlemesi gerekir

olduğu görülmektedir.

**Tablo 8: Bankadaki Hata ve Hilelerin Raporlanmasına İlişkin Yargılara Katılma Düzeyleri Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi hatalar veya hileler olduğunda kısa sürede bankanın yönetim kurulunu bilgilendirmekle sorumludur.	112	4,41	,665
Banka yönetimi denetim sürecinde dış denetçi ile iletişim içinde olacak personeli belirlemelidir.	112	4,53	,519
Dış denetçi denetim sırasında hata veya hile olduğunda çalışanlarla değil üst yönetimle iletişime geçmelidir.	112	4,52	,569
Dış denetçi finansal tablolarda yer alan hata ve hilelerin etkilerini değerlendirmek amacıyla istenen verilere ulaşamaması durumunda görüş bildirmekten kaçınmalıdır.	112	4,25	,741
Dış denetçi yönetimin hata ve hilelerini raporlamak zorundadır.	112	4,61	,543
Dış denetçi, denetim çalışma kâğıtlarını saklaması gerekir.	112	4,54	,584
Dış denetçi tespit edilen hata ve hilelerle ilgili önerileri raporunda belirtir.	112	4,51	,502
Denetçi, tespit ettiği hata ve hilelerin mali tabloları etkileyecek düzeyde olması durumunda olumsuz görüş bildirir.	112	4,38	,557

### 3.5.7. İç Denetim Çalışmalarına Güven

Denetçilerin iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine ilişkin yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 9’da verilmiştir.



**Tablo 9: Dış Denetçi, İç Denetçinin Çalışmalarına Güven Derecesine Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi, iç denetçinin bankadaki bağımsızlığını kontrol etmek için bankanın organizasyon yapısını incelemelidir.	112	4,46	,568
Dış denetçi iç denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyebilecek faktörleri incelemelidir.	112	4,47	,502
Dış denetçi iç denetçinin güven derecesini belirlemek için, iç denetçinin verimlilik derecesini tespit etmelidir.	112	4,37	,569
Dış denetçi, Banka yönetiminin iç denetçinin önerilerini dikkate alıp almadığını tespit etmelidir.	112	4,29	,610
İç denetim raporu dış denetim planlamasına yardımcı olur.	112	4,38	,587
Dış denetçi, bankanın iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçebilmek için, iç denetçinin çalışmalarını gözlemleyip ve raporlarını kullanır.	112	4,56	,757
Dış denetçi denetim örnekleme seçiminde bankanın iç kontrol sisteminin gücünü dikkate almalıdır.	112	4,52	,735
İç kontrol sisteminin gücü , dış denetçinin denetim örneklerini azaltmak ve banka denetim çalışma saatlerinin boyutunu azaltmak için işe yarar.	112	4,53	,671
Dış denetçi ve iç denetçi bankanın denetim faaliyetlerinde birlikte çalışır.	112	4,66	,546
İç kontrol sisteminin zayıflığı hata ve hile vakalarını artmasına neden olur.	112	4,73	,569

Ankete katılan denetçilerin yüksek oranda katılım gösterdiği yargılar aşağıda sıralanmıştır;

- ✓ İç kontrol sisteminin zayıflığı hata ve hile vakalarının artmasına neden olur,
- ✓ Dış denetçi ve iç denetçi bankanın denetim faaliyetlerinde birlikte çalışır,
- ✓ Dış denetçi bankanın iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçebilmek için iç denetçinin çalışmalarını gözlemler ve raporlarını kullanır.

Sonuçlar göre, bankalarda iç kontrol sistemindeki zafiyetler, hata ve hile vakalarının artmasını neden olmaktadır. Bankalarda, hata ve hile vakalarının tespit ve önlenmesi için iç kontrol etkinliğinin artırılması gerekir. Dış denetçinin denetim başarısı için, iç denetçilerle koordineli çalışması ve iç denetim raporlarının kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır.

### 3.6. Farklılık Analizleri

Çalışma kapsamında geliştirilen hipotezler %99 anlamlılık düzeyinde test edilmiş ve geliştirilen hipotezlerin tamamı reddedilmiştir. Hipotez sonuçlarına göre; , dış denetçinin hata ve hile tespitindeki rolü ile ilgili olarak denetçilerin, cinsiyet, yaş, eğitim ve unvan farklılıklarına göre verilen cevaplar arasında farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

## 4. SONUÇ

Finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespit edilmesinde temel sorumluluk işletme yönetimlerine ait olmakla beraber, bağımsız (dış) denetçilerin de hata ve hile sorumlulukları vardır. Söz konusu sorumluluk, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sınırlıdır.

Denetçilerin hata ve hile denetimindeki sorumluluklarının denetçi bakış açısıyla değerlendirildiği bu çalışmada, analizler sonucunda tespit edilen önemli sonuçlar gruplar halinde aşağıda sıralanmıştır.

*Denetçilerin sorumluluğuna ilişkin olarak tespit edilen önemli sonuçlar;*

- ✓ Dış denetçi tespit edilen hata ve hileleri banka yönetimine bildirmelidir,
- ✓ Dış denetçinin finansal tablo bilgisi kullanıcılarına karşı sorumluluğu vardır,
- ✓ Dış denetçiler yardımcılarının faaliyetlerinden sorumludur olarak sıralanabilir.

*Denetim süreçlerine ilişkin olarak tespit edilen önemli sonuçlar;*

- ✓ Gerektiğinde alanında uzman kişiler görevlendirilmelidir,
- ✓ Dış denetçi hata ve hile tespit etmesi durumunda ilgililerle görüşmelidir,
- ✓ Dış denetçi denetlenen işletmeye sürpriz bir ziyaret yapıp varlık kontrolü yapmalıdır,

- ✓ Dış denetçi denetim sürecinde yönetim kurulu toplantı tutanaklarını ve iç denetim raporlarını incelemesi gerekir.

*Dış denetçinin denetim performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan önemli faktörler;*

- ✓ Dış denetçiler bağımsızlığın korunması için tüm yetkiye sahiptirler,
- ✓ Denetim raporları ilgili kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olmalıdır,
- ✓ Denetim Kalite kontrol standartlarına uygun olarak yapılmalıdır,

olarak sıralanabilir.

*Denetçilerin denetim ve raporlama süreçlerinde dikkat edilmesi konular arasında üç faktör ön plana çıkmıştır. Bu faktörler;*

- ✓ Dış denetçi işletme yönetiminin hata ve hilelerini raporlamak zorundadır,
- ✓ Denetçi denetim çalışma kağıtlarını muhafaza etmelidir,
- ✓ İşletme yönetiminin denetim sürecinde dış denetçi ile iletişim içinde olacak personeli belirlemesi gerekir şeklinde sıralanabilir.

*Dış denetçilerin iç denetim faaliyetlerine bakış açılarına göre;*

- ✓ İç kontrol sisteminin zayıflığı hata ve hile vakalarının artırır,
- ✓ Dış denetçi ve iç denetçi denetim faaliyetlerinde birlikte çalışır,
- ✓ Dış denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülebilmek için iç denetçinin çalışmalarını gözlemler ve raporlarını rehber olarak kullanabilir şeklinde sıralanabilir.

Çalışma kapsamında geliştirilen hipotezler kapsamında denetçilerin cinsiyetlerine, unvanlarına, tecrübelerine ve eğitim durumlarına göre değerlendirme yargıları arasında bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

## KAYNAKÇA

- Akgül B, A., (2000), “*Türk Denetim Kurumları*”, Turkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul.
- Alagöz, A., (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü”, Ed. Doğan Z. Ve İnal M., Tablet Yayınları, Konya, (95-126).
- Arens, A, J. Loebbecke, (2002), “*Auditing: An Integrated Approach*”, Eight Edition, Prentice Hallc. New York.
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) (2012), Türkiye Denetim Standartları: Bağımsız Denetim Standartları (BDS), www.kgk.gov.tr.
- Bozkurt, N., (2009), İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, N., (2015). “*Muhasebe Denetimi*”, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Gürbüz H., (1990), “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul.
- Güredin, E. (2000). “*Denetim*” 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kaval, H., (2005), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı,; Gazi Kitapevi: Ankara.
- Kepekçi, C., (1996a), “*Bağımsız Denetim*”,; Lazer Ofset, Ankara
- Hesap Uzmanları Derneği (2004), Denetim İlke ve Esasları, İstanbul: HUD, 3.Baskı.
- Nuri .A. ve Cevat. M. (2012) . “*Denetim Varlıklar*”. Elsakal Kütüphanesi. Bağdat.
- Singleton, T. ve Singleton A., (2010), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, Fourth Edition, Wiley, John Wiley, Sons&Inc.

Sayıştay ., (1997), “*Intosai İç Kontrol Standartları Kılavuzu*”, Sayıştay, Ankara.

Türedi, H., (1992), “*Muhasebe Denetimi*”, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Genel Yayın No:158, Trabzon.

Ulusoy, Y. (2007). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Usul, H., (2015), “*Bağımsız Denetim*”, 2. Baskı,; Detay Yayıncılık. Ankara.

TDK,2018,

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b07ae7dcca733.78633941](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b07ae7dcca733.78633941) Erişim Tarihi: 25.01.2017.

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ÇEVRESEL MALİYETLERİN  
SINIFLANDIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Dr.Öğretim Üyesi, Ali APALI**

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu,  
aapali@mehmetakif.edu.tr.

**Öğretim Görevlisi, Mesut BOZCU**

Akdeniz Üniversitesi, Elmalı Meslek Yüksekokulu, mesutbozcu@akdeniz.edu.tr

**Yonca SAKNILI**

yoncacicek\_93otmail.com

# KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ÇEVRESEL MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

## Özet

Gelişen ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerini canlandırmaya olanak sağlayan turizm sektörü birçok çevresel etkiyi beraberinde getirmektedir. Bunun için turizm sektöründeki işletmeler gelişen rekabet koşullarına ayak uydurmak için bazı maliyetlere katlanmak durumundalar. Konaklama işletmelerinin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan çevresel maliyetlerin neler olduğu, bu maliyetlerin içsel ve dışsal maliyetler olarak sınıflandırılmasının yapılması araştırmanın başlangıcı olmuştur. Konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin sınıflandırılarak nasıl muhasebeleştirildiğinin araştırılarak bir konaklama işletmesinin gerçek verileri ile incelenerek literatüre katkı sağlanması araştırmanın amacı olarak belirlenmiştir. Araştırmaya konu edinilen konaklama işletmesi Antalya İli sınırları içerisinde faaliyet gösteren yeşil yıldızla sahip bir konaklama işletmesidir. Çalışma sonucunda konaklama işletmelerinin çevre maliyetlerini nasıl sınıflandırdığı ve bu sınıflandırma sonucunda çevresel maliyetler ile ilgili muhasebe kayıtlarından örneklerle çalışma sonuçlandırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Konaklama İşletmeleri, Çevresel Maliyetler, İçsel Çevresel Maliyetler, Dışsal Çevresel Maliyetler.

## A RESEARCH ON THE CLASSIFICATION AND ACCOUNTING OF ENVIRONMENTAL COSTS IN ACCOMMODATION BUSINESSES

### Abstract

The tourism sector, which enables the revitalization of developing and developing countries' economies, brings together many environmental impacts. For this reason, the companies in the tourism sector must bear some costs in order to keep up with the developing competition conditions. What are the environmental costs associated with the development of accommodation establishments, the classification of these costs as internal and external costs has been the beginning of the research. After examining the environmental costs in the accommodation establishments and how they were accounted for, it was determined as the aim of the study to contribute to the literature by analyzing the actual data of an accommodation business. The accommodation business, which is the subject of the study, is a green-star accommodation establishment operating within the borders of Antalya. As a result of the study, how the accommodation enterprises classify the environmental costs and the examples related to the environmental costs as a result of this classification were taken from the accounting records and the study was finalized.

**Key Words:** Accommodation Management, Environmental Costs, Internal Environmental Costs, External Environmental Costs.

## 1. GİRİŞ

Çevre, gelecek nesillerin emaneti olan bir kavramdır. Bu çerçevede gelişen ve gelişmekte olan işletmelerin çevreye vermiş olduğu zararlar nedeniyle gerek içsel, gerekse dışsal çevresel maliyetlere katlanmak zorundadır. İşletmelerin çevresel faaliyetlerinin zararlı etkilerini minimize etmek ya da bu çevresel faaliyetleri önleme amacıyla bir takım girişimlerde bulunmaktadır. Burada muhasebe ilkelerinden olan sosyal sorumluluk ilkesi devreye girmektedir. Muhasebe birimi işletmeleri çevreyle ilgili tehlikelere karşı bilgi üretme sorumluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe, çevrenin önemliliğini, daha çok ortaya çıkararak çevreye karşı duyarlı işletmeler oluşturmaya çalışmaktadır.

Konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin çevreye etkileri, bu çevresel maliyetlerin işletme açısından katlanmış olduğu maliyetlerin sınıflandırılması ve bu sınıflandırma sonucunda ortaya çıkan verilerle muhasebe kayıtlarının incelenmesi bu çalışmada gerçekleştirilmiştir.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İşletmelerin temel işlemlerinden olan muhasebe, “işletmelerde meydana gelen finansal nitelikli olay ve işlemleri gözlemleyen, para birimi şeklinde sistemli bir şekilde tespit eden ve bunlara ilişkin bilgi ve belgeleri toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı olarak özetleyen, raporlayan ve sonuçları yorumlayarak ilgili kişi ve kuruluşlara sunan, bilim, sanat ve tatbikattır” (Atabey vd.2001:8 aktaran Alagöz ve Baki, 2001: 150). Muhasebe sosyal sorumluluk kavramı gereği toplumun çıkarlarını göz önünde bulundurmaktadır. Sosyal sorumluluk muhasebesinin alt gurubunu oluşturan çevre muhasebesi, çevre için yapılan harcamaların belgelenmesi, raporlaması ve denetlemesi olarak karşılık bulmaktadır.

Çevre muhasebesi,” çevresel kaynakların oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütlerin işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütlerin çevresel açıdan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir” Çevre muhasebesi, ürettiği bilgilerle ekonomi ve çevre arasında etkileşim kurmayı amaçlamaktadır (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 56). Çevre muhasebesinin diğer amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Tancı, 2012: 38);

- Geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için araştırmalar yapmak,
- Geleneksel muhasebe sistemi içinde, çevresel maliyetleri ve gelirleri ayrı olarak tanımlamak,
- İşletmenin hem iç hem dış çıkar grupları için, yeni performans ölçüm raporları, formları geliştirmek,
- Yönetim kararlarında daha fazla çevresel yararlılık elde edebilmek için yeni finansal veya finansal olmayan muhasebe, bilgi ve kontrol sistemleri oluşturmak,
- Çevresel sorunların etkisine ilişkin sosyal anlayışı işletmenin finansal yapısına ve yıllık hesaplarına yansıtma,
- Çevresel faaliyetleri denetim raporlarına eklemek,
- Çevresel raporlamanın ve çevre muhasebesi sisteminin geliştirilmesine katkı sağlayacak teori ve uygulamalara ağırlık vermek,
- Çevresel beyan ve raporların denetlenmesine/incelenmesine katkı sağlamak,
- Çevresel karar verme, yönetim sistemlerini değerlendirme gibi denetimle ilgili diğer hizmetlere katkı sağlamak

Maliyet bir amaca ulaşmak için ekonomik olarak katlanılan işlemlerin tümüdür. Çevresel maliyetler işletmelerin mal ve hizmetlerini sunabilmek için katlanılan maliyetler olarak tanımlanabilir. İşletmelerin çevre için yaptığı faaliyetler, çevresel maliyetleri ortaya çıkarmaktadır.

Çevre muhasebesinin işletmelere; çevresel sorunların etkisine ilişkin sosyal anlayışın işletmenin finansal yapısına ve yıllık hesaplarına yansıtılmasında, çevresel sorunların denetim programına dahil edilmesinde, çevresel raporların ve çevre muhasebesi sisteminin gelişimine katkı sağlayacak teori ve uygulamalarında ve çevresel beyan ve raporların denetlenmesine, incelenmesine katkı sağlamasında ve çevresel karar verme, yönetim sistemlerini değerlendirme gibi denetimle ilgili diğer hizmetlere katkı sağlamaktadır (Dalgıç ve Yıldırım, 2016: 3).

Turizm sektörü ülkelerin önemli gelir kaynaklarını oluşturmaktadır. İstihdam ve gelir olarak önemli bir yere sahip olan bu sektörü canlandırabilmek için işletmeler bu yönde daha fazla harcama yapmaya başlamışlardır. Turizm sektörü gelişirken beraberinde olumlu ve olumsuz etkilere neden olmaktadır. Olumlu çevresel etkiler, sosyal ve ekonomik çevre üzerinedir. Turizmin gelişmiş olduğu bölgelerde istihdam artmaktadır. Çünkü konaklama işletmelerinin oluşumunda inşaat sektörü,

tedarikçiler için iş imkânı sağlar, işgücünü yerel halktan sağlar ve bunun gibi iş olanakları sunmasının yanında olumsuz birçok etkisi de bulunmaktadır. Bu olumsuzluklar şu şekildedir; (Aslanertek ve Özel, 2007: 165).

- Konaklama işletmelerinin oluşumu sırasında doğal alanların zarara uğraması, yok olması,
- Doğal alanların azalmasıyla birlikte betonarmenin artması,
- Konaklama işletmelerinin çevrelerinin düzenlenmesi için ağaçlık alanların tahrip edilmesi,
- Konaklama işletmelerinin inşaatlarında ortaya çıkan moloz ve inşaat atıkları
- Konaklama işletmelerinin oluşturduğu evsel çöpler,
- Atıkların denize ya da nehir sularına dökülmesi
- Bahçe sulama, havuz doldurmak için artezyenlerden aşırı su çekimi ile yer altı su kaynaklarının azalması,
- Çamaşır yıkamada çıkan kimyasal kokuların doğaya zararı,
- Turistlerin konaklama işletmesi içinde ve konaklama işletmesi dışındaki çevreye attıkları atıklar
- Turistleri konaklama işletmesine getiren araçların havaya yaymış olduğu egzoz dumanı,
- Turizmin fazla olduğu bölgede ulaşım kolaylığı için dolmuş sayılarının artırılması,
- Isıtma ve soğutma için kullanılan sistemlerde yer alan gazların havayı kirletmesi,
- Eğlence merkezlerinin artmasıyla birlikte gürültü kirliliğinin artması,
- Tarihi güzelliklerin yeniden restore edilmesiyle birlikte ortaya çıkan kirlilik,
- Çarpık kentleşme ile arkeolojik ve tarihi yerlerin ve yeşil alanların tahrip edilmesiyle oluşan manzaranın kötüleşmesi,
- Turizmin geliştiği bölgelerde yerleşmenin artmasıyla birlikte alt yapı sorunlarının artması,
- Kıyı yapılaşmasıyla birlikte bazı canlı türlerinin üreme ortamlarının tahrip edilmesi,
- Bacalardan çıkan dumanların ekosisteme zararı,
- Konaklama işletmelerinde kullanılan kimyasal temizlik maddelerinin çevreye etkisi,
- Isıtma ve soğutma için kullanılan sistemlerde yer alan gazların havayı kirletmesi,

Bu nedenler arttırılabilir. Bunun için çevreye olan zararı azaltmaya yönelik düzenlemeler yapılarak doğaya olan etkisinin büyüklüğüne ve önemine dikkat çekmelidir.

Konaklama endüstrisi, insanların konutlarından farklı nedenlerle yaptıkları sürekli olmayan konaklama, yeme-içme, gezi, spor ve eğlence gibi ihtiyaçların karşılanabilmesi noktasında mal ve hizmet üreten sosyal ve ekonomik işletmelerdir (Bekçi, 2003: 1). Bu bağlamda konaklama işletmeleri, farklı şekillerde doğal çevreyle etkileşimde bulunduğu bilinmektedir. Bu durum sonucunda, doğal çevreye zarar verdiği saptanmaktadır (Kirk, 1998: 33 aktaran Mutlu ve Yıldız 2015: 110). Çevre yönetimi, doğal kaynaklara, alanlara zarar vermemek ve çevrenin sürdürülebilirliğini sağlamak için alınan kararların uygulanması olarak açıklanmıştır. İşletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin, buldukları alanlara olumlu veya olumsuz olan etkilerinin tespit edilmesi ve ortaya çıkan sonuçlara göre çevreye duyarlı uygulamalar gerçekleştirmeleri gerektiği vurgulanmıştır (Mutlu ve Yıldız 2015: 110).

Turizm sektörünün paydaşı olan tarafların birtakım beklentileri bulunmaktadır. Bunları temiz çevre, korunmuş tarihi ve doğal güzellikler, ulaşım kolaylığı, altyapı hizmetleri, güvenli ortamlar, iletişim kolaylığı olarak sıralamak mümkündür. Bu tür beklentiler çevre paydaşlarının daha çok bilinçlenmesini sağlamaktadır.

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin büyük kısmı işletmelerin kurulmasından işletmesinin açılışına kadar geçen sürede katlanılan maliyetlerdir. Konaklama işletmelerini diğer işletmelerden ayıran farklı özellikler bulunmaktadır. Bu farklılıklar finansal tablolar yardımıyla ortaya konabilir (Atmaca ve Yılmaz: 2011: 20)

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

Konaklama işletmelerinde çevre muhasebesi başta olmak üzere literatürde çevre muhasebesi ile ilgili bazı çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalardan örnekler aşağıda sıralanmıştır.

Alagöz ve Yılmaz (2001), çevre muhasebesi ve çevresel maliyetler üzerine bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışmanın sonucu olarak, çevre muhasebesi sisteminin kurulması ve bu sistemin gelişmesine bağlı olarak çevre yönetim sisteminden elde edilecek bilgi ve analizlerin çevresel maliyetlere bağlı olacağını belirtmişlerdir.

Aslanertik ve Özgen (2007) konaklama işletmelerinin çevresel anlamda nasıl etkilendiğini ve bu etkilerin maliyetlerinin sınıflandırılması üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Bu çalışma konaklama işletmelerinin içinde buldukları zarara karşılık nasıl önlem alması gerektiğiyle ilgili bir çalışmadır. Araştırma sonucunda çevreye verilen zararın önüne geçilmez ise en büyük zarara yine konaklama işletmelerinin uğrayacağını belirtmişlerdir.

Lazol, Muğal ve Yücel (2008) Bursa’ da bulunan KOBİ’lerin sürdürülebilir bir çevre ve çevre muhasebesine yönelik bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışma sonucunda KOBİ’lerin % 67’sinin çevre muhasebesini uyguladıkları, % 33’ünün ise uygulamadığı sonucuna varılmıştır. Buna göre muhasebe işletmelerinin sosyal sorumluluk kavramını yerine getirmeleri gerektiği sonucuna varılmıştır.

Çetin, Özcan ve Yücel (2011), çevre, çevre muhasebesi ve çevresel maliyetler ile ilgili bir derleme çalışması yapmıştır. Bu çalışma sonucunda çevresel sorunların çevreyi tehdit etmesiyle değer kazanmaya başlayan çevre ve çevre muhasebesi ile ilgili teorik bilgi vererek literatüre katkı sağlamışlardır.

Atmaca ve Yılmaz (2011) konaklama işletmelerinin faaliyetlerinde maliyet kontrolünün etkileri ile ilgili Marmara Bölgesi’nde bulunan bir konaklama işletmesine yönelik bir uygulama ortaya koymuşlardır. Bu çalışma sonucunda, konaklama işletmelerinin maliyet kontrolünün sağlanmasına yönelik gerçekleştirilen işletme faaliyetlerine, muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarına yaklaşımlarının pozitif yönde olduğu tespit edilmiştir.

Korukoğlu (2011), çevre muhasebesi çalışmalarının çalışanlar üzerindeki olumlu etkilerinin çevre muhasebesinin işletmelerde ne şekilde uygulandığını araştırmak amaçlanmıştır. Bu çalışmada çevre muhasebesinin daha çok iş süreçlerinde verimlilik gibi hususlarda etkili olduğu görülmüştür. Çevresel etki ve atık emisyonu ile ilgili fayda ikinci ve üretilen mal ve hizmetlerin faydası ise üçüncü sırada yer aldığı tespit edilmiştir.

Aydın (2012), çevre muhasebesinin yaygın olarak kullanıldığı Birleşik Krallık’ta faaliyet gösteren konaklama işletmeleri ile Türkiye’de faaliyet gösteren konaklama işletmelerini incelemiş ve birbirleri ile karşılaştırmıştır. Bu çalışmanın sonucunda aslında konaklama işletmelerinin yıldızlarının çok olmasının bir önemi olmadığı çevresel sistemlerinin olup olmadığına daha önemli olduğu saptanmıştır. Bu uygulamada Türkiye’de ve Birleşik Krallık’ta faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin satınalma, su kullanımı, enerji kullanımı ile atık yönetimine ilişkin kararlarda çevreye duyarlılıkları arasında farklılık olduğu belirlenmiştir.

Sancar, Kutukız ve Uslu (2015), Güney Doğu Anadolu bölgesinde faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin çevre muhasebesine bakış açıları ve çevre muhasebesine olan uyumlarını araştırmışlardır. Bu çalışmanın sonucunda çevresel sorunların çözümünde işletmelere büyük sorumluluk düştüğünü ve çevre sorunlarının önemli bir boyuta ulaşmasıyla işletmelerin çevreye karşı daha duyarlı olmaya başladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Dalgar ve Yıldırım (2016) konaklama işletmelerinin çevresel maliyetlerinin nasıl sınıflandırılacağı ve muhasebeleştirileceğinin üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışma sonucunda konaklama işletmelerinin çevresel maliyetleri 7’li hesaplarda takip edilmesi, çevresel maliyetler ile diğer maliyetlerin tamamını görebilmeye olanak sağladığı belirtilmiştir.

Aksu ve Özcan (2018), Çanakkale’de bulunan termal turizm işletmeleri ile diğer konaklama işletmelerinin maliyet yönetimi açısından karşılaştırılması üzerine bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmanın sonucunda termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerine göre toplam maliyetler içerisinde daha az paya sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyet kontrol ve yönetiminde geleneksel maliyet yöntemleri içerisinde yer alan fiili maliyet sistemini uyguladığı belirlenmiştir.



## 4. ANTALYA İLİNDEKİ X KONAKLAMA İŞLETMESİNİN ÇEVRESEL MALİYETLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

### 4.1. Araştırmanın Konusu

Konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin önemi ve bu maliyetlerin sınıflandırılması ele alınarak konaklama işletmelerinin içsel ve dışsal çevre maliyetleriyle birlikte konaklama işletmelerindeki takibi araştırmanın konusu olmuştur.

### 4.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, konaklama işletmelerinin çevreyle olan etkileşimleri sonrasında ortaya çıkan maliyetlerin içsel ve dışsal maliyet olarak sınıflandırarak, çevre muhasebesi ile ilgili ayrıca maliyet hesaplarının bulunmaması nedeni ile ortaya çıkan çevresel maliyetlerin nasıl muhasebeleştirildiği, çevresel maliyetlerin hangi hesaplar altında takip edildiğinin araştırılması bu çalışmanın amacı olarak belirlenmiştir.

### 4.3. Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesinin X Konaklama İşletmesindeki Uygulaması

Araştırmada incelenen konaklama işletmesi, Antalya İli'nde faaliyet gösteren dört şubesi olan bir işletmedir. Araştırma verileri 2017 ve 2018 yıllarına aittir. Araştırmanın gerçekleştirildiği konaklama işletmesi "ISO 14001" sahiptir. Ayrıca çevre denetim için "Mavi Bayrak Belgesi"ne, "Yeşil Yıldız Belgesi"ne sahip olmasının yanında, gıda güvenliği için "ISO 22000 Gıda Güvenliği Sertifikası"na da sahiptir.

Araştırmada yer alan veriler bizzat konaklama işletmesinden alınan gerçek veriler olup, bu veriler çevresel maliyetlerin içsel ve dışsal sınıflandırmasının yapılması sonrasında aşağıda sırası ile yer almaktadır.

#### 4.3.1. İçsel Maliyetler

İçsel maliyetler, işletme faaliyetleri ile birlikte ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetler geleneksel maliyetler, gizli maliyetler, şarta bağlı maliyetler ve imaj maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır (Apalı ve Bozcu, 2018);

##### 4.3.1.1. Geleneksel Maliyetler

Hammadde kullanımı dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, sermaye malları tedarik maliyeti genellikle maliyet muhasebesinde ve yatırım planlamasında yer alır. Ancak çevresel maliyetler göz önünde bulundurulmaz. Daha az hammadde atığı, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler sermaye malları ve tedarik kullanımının azalması, çevresel zarar ve yenilenemez kaynakların tüketiminin azalması çevresel açıdan tercih edilir. İşletmeler karar alırken bu maliyetlerden faydalanır. Sermaye ekipmanı, malzeme, işçilik, donanım, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, binalar hurda değer maliyetleridir. (Aslanertik ve Işıl, 2007: 173; Tancı, 2012: 50-51). Konaklama işletmesi bu maliyete uygun olarak yenilenebilir enerji elde etmek amacı ile ilave bir maliyete katlanmıştır. Konaklama işletmesi 2017 yılında temiz enerji elde etmek ve elektrik enerjisi maliyetlerini düşürmek amacıyla kendi aktifinde bulunan konaklama işletmesinin çatısına güneş enerjisi sistemi yaptırmıştır. Bunun için %18 KDV hariç 200.000-TL maliyete katlanmış ve işletme şu şekilde kayıt altına almıştır.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		200.000	
256.01 Çevresel Maddi Duran Varlıklar			
256.01.52 Binalar			
256.01.52.01 Otel Binası			
191 İNDİRİLECEK KDV		36.000	
103 VERİLEN ÇEKLERVE			236.000
ÖD.EMİRLERİ			
103.01.01.Y Bankası			

##### 4.3.1.2. Gizli Maliyetler

Gizli maliyetler kendi içinde yasalar gereği zorunlu maliyetler, özel maliyetler, görünmeyen maliyetler ve isteğe bağlı maliyetler olarak dörde ayrılmaktadır.

- **Yasalar gereği zorunlu maliyetler:** Yasal düzenlemelere dayanan maliyetler, işletmelerin faaliyet gösterdikleri iş koluna, faaliyet alanına, faaliyet bölgesine, yerleşik olduğu ülkenin yasal düzenlemelerine göre katlanmak zorunda oldukları maliyetlerdir. Yasal düzenlemelerden kaynaklı maliyetlere, ses yalıtım maliyetleri, maske gibi koruyucu malzeme kullanma zorunluluğuna bağlı olarak ortaya çıkan maliyetler, atık yönetimi maliyetleri, geri dönüşümlü malzeme kullanma zorunluluğundan kaynaklı maliyetler örnek olarak verilebilir. (Apalı ve Bozcu: 2018). Araştırmada incelenen yeşil yıldız olan konaklama işletmesinin Çevre Bakanlığı'nca yayınlanmış yönetmelik gereğince çevreye verilecek zararın önlenmesi ve en aza indirilebilmesi için atıkları; organik atıklar, tıbbi atıklar, plastik atıklar ve geri dönüşümlü atıklar olarak ayrıştırmak istemektedir. Bunun için konaklama işletmesi 2018 yılında atık ayrıştırma sistemi kurmuş olup, bu sistem için işletme %18 KDV hariç 120.000 TL'lik maliyete katlanmıştır. Bu veriye göre konaklama işletmesi şu şekilde bir kayıt gerçekleştirmiştir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	120.000	
256.01.53.02. Atık Ayrıştırma Tesisi		
191 İNDİRİLECEK.KDV HS.	21.600	
102 BANKALAR HS.		141.600
102.01.1 Y Bankası		

- **Özel Maliyetler:** Bu maliyetler işletmeden işletmeye, ülkeden ülkeye değişebilen çevresel maliyetlerdendir. Örneğin bir ülkede kullanılan bir ürünün başka bir ülkede kullanımının engellenmesi ve bu engel karşısında yerleşik olan işletmelerin daha fazla maliyete katlanması özel maliyettir. Dolayısıyla özel maliyetler işletmelerin kendi faaliyetleri sonrasında ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetlerle ilgili örnekleme konu olan konaklama işletmesi çevreye olan zararı azaltmak için işletme yönetimi barlarında ve otel dışındaki restoran ve barlarında yiyecek-içecek bölümlerinde plastik tabak ve bardak yerine çevreye duyarlı, çevreyi kirliletmeyen ve geri dönüşüm imkânı olan köpük tabak ve bardak kullanmaya karar vermiştir. Bu nedenle konaklama işletmesi bu malzemeler için %18 KDV hariç 5.000 TL nakit ödemiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	5.000	
15.04 Ambalaj Malz.		
191 İNDİRİLECEK.KDV HS.	900	
191.01.03 %18 İndirilecek KDV		
100 KASA HS.		5.900
100.01. TL Kasa		

- **Görünmeyen Maliyetler:** Bu maliyetler işletmelerin faaliyetleri sırasında ortaya çıkması muhtemel maliyetlerdir. Ortaya çıkma riski olması dolayısı ile önceden maliyetlerin artmasını ya da faaliyetlerin yarım kalmasının önüne geçilmesi için katlanılan maliyetlerdir. Tesis makine ve cihazların bakımının yapılması, yararlı ömrünü tamamlamadan, eskime ve yıpranmaya bağlı olarak makinelerin yenilenmesi veya gerekli önlemlerin önceden alınması olası riskleri ortadan kaldıracaktır. Bu doğrultuda gerçekleşen maliyetlere görünmeyen maliyetler olarak ifade edilmektedir. Görünmeyen maliyet kapsamında konaklama işletmesi elektrik kesintilerine karşı önlem alabilmek ve acil durumlardaki kesintilerin önüne geçebilmek için Jeneratörlerin 2018 yılı bakım onarım maliyeti olarak %18 KDV hariç 10.000 TL'yi bankadan ödeme yapmıştır. Bu kaydı şu şekilde gerçekleştirmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000	
740.05.03 Bakım Maliyeti		
191 İNDİRİLECEK.KDV HS.	1.800	
191.01.03 %18 İndirilecek KDV		
102 BANKALAR		11.800
102.01.1 Y Bankası		

- **İsteğe Bağlı Maliyetler:** İsteğe bağlı maliyetler, işletmelerin yasal düzenlemelere uyma zorunluluğunda olmayıp, işletmelerin kendilerinin gönüllü olarak gerçekleştirdikleri maliyetlerdir. Örneğin, işletmelerin ağaçlandırma çalışmalarına katılmaları, çevre temizleme organizasyonlarına

kaynak aktarmaları isteğe bağlı maliyetlerdir. Bu sınıflandırmada katlanılan maliyetler gönüllük esasına dayandığı için bir alt ya da üst sınıra tabi değildir. İşletmelerin tabi oldukları kanunlar çerçevesinde yönetim kararları doğrultusunda belirlenen maliyetlerdir (Apalı ve Bozcu: 2018). Bu doğrultuda işletme, Kundu Turizm Yatırımları Birliği tarafından düzenlenen “Temiz Sahiller” platformu için deniz tabanı ve deniz yüzeyi temizliği için ayrılan fon tutarı olan 15.000 TL’yi ilgili birliğe ödemiş ve şu kaydı yapmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.05.01 Temizlik gideri	15.000	
100 KASA HS. 100.01. TL Kasa		15.000

#### 4.3.1.3. Şarta Bağlı (Koşullu) Maliyetler

Gelecekte ortaya çıkması kesin olmayan maliyetlerdir. Gelecekteki atık salınımının önlenmesi için katlanılan maliyetler, geleceğe uyum maliyetleri, hata maliyetleri bu maliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Bu maliyetler şarta bağlı yükümlülük maliyetleri olarak da ifade edilebilir (Çetin vd., 2004: 71). Bu doğrultuda konaklama işletmesi çevrenin gelecek nesillere ait olduğu anlayışı ile faaliyette olan merkezi sistem klimalarında kullanılan gazların gerekli kontrollerde çevre dostu gazlardan olmadığı ortaya çıktığı için tüm merkezi klima sistemi çevre dostu gazlı olarak yenilenme kararı almıştır. Bu amaçla 400.000 TL + %18 KDV tutarında harcama yapılmış ve bedeli bankadaki hesaptan ödenmiştir. Bu doğrultuda şu şekilde bir kayıt gerçekleştirilmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.20.1 Klima Bakım Onarım Gid.	400.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS. 191.01.03 %18 İndirilecek KDV	72.0000	
102 BANKALAR 102.01.1 Y Bankası		472.000

#### 4.3.1.4. İmaj Maliyetleri

İşletmenin imaj oluşturmak ve dış çevresiyle ilişkilerini devam ettirmek için katlandığı işletme imajı, müşterilerle ilişkiler, yatırımcılarla ilişkiler, sigortacılarla ilişkiler, beyaz yakalı personelle ilişkiler, mavi yakalı personelle ilişkiler, tedarikçilerle ilişkiler, kredi verenlerle ilişkiler, yerel topluluklarla ilişkiler, düzenleyici kişi ya da kurumlarla ilişkiler sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir (Kurtlu: 2017: 314). Konaklama işletmesi de bu maliyet kapsamında “temiz futbol, temiz çevre” sloganıyla bir futbol turnuvası düzenleyerek çevresel bir imaj kampanyası oluşturmayı düşünmektedir. Bu amaçla yurtdışındaki futbol kulüplerini getiren acentelerle iş birliği yaparak konaklama işletmesinin Sport Center bölümlerinde bir turnuvaya sponsor olmuştur. Bu etkinlik için %18 KDV hariç 180.000 TL banka aracılığıyla ödenmiştir.

760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ 760.05.1 Kongre Sponsorluk Giderleri	18.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS. 191.01.03 %18İndirilecek KDV	3240	
102 BANKALAR		21.240

#### 4.3.2. Dışsal Maliyetler

Dışsal maliyetler, üretilmekte olan mal ve hizmetlerin pazar fiyatına dahil edilmeyen maliyetleridir. Çevre muhasebesinin en temel amacı sosyal maliyetlerin özel maliyetlere dönüştürülerek maliyet hesaplarına dahil edilmesini sağlamaktır (Çetin vd., 2004: 42). Dışsal maliyetler genel olarak tablo 1’deki gibi kabul görmektedir.

**Tablo: 1. Çevresel Maliyetlerin Dağılımı.**

Azaltma Maliyetleri	Kullanma Maliyetleri	Zarar Maliyetleri
Çevre Planlaması	Hava Maliyeti	Hava Kirliliği
Süreç Kontrol	Su Maliyeti	Su Kirliliği
Emisyon Ölçüm Cihazları	Toprak Maliyeti	Görüntü Kirliliği
Çevreye Zararsız Mamul Tasarım Geliştirme	Gürültü Maliyeti	Cezalar ve Tazminatlar
Geri Dönüşüm Tasarımları	Görüntü Maliyeti	Çevre Temizleme
Çevreye Zararsız Ambalaj Geliştirme	Doğal Gaz Maliyeti	Şikayet Araştırmaları
Çevre Geliştirme	Petrol Maliyeti	Kefalet Ve Garanti Giderleri
Çevresel Eğitim	Kömür Maliyeti	Satış Azalmaları
Biyolog, Kimyager Hizmetleri	Enerji Maliyeti	Diğer Zarar Maliyetleri
Çevre Mühendislik Hizmetleri		
Çevre Raporları		
Çevre Etkileri		
Çevre Güvenirlik		
Çevre Yönetim Sistemi		
Çevre Denetimi		

**Kaynak:** Özbirecikli ve Melek, 2002: 85.

#### 4.3.2.1. Azaltma/Önleme Maliyetleri

İşletmelerin çevresel sorunlarını önlemek ya da bu sorunları en aza indirmek amacıyla mamulün tasarlanmasından yok edilmesi veya güvenli bir yerde toplanmasına kadar olan tüm yaşam sürecinin planlanması yürürlüğe konması için katlanmak zorunda oldukları maliyetlerdir (Çalış, 2013:183). Bu doğrultuda konaklama işletmesi çevrenin korunması ve çevreye verilen zararın azaltılması amacıyla işletmeden çıkan çöplerin toplama zamanına kadar bu çöplerden çıkacak kokuların çevreye zarar vermemesi ve rahatsız etmemesi için soğutmalı çöp biriktirme tesisi yaptırmıştır. Bu tesis yapımı nedeniyle 42.000 TL maliyete katlanmıştır. %18 KDV ilave edilerek bankadaki hesaptan ödenmiş ve şu şekilde kayıt altına almıştır.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	42.000	
256.01.53 Soğutmalı Çöp Biriktirme Tesisi		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	7.560	
102 BANKALAR		49.560

52

#### 4.3.2.2. Kullanma Maliyetleri

İşletmeler çevre kaynaklarından genellikle yasal sınırlar içerisinde yararlandıkları için herhangi bir bedel ödememektedir. Hava, su, toprak maliyetleri, gürültü, görüntü maliyetleri, enerji maliyetleri vb. maliyetler kullanma maliyetlerine örnek olarak gösterilebilir (Kurtlu, 2017: 313). Konaklama işletmesi de bu doğrultuda Mart 2019 dönemine ait doğal kaynak kullanım bedeli olarak % 18 KDV hariç 100.000 TL su faturası için çek ciro etmiştir. Bu kullanma maliyeti şu şekilde kayıt altına alınmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	100.000	
740.20.2 Su Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
101 ALINAN ÇEKLER		118.000

#### 4.3.2.3. Zarar Maliyetleri

Zarar maliyetleri, çevresel kirlenmeden sonra (ceza veya tazminat) ortaya çıkan çevreye katkısı olmayan ve doğrudan gider veya zarara dönüşen maliyetler olarak ifade edilmektedir. Zarar maliyetlerinin belirlenebilmesi için ölçülebilir unsurların varlıklarının olması gerekmektedir. Çevreye yayılan gaz, sebep olunan gürültü ve bunun gibi durumlar sonucunda olumsuz etkilenen çevresel faktörler için ölçülebilir bir uygulama mümkün görülmemektedir (Çalış, 2013: 184). Konaklama işletmesi de havuz suyunun analizi sonucunda kullanılan kimyasal temizleyicilerin insan sağlığına

zararlı olduğu tespit edilmiştir. Buna istinaden 10.000 + %18 KDV ceza yazılmış olup ödeme nakit yapılmış ve bu işlem şu şekilde kayıtlanmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10,000	
770.05 Çevre Temizlik		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1,800	
191.01.03 %18 İndirilecek KDV		
100 KASA		11,800

Ayrıca işletmenin bağlı bulunduğu belediye, işletmenin istemeyerek de olsa çevreye vermiş olduğu kirlilikten dolayı 45.000 + % 18 KDV çevre temizlik vergisini bankadan ödemiş ve şu şekilde kayıt altına almıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	45.000	
770.05.1 Vergi Resim ve Harçlar		
191 İNDİRİLECEK.KDV HS.	8,100	
191.01.03 %18 İndirilecek KDV		
102 BANKALAR		53.100
102.01.1. Y Bankası		

## SONUÇ

Turizm sektörü incelendiğinde aslında ülkeye ekonomik anlamda getirisi en çok sektörlerden birisidir. Hem maddi hem de manevi faydası bulunmaktadır. Gelen turistlerin ülkeleri en iyi şekilde tanımaları ve bunu güzel bir şekilde aktarmaları için gerekli çalışmalar yapılmaktadır. Bu nedenle öncelikle olumlu imajın aktarılması çevrenin yeteri kadar korunmasına bağlıdır. Çevre koruma tesadüfi olarak ortaya çıkan bir kavram değildir. Çevre üzerinde bir etki, bir farklılık ile sonuçlanan işlemler çevresel maliyetlerin de ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Çevresel faaliyetler işletmelerin kuruluş aşamasından başlar ve sektör büyüdükçe çevresel faaliyetler artar. Sektörün gelişmesiyle birlikte kendini geliştirmek için faaliyetlerde bulunan konaklama işletmelerinin çevreye olan etkisi olumlu ve olumsuz olarak artmaktadır. Tabii bu sektördeki işletmeler çevreye vermiş oldukları zararı minimize edebilmek için ilave maliyetlere katlanmaktadır. Bu maliyetlerin neler olduğu ve muhasebe kayıtlarına nasıl yansıtıldığı bu çalışmada incelenmiştir.

Çevresel maliyetlerin işletmenin toplam maliyetine büyük etkisi vardır. Çünkü konaklama işletmelerinde yer alan maliyet kalemlerinin büyük kısmı konaklama işletmesi içinde ve dışındaki faaliyetlerden oluşmaktadır. Gerek gelişen turizm koşullarına ayak uydurmak için gerek rekabet koşulları kaynaklı maliyetlerde bulunmaktadır. Toplam maliyetin içerisinde hizmet bedeli olarak personele yapılan harcamaların konaklama işletmelerinin toplam maliyetinin ciddi bir kısmını oluşturduğu ortaya çıkmaktadır. Yani çevreyi korumak için katlanılan çevresel maliyetler de diğer işletmelerde olduğu gibi turizm işletmeleri için çok önemli bir faaliyet haline geldiğini ifade etmek mümkündür.

Konaklama işletmeleri çevreye vermiş oldukları çevresel zararları en aza indirmek ve gerekli önlemleri alabilmek için çalışmalar yapmaktadırlar. Aynı zamanda rekabet koşullarına uyum sağlamaya da çalışmaktadırlar. Buradan turizmin çevreye vermiş olduğu hem yararlı hem de zararlı çevresel faaliyetleri ortaya çıkmıştır. Uygulamada bu tür işletmelerin çevreye yapılan faaliyetlerin muhasebe kayıtlarının nasıl kaydedildiğinin ve maliyetlerin sınıflandırılmasının maliyetleri nasıl etkilediği üzerine yapılan bu çalışmada turizmin aslında çevre için önemini, turizmin her gelişiminde aslında doğa üzerindeki etkisinin arttığını ifade etmek yerinde olacaktır. Çevresel etkiler, çevresel faaliyetlerin oluşumundan başlar gelişmesiyle daha fazla zarar vermeye başlar. İşte buradaki en büyük amaç çevre üzerindeki baskıyı ve çevresel maliyetleri en aza indirmek olmalıdır. Bu durum hem gelecek nesillerin emanetini onlara aktarmaya hem de işletmelerin ilave maliyetlerini minimuma indirmeye yardımcı olacaktır.

## KAYNAKLAR

- Aksu M.&Özcan S. (2018). Termal Turizm İşletmeleri İle Diğer Konaklama İşletmelerinin Maliyet Yönetimi Açısından Karşılaştırılması: Çanakkale Örneği, *Balıkesir Üniversitesi S.B.E. Dergisi*, 21(39), 489-509.
- Alagöz A.&Yılmaz B. (2001). Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler, *SÜ. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1-2), 147-158.
- Apalı A. & Bozcu M. (2018). *Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi*, Gazi Kitabevi.
- Aslanertik B. E. & Özgel I. (2007). Konaklama işletmesi İşletmelerinde Çevresel Muhasebe, *İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(2), 163-179.
- Atabey, N. A.& Parlakkaya R.&Alagöz A. (2001). *Genel Muhasebe*, Dizgi Ofset.
- Atmaca, M.&Yılmaz, B. (2011). Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, 108, 15-34.
- Aydın S. (2012), Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları Ve Çevresel Maliyetlerin Yaşam Döngüsü Değerlemesi: Türkiye - Birleşik Krallık Örneği, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 4, 99-120.
- Bekçi İ. (2003), Konaklama Muhasebesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 36.
- Çalış Y. E. (2013). Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XXXIV (1), 175-190.
- Çetin, A.T.,&Özcan M.&Yücel R. (2004). Çevre Muhasebesine Genel Bakış, *S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 61-76.
- Dalgar H.&Yıldırım F. (2016), Konaklama İşletmelerinde Çevre Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Araştırma, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 1-18.
- Kırlioğlu, H.& Can, A. V. (1998). *Çevre Muhasebesi*, Değişim Yayınları.
- Kirk, D. (1998). Attitudes to Environmental Management Held by a Group of Hotel Managers in Edinburgh. *International Journal of Hospitality Management*. 17 (1), 33-47.
- Korukoğlu A. (2011). İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması, *Ege Akademik Bakış*, 1, 81-89.
- Kurtlu A. (2017). Çevresel Maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Belirlenmesi ve Bir Uygulama, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 24(2), 309-325.
- Lazol İ.&Muğal E.&Yücel Y. (2008). Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 38, 56-69.
- Mutlu Ç.&Yıldız M.S. (2015). Konaklama İşletmelerindeki Çevre Yönetimi Uygulamalarının Ve Etkilerinin İrdelenmesi: Alanyada Faaliyet Gösteren 5 ve 4 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi* 49, 107-126.
- Özbirecikli M. & Melek Z. (2002). Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkileri: Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 14, 82-91.
- Sancar, M.F.&Kutukız D.&Uslu A. (2015), Konaklama İşletmelerinin Çevre Muhasebesine Bakış Açılırları: Güneydoğu Anadolu Bölgesi Örneği, *Verimlilik Dergisi*, 3, 67-86.
- Tancı N. (2012). İşletmelerde Çevresel Maliyetlerin Belirlenmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Bir Süt Endüstrisi İşletmesinde Örnek Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

**KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ALGISI: IRAK SÜNNİ  
VAKFI DİVANI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>**

**Mehmet Akif ALTUNAY**

Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F, İşletme ABD, Isparta, TÜRKİYE,  
e-posta: [mehmetaltunay@sdu.edu.tr](mailto:mehmetaltunay@sdu.edu.tr)

**Omar Jasim Jameel AL-MASHHADANI**

Süleyman Demirel Üniversitesi, S.B.E, İşletme ABD, Isparta, TÜRKİYE, e-posta:  
[omarjasim1982@gmail.com](mailto:omarjasim1982@gmail.com)

<sup>1</sup> Bu çalışma ikinci yazarın yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

## KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ALGISI: IRAK SÜNNİ VAKFI DİVANI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

### ÖZET

*İç denetim ve iç kontrol faaliyetleri özel işletmelerde olduğu kadar kamu işletmelerinde de önemli hale gelmiştir. Kamu kurumlarının kamu kaynaklarını etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığı, hata ve hilelerin yapılıp yapılmadığının iç kontrol ve iç denetim faaliyetleriyle izlenmesi gerekmektedir. Irak kamu kurumlarında çalışan kişilerin iç denetim ve iç kontrol konularındaki algısını tespit etmek için yapılan bu çalışma Irak Sünni Vakfı Divanı çalışanlarına anket uygulanması şeklinde yapılmıştır. Ankete kurumda muhasebe süreçlerinde yer alan personelin katılımı sağlanmıştır. Bu doğrultuda 135 kişi ankete katılmış ve sonuçlar SPSS (SPSS 23) analiz edilmiştir. Yapılan faktör analizinde 6 faktör ortaya çıkmış ve bu faktörlerin demografik değişkenlerle aralarındaki istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı analiz edilmiştir. Sadece risk değerlendirme faktörü ile iş unvanları arasında anlamlı bir ilişki ortaya çıkarken, bu ilişki dışında, faktörlerle demografik değişkenler arasında anlamlı bir ilişki ortaya çıkmamıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Kurumları, İç Denetim, İç Kontrol, Irak Sünni Vakfı Divanı.

**JEL Kodları:** M41, M42, M48,

## THE INTERNAL AUDIT AND THE INTERNAL CONTROL PERCEPTION IN PUBLIC INSTITUTIONS: A RESEARCH ABOUT IRAQI SUNNI AFFAIRS

### ABSTRACT

*Internal audit and internal control activities are considered important in public enterprises as well as private enterprises. Public institutions should be monitored through internal control and internal audit activities to determine whether public resources are being used effectively and efficiently, whether errors and tricks are made. This study was conducted in order to determine the perception of the internal audit and internal control issues of the people working in Iraqi public institutions by conducting a survey on the employees of the Iraq Sunni Affairs. Personnel involved in the accounting processes in the institution were included in the questionnaire. In this direction, 135 people participated in the survey and the results were analyzed by SPSS (version 23). Factor analysis revealed 6 factors, and these factors were analyzed as to whether there was a relationship with the demographic variables. Only a significant relationship was found between the risk assessment factor and job titles, but no significant relationship was found between the factors and the demographic variables.*

**Keywords:** Public Institution, Internal Control, Internal Audit, Iraq Sunni Affairs.

**JEL Kodları:** M41, M42, M48,



## GİRİŞ

Son yıllarda dünya genelinde yaşanan muhasebe skandallarından sonra iç denetim ile iç kontrol büyük önemi artmıştır. Yatırımcıların hak ve menfaatlerinin garanti altına alınabilmesi ve kurum faaliyetlerinin yine kurum bünyesinde bulunan bağımsız iç denetçiler tarafından denetlenmesi işletmeler açısından mutlak uyulması gereken kurallar haline gelmiştir. Yatırımcılar yatırım yapacakları işletmelerin mali durumları yanında kurumsal yönetim, iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerine de dikkat etmektedirler. Bu durum iç denetimin ve kontrolün, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, işletmelerin ve yatırımcıların karşılaşılabileceği risklerden korunabilmeleri açısından büyük önemi bulunmaktadır.

İç kontrol ile iç denetimin günlük konuşma dilinde hatalı olarak aynı anlamda kullanıldığı görülür. İşletmelerin belirledikleri hedef ve amaçlara etkin bir şekilde ulaşmalarını ve bu amaçlara ulaşılacağına yeterli ölçüde güvence duyulmasını sağlayıcı niteliklere haiz olarak oluşturulan usul ve yöntemlerin bütünü iç kontrol olarak tanımlanmasına karşın, iç denetim bundan farklı olarak; işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olup, temelde iç kontrol oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsurudur (İbiş ve Günel, 2010:10). Dolayısıyla iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir (Adiloğlu, 2011:25).

COSO (The Committee on Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) tanımına göre iç kontrol, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal tabloların güvenilirliği, uygulamaların cari mevzuat ve düzenlemelere uyumluluğu konularında hedeflere ulaşılabilirliğe dair makul bir güvence sağlamak amacıyla biçimlendirilen ve bir örgütün yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan bir süreçtir (Özbek, 2012:22). İç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Etkinliğinin ve yerindeliliğinin değerlendirilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir (İbiş ve Günel, 2010:10).

İç denetim, esas olarak, mevcut iç kontrol sisteminin amaçlandığı şekilde işleyip işlemediğini ve bu yönde üst yönetime hangi raporların gönderildiğini inceleyen bir birimdir. İç denetimin temel amacı üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktır. İç denetim, "işletmede kontroller arasında en iyi iç ilişkiye ve toplam iç kontrol yapısı içerisinde en iyi bileşene nasıl ulaşılabilir" konusunda yönetime yardımcı olacaktır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:26). Yöneticiler iç kontrol yapısının kalitesi konusundaki bilgileri iç denetim biriminden alırlar. Bu bilgileri değerlendirmek suretiyle iç kontrol yapısının sağlıklı bir şekilde işlemediğini sağlarlar. İşletmede iyi bir iç denetim varlığı iç denetçilerin, iyi bir iç kontrol varlığı ise yöneticilerin başarısıdır (Haftacı, 2014:66). İç denetim, risk yönetimi gibi iç kontrol ile ilişkilendirilmiş ancak bağımsız bir statüye sahip olmalıdır. İç kontrol, iç denetimin bir alt alanı değildir. Aksine, iç denetim, iç kontrol izleme bileşeninin önemli bir parçasıdır. Yani, iç denetim iç kontrolün bir parçası olarak işlev görür. İç kontrol, operasyonların, dış denetçilerin, iç denetimin ve uygunluk fonksiyonlarının çalışacağı zemindir. Bu arka planın önemini anlamak için, iç denetim, yalnızca iç denetimden sorumlu şirketin yönetimine iyi açıklanmamalı ve bir sistem ve bir dizi süreç olarak görüp anlamak için kurum içi bilinç sağlanmalıdır (Akyel, 2010:12).

## LİTERATÜR TARAMASI

El-Baaj (2011) çalışmasında, AL-Qadisiyah Üniversitesi'nde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini, mevcut olan sorunlara uygun çözümlerin önerilmesini ve netice olarak El-Kadisiyye Üniversitesi'nin iç kontrol sisteminin geliştirilmesini amaçlamıştır. Çalışmanın kapsamı El-Kadisiyye Üniversitesi başkanlığında ve bağlı bulunan fakültelerin denetim birimlerinin iç kontrol ile denetim şubesinde çalışan personelden oluşmaktadır. Çalışma örneklem grubu (50) kişidir. Araştırmacı, üniversite rektörlüğü ile bağlı bulunan fakültelerde iç kontrol ile denetim sorumlularıyla doğrudan görüşmeler yapmakla beraber, araştırmasında gözlem, izleme ve alan ziyaretleri yöntemini uygulamıştır. Çalışma hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla özel anket kullanmıştır. Gerekli istatistiksel analiz yapıldıktan sonra çalışma, iç kontrol sistemlerine verilen önemin artırılması, denetim sisteminin kapsamlıdan seçmeliye dönüştürülmesi, faaliyetlerin verimliliğinin değerlendirilmesi ve denetimin geliştirilmesi gibi sonuçlara ulaşmıştır.

Mohamud (2013) çalışmasında, döviz transfer firmalarında iç denetim ile iç kontrol sistemi uygulamaları arasındaki ilişkiyi incelemekle beraber iç denetim rolü ile iç kontrol seviyesini belirlemeyi hedeflemiştir. Çalışma toplumu, (12) adet döviz transfer şirketinden oluşmaktadır. Çalışma örneklem grubu toplam (69) kişi olmak üzere, döviz transfer firmalarında muhasebeci, maliye müdürü, yönetici ile veznedarı kapsamaktadır. Çalışma hedeflerini gerçekleştirmek üzere betimleyici analitik yaklaşım kullanılarak anket tasarlanmıştır. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre, görev ayrımı konusunda bazı sınırlamalar bulunmasıyla döviz transfer firmalarında iç kontrol uygulamalarının etkin olduğu görülmüştür. Ayrıca iç denetim ile iç kontrol sistemi arasında pozitif korelasyon ilişkisi bulunduğu ispatlanmıştır.

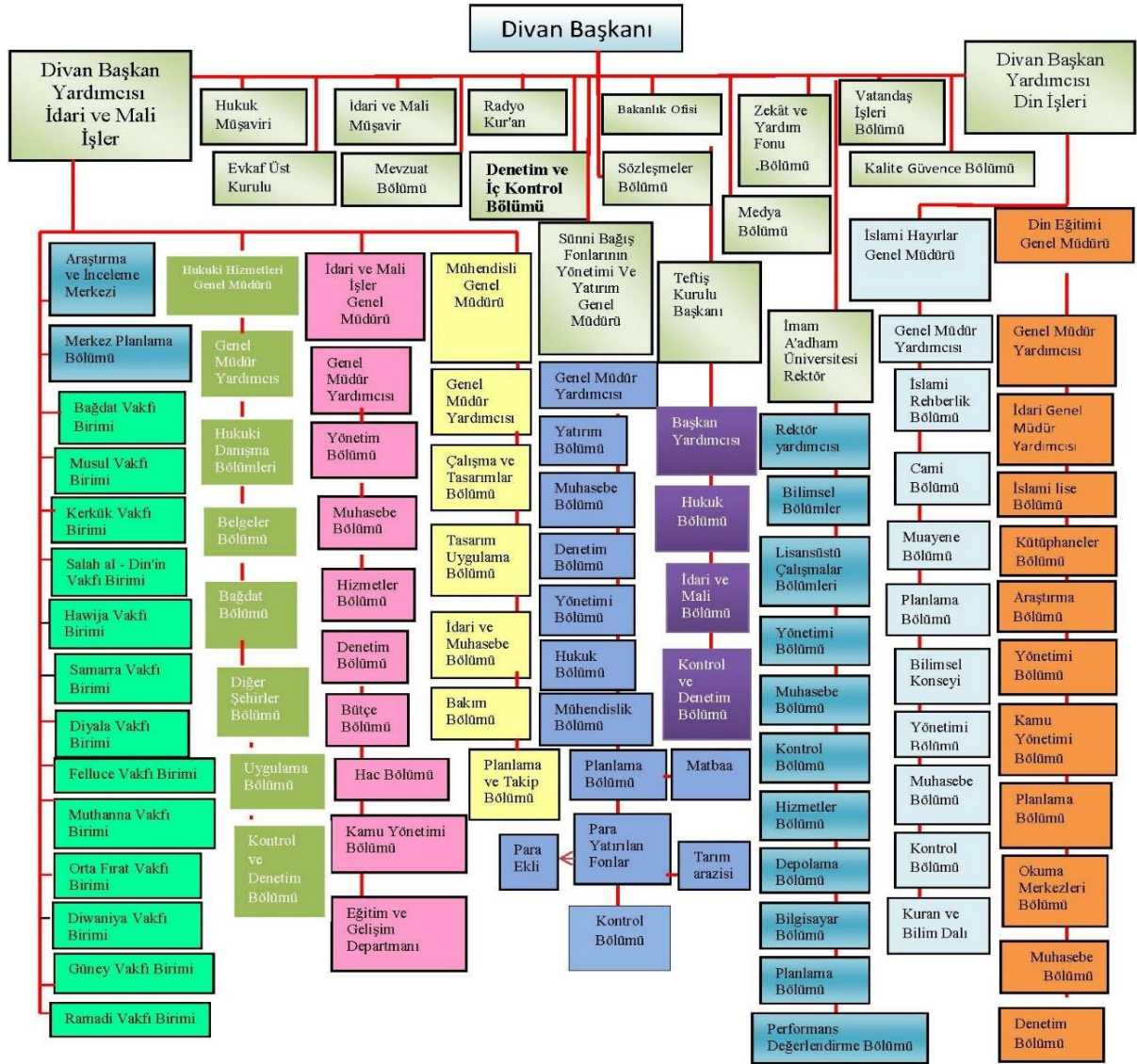
Doğan - Burgazlıoğlu (2015) çalışması, bir hastane işletmesinin iç kontrol sistemin uygulanması üzerinedir. Çalışma sonuçlarına göre mevcut eksikliklerin giderilmesiyle hastanede etkin bir iç kontrol yapısı sağlanacak, böylece kaynakların yanlış kullanımı ve kaybolması önlenecek, hata ve hileler sonucu oluşabilecek kayıplar azalacak, mali tablolarda doğruluk ve güvenilirlik sağlanacak ve hastane içerisinde güvenilir bilgi akışı yoluyla üst yönetimin doğru kararlar vermesi sağlanabilecektir.

Ergin vd. (2016) çalışmalarında Türkiye’de faaliyette bulunan KİT’lerdeki mevcut iç kontrol, iç denetim faaliyetlerinin odak noktasında bulunan KİT denetim personeli tarafından bu kavramların nasıl algılandığına ve gerçekleştiğine ilişkin bir bakış açısı ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Yapılan araştırmada bu kavramların hayat geçirilmesi için öncelikle merkezi yönetimin kararlılığı ve üst yönetimin tam desteği gerekmektedir. Bu anlamda yasal ve idari düzenlemelerde, uygulamaya dönük standartların, rehberlerin ve prosedürlerin eksik bir şekilde yapılandırıldığı, uluslararası entegrasyonda birlik sağlanmadığı görülmektedir. Gerçekçi vizyon ve misyon tanımlamaları yapılarak bilgi ve tecrübenin ön plana alındığı, yetkilendirilmiş ve başarıyı ödüllendirici/özendirici bir üst yönetimin teşekkül ettirilmesi atılacak adımların başında yer almaktadır. Sonuç olarak gelişmiş ülkelerde ölçüt olarak belirlenen uluslararası standartlarda iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları ile bütünlük sağlayacak şekilde yapılandırılması KİT’leri rekabet edilebilir bir ekonomide daha başarılı konuma taşıyacağı söylenebilir.

Özkardeş (2017) çalışmasına göre, kurumsal yönetim fonksiyonlarından bir tanesi olan ‘kontrol’ faaliyetleri, esas itibarıyla şirket içinde oluşturulan iç kontrol sistemi ile sağlanmakta; iç kontrol sisteminin etkin olarak işlem görmesi için de iç denetim uygulanmaktadır. İç denetim, başlarda geleneksel yaklaşım çerçevesinde uygulanır iken; 1980’li yıllarda ABD’de yaşanan firma krizlerinin (Enron vb.) etkisiyle, risk yönetimi de iç denetimin kapsamına girmeye başlamıştır. İç denetim zamanla risk odaklı uygulamaya başlamış ve bu yaklaşım giderek ağırlık kazanmıştır. Çalışmamızda, Türkiye’deki firmaların bu konuya yaklaşımlarının ortaya konması hedeflenmiştir. Bu amaçla, iç kontrol ve iç denetim kavramları ve bunların risk unsuru ile ilişkisi ele alınmış; BISTKURY Endeksine kayıtlı 32 adet şirketin faaliyet raporları temel alınarak iç kontrol, iç denetim ve riskin etkileşimi üzerine içerik analizi yöntemi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda; şirketlerin iç kontrol ve iç denetim olgularına verdikleri önem ile risk yönetimine yaklaşımları arasında doğrusal korelasyon bulunduğu; risk yönetimine ağırlık veren şirketlerin iç kontrol ve iç denetime de daha fazla önem verdikleri gözlemlenmiştir.

## **IRAK SÜNNİ VAKFI DİVANI HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

Irak Sünni Vakfı Divanı, Irak Bakanlar Kurulu Başkanlığı’na bağlı, kendi tüzel kişiliği olan, bağımsız bir kurumdur. Şekil 1’de Irak Sünni Vakfı Divanı’nın organizasyon şeması yer almaktadır Irak Sünni Vakfı Divanı, Irak’taki Sünni Toplumunu ile ilgili işlerde yetkilendirilmiş bir uzmanlık ofisi olarak 1 Ekim 2012 tarihinde, 56 sayılı “Sünni Vakfı Divanının Kuruluşu Hakkında Kanun” ile kurulmuştur. Irak Sünni Vakfı Divanı kanununda yazılı işlemleri yürütmek üzere Bakanlar Kuruluna bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Tüzel kişiliğe sahip olan Irak Sünni Vakfı Divanı, Başkan tarafından temsil edilir. Başkan, vakfı politikasının uygulanmasından, yönergelerin hazırlanması ve uygulanmasından, yasaların uygulanmasından ve bunların denetlenmesinden sorumludur. Divan Başkanı, Irak Sünni Vakfı Divanı’nın görevleri ve yetkileri doğrultusunda, talimat, karar ve emirleri yayınlar, Vakfın işleyişine dair şartları belirler..



Şekil 1. Irak Sünni Vakfı Divanı Şeması

Kaynak: Irak Sünni Vakfı Divanı, <http://sunni-affairs.gov.iq> (Son Erişim Tarihi: 01.11.2017)

Irak Sünni Vakfı Divanı'nın birim çalışanları hakkında aşağıdaki bilgiler verilebilir:

- Her müdürlük, en az bir lisans diplomasına sahip olan ve en az 8 yıllık hizmet süresini doldurmuş olan bir genel müdür (genel direktör) tarafından yönetilir.
- Her bölümün başında en az bir lisans diplomasına sahip olan ve en az 4 yıllık hizmet süresini doldurmuş olan müdür unvanına sahip bir çalışan bulunur.
- Bölümde çalışanların sayısı en az 10 kişi, birimde çalışanların sayısı ise en az 3 kişidir.

### 1.1. Irak Sünni Vakfı Divanı Müdürlüklerinin Görevleri

#### a. İdari ve Mali Genel Müdürlüğü

İdari ve Mali Genel Müdürlüğü, Sünni Vakfı Divanı'nın en önemli genel müdürlüğü olup temel görevi vakfın mali işlerinin konsolide edilmesidir. Genel Müdürlük ve Sünni Bağış'a bağlı şehirlerdeki birimlerin mali bütçelerinin hazırlanması ve dağıtılmasından sorumludur. Muhasebe bölümünde 24 adet, iç kontrol bölümünde ise 8 adet personel bulunmaktadır.

#### b. Din Eğitim Genel Müdürlüğü

Din Eğitim Genel Müdürlüğü, Irak Sünni Vakfı Divanı'na bağlı ortaöğretim okullarını yöneten kurumdur. Bu genel müdürlüğün amaçlarından biri, İslam dininin yaklaşım ve davranış hedeflerine uyan bir neslin yetiştirilmesidir. Faaliyetleri İslami bir eğitim niteliğindedir ve bu alanda uzmanlaşmış kolejler oluşturarak orta öğretime paralel eğitim vermektedir. Bir genel müdür ve iki genel müdür yardımcısının olduğu bu genel müdürlük, devlet muhasebe sistemine göre faaliyet göstermektedir. Muhasebe bölümünde 15 adet ve kontrol bölümünde ise 4 adet personel çalışmaktadır.

#### **c. İslami Hayır Genel Müdürlüğü**

İslami Hayır Genel Müdürlüğü'nün görevi Irak Cumhuriyeti'nde bulunan Irak Sünni Vakfı Divanı'na ait camilerin işlerini takip etmektir. Bu genel müdürlüğün bir başka görevi ise hayırseverler tarafından yapılan yardımları muhtaç kişiler ile İslami hayır kurumlarına ve camilere ulaştırmaktır. Bu genel müdürlük, devlet muhasebe sistemine göre faaliyet göstermektedir. Muhasebe bölümünde 13 adet ve kontrol bölümünde ise 4 adet personel çalışmaktadır.

#### **d. İmam AL-ADHAM Üniversitesi**

Sünni Vakfın Genel Müdürlüklerinden biri olan İmam ALADHAM Üniversitesi, Sünni Vakfı Divanı'na maddi olarak bağlıdır. İdari olarak Irak yükseköğretim bakanlığına bağlı olup Devlet muhasebe sistemine göre faaliyet göstermektedir. Muhasebe bölümünde 13 adet ve kontrol bölümünde ise 4 adet personel çalışmaktadır.

#### **e. Teftiş Genel Müdürlüğü**

Teftiş Genel Müdürlüğü, Irak Sünni Vakfı Divanı içerisinde inceleme gerektiren tüm işlerden sorumludur. Bu genel müdürlük devlet muhasebe sistemine göre çalışır. Çoğu çalışanı yasalar ile muhasebe ve denetim ilkelerinde tecrübeye sahiptir. İdari ve mali bölümde 8 kişi çalışmakta olup ayrıca bir de kontrol bölümü mevcuttur. Bu Genel Müdürlük Sünni Vakfındaki tüm çalışma komiteleri içerisinde yer almaktadır. Teftiş Genel Müdürlüğü, Denetim ve İç Kontrol Bölümü tarafından yürütülen denetim çalışmalarının çoğuna katılmaktadır.

#### **f. Sünni Vakfı Yönetimi ve Yatırım Fonları Genel Müdürlüğü**

Irak Sünni Vakfı Divanı bağlı birimlerden biri olan bu genel müdürlük, Sünni Vakfı, Sünni Bağış'a ait tüm mülklerden sorumludur (arsalar, binalar ve diğer varlıklar). Bu genel müdürlükte Tekdüzen muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Irak Sünni Vakfı Divanı fonlarının Şeriat hükümlerine ve vakıf koşullarına uygun olarak yönetimi ile sorumludur. Muhasebe Bölümünde 16 kişi, Denetim ve İç kontrol Bölümünde ise 7 kişi çalışmaktadır. Federal Denetim Bürosu tarafından yayımlanan mevzuata uygun olarak çalışır.

#### **g. Mühendislik Genel Müdürlüğü**

Sünni Vakfı Divanına bağlı genel müdürlüklerden biridir. Bu Genel Müdürlük devlet muhasebe sistemine göre çalışır. Bu genel müdürlük genel mali bütçe ve yatırım bütçesi olmak üzere iki bütçeye sahiptir. Genel Müdürlüğün muhasebe bölümü ise bütçe ayırımına paralel olarak iki bölümden oluşmakta ve toplam 14 personel içermektedir. Sünni Vakfı Divanı'nın özel projeleri için bir yatırım bütçesi mevcuttur. Genel Müdürlüğün tek bir iç kontrol bölümü mevcut olup 5 çalışanı vardır.

#### **h. Hukuki Hizmet Genel Müdürlüğü**

Hukuki Hizmet Genel Müdürlüğü, hukuk işlemlerinde uzmanlaşmıştır. Bu Genel Müdürlük devlet muhasebe sistemine göre çalışır. Muhasebe bölümünde 11 adet ve kontrol bölümünde ise 3 adet personel bulunmaktadır.

### **1.2. Denetim ve İç Kontrol Bölümü ve Alt Bölümleri**

Denetim ve İç Kontrol Bölümü, Irak Sünni Vakfı Divanı'nın en önemli bölümlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu bölüm, Federal Denetim Bürosu tarafından yayımlanan yönetmelikler doğrultusunda faaliyetlerini ve çalışmalarını yürütmektedir. Genel Müdürlükteki İç Denetim Bölümleri ve Sünni Vakfı Divanı İç Kontrol ve Denetim Bölümü, doğrudan doğruya Irak Sünni Vakfı Divanı Başkanına bağlıdır.

### **ARAŞTIRMA TASARIMI VE YÖNTEMİ**

Bu araştırma Irak Cumhuriyeti, Irak Sünni Vakfı Divanı kurumunun denetim ve muhasebe bölümlerinin yönetici ve çalışanlarına anket uygulaması şeklinde yapılmıştır. Bu araştırma ile Irak kamu

kurumlarında iç denetim ve iç kontrol unsurlarına yönelik algı ve tutumlarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Bu araştırmanın bir başka hedefi de iç denetim ve iç kontrol alanlarındaki gelişmelerin Irak Sünni Vakfı Divanı'ndaki iç denetim ve iç kontrol sistemine olan yansımalarının ortaya konulmasıdır.

Irak Sünni Vakfı Divanı'nda çalışanlara ve yöneticilerine yönelik bir anket yapılmıştır. Anket verilerini analiz etmek için ise sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik (SPSS 23) programı kullanılmıştır.

### 1.3. Ölçek ve Güvenilirliği

Araştırmanın amacına ulaşması amacıyla anket formu<sup>2</sup> hazırlanmıştır. Anketin hedef kitlesi olarak Irak'taki Sünni Vakfı Divanı muhasebe ve denetim bölümü personeli belirlenmiştir. Anket formu ulaşılmak istenen amaca yönelik olarak üç bölümden oluşmuştur.

Birinci bölüm; katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 6 sorudan oluşmaktadır.

İkinci bölüm; katılımcıların Irak Sünni Vakfı Divanı 5 sorudan oluşmaktadır. sonraki 5 soru iç denetim, sonraki 5 soru risk değerlendirme bölümünü, sonraki 5 soru bilgi iletişim, sonraki 5 soru iç denetimin bağımsızlığı, sonraki 5 soru iç denetim birimi üyelerinin mesleki yeterliliği ölçmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu sorulara verilen cevaplar, kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kısmen katılıyorum, katılmıyorum ve hiç katılmıyorum şeklindeki cevaplardan oluşmaktadır.

Üçüncü bölüm sadece iç denetçilere yöneliktir. İç denetçilerle ilgili 9 sorudan oluşmaktadır. Bu sorulara verilen cevaplar, kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kısmen katılıyorum, katılmıyorum ve hiç katılmıyorum şeklindeki cevaplardan oluşmaktadır.

Ölçek, kullanım öncesinde güvenilirlik ve geçerlilik açısından test edilmelidir. Ölçeğin güvenilirliği, aynı numunenin ölçeğin farklı zamanlarında ne kadar uygulandığını ve aynı sonuçların verildiğini göstermektedir. Bu çalışmada, güvenilirlik analizi yapıldığında Cronbach Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach alfa değeri 0.70 veya daha büyük olduğunda, ölçeğiniz oldukça güvenilir olarak kabul edilir (Güriş ve Astar, 2015:282).

Tablo 2'de, Cronbach Alpha göstergeleri sunulmuştur. Tüm sorulara yapılan Cronbach's Alfa istatistiği 0,940 olarak bulunmuş olup anketin güvenilirliği son derece yüksek olduğunu göstermektedir. Tüm faktörlere ait sorular arasındaki Cronbach's Alpha değerleri verilmiştir. Çalışma aracının genellikle yüksek stabilite katsayısı ile karakterize edildiğini göstermektedir.

**Tablo 2.** Faktörlerin Güven Testini

	<b>Faktörler</b>	<b>Cronbach's Alpha'nın değeri</b>
1	Bilgi ve İletişim	0,880
2	Risk Değerlendirme	0,899
3	Güvence Sağlama	0,867
4	Bağımsızlık	0,814
5	Kontrol Faaliyetleri	0,719
6	Kontrol Ortamı	0,707
	Tüm Faktörler	0,940

### 1.4. Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışmada Irak Sünni Vakfı Divanı çalışanlarına yüz yüze veya internet aracılığıyla bir anket uygulanmıştır. Anket çalışmalarının geneline ait olan kısıtların yanı sıra kapsam, zaman ve katılımcılar açısından bazı kısıtlar bulunmaktadır. Bu kısıtlar:

<sup>2</sup> Bu anket formu, Omar İzz El-Din, "The Impact of Internal Control System Effectiveness on Internal Auditor Performance: A Field Study on Jordanian Private Universities", Middle East University, Jordan temel alınarak hazırlanmıştır. Sorularda ekleme, çıkarma veya diğer değişiklikler yapılmıştır.

- Araştırmanın Irak Cumhuriyeti kurumlarından sadece Irak Sünni Vakfı Divanı çalışanlarına uygulanması,
- Bütün anketlerde olduğu gibi ankete katılanlardan kaynaklanan eksikliklerin anket sonuçlarını etkileyebilecek faktörlerden olması,
- Yüzyüze uygulanan anketlerde katılımcılara gerekli açıklamalar yapılmış ancak, internet üzerinden yapılan anketlerde katılımcılara açıklamalarda bulunulmamıştır.

### 1.5. Araştırmanın Hipotezleri

Aşağıda, literatürden de yararlanarak oluşturulan çalışmanın hipotezleri verilmiştir:

- HA1. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA2. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA3. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA4. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA5. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA6. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA7. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA8. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA9. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA10. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA11. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA12. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA13. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA14. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA15. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA16. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA17. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA18. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA19. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA20. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA21. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA22. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

- HA23. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA24. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

### 1.6. Örneklem

Bu araştırma, Irak Sünni Vakfı Divanı<sup>3</sup> kurumunun denetim ve muhasebe bölümlerinin yönetici ve çalışanlarını kapsamaktadır. Irak Sünni Vakfı Divanı'nda ulaşılmak istenen kişiler ve elde edilen veri sayısı Tablo 3'te sunulmuştur.

**Tablo 3.** Araştırmanın Kapsamı

Çalışma Grupları	Çalışan Kişi Sayısı	Ulaşılan Kişi Sayısı	Dağıtılan Anket Sayısı	Alınan Anket Sayısı	Geçersiz Anket Sayısı	Analizi Yapılan Anket Sayısı
Yönetici	13	13	11	11	0	11
Muhasebe Bölümü	108	108	77	47*	1	46
İç Denetim Bölümü	61	61	60	54*	0	54
İç Kontrol Bölümü	53	53	43	26*	2	24
<b>Toplam</b>	<b>235</b>	<b>235</b>	<b>191</b>	<b>138</b>	<b>3**</b>	<b>135</b>

\* Muhasebe bölümünden 4 kişi, iç denetim bölümünden 5 kişi ve iç kontrol bölümünden 1 kişiye (görevleri gereği şehir veya ülke dışında oldukları için) internet üzerinden oluşturulan anket formu ile ulaşılmıştır. \*\* Anketin tek seçenekli cevaplarına birden fazla seçeneği işaretleyerek cevap verildiği için bu anketler değerlendirmeye alınmamıştır.

### 1.7. Verilerin Toplanması ve Analizi

Irak Sünni Vakfı Divanı bünyesinde yer alan tüm çalışma gruplarını içermekte ve ankete katılanlar muhasebe, denetim ve iç kontrol bölümlerinde çalışanların yanı sıra tüm Yönetici içermektedir. Ankete toplam 135 kişi katılmıştır.

Sorulara verilen cevaplara 5'li Likert ölçeği şeklindeki rakamlara yapılan faktör analizi sonucunda 6 tane özdeğeri 1'den büyük olan faktör belirlenmiştir. Bartlett ki-kare of sphericity ve KMO test istatistiklerine bakılarak verilerin faktör analizine uygun olduğu bulunmuştur. Kolmogorov-Smirnov normallik testi sonucunda faktörleri oluşturan sorulara verilen puan ortalamalarının dağılımı normal olmadığından dolayı tüm analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Grup seviye sayısı 2 olduğunda Mann-Whitney U testi, grup seviye sayısı 2 den fazla olduğunda Kruskal-Wallis testi ve Bonferroni-Dunn testi uygulanmıştır. Anketin güvenilirliği ise Cronbach's Alfa test istatistikleri kullanılarak ölçülmüştür.

Çalışmada anket sorularına verilen cevaplar sayı ve yüzde halinde tablolarda sunulmuştur.

Herkese sorulan iç denetim ve iç kontrol ile ilgili 30 soruya verilen 5'li Likert şeklindeki rakamlara yapılan faktör analizi sonucunda öz değeri 1'den büyük olan 6 tane faktör belirlenmiştir. Faktör analizinde açıklayıcı metot olarak temel bileşenler analizi veri döndürme yöntemi olarak da Varimax yöntemi kullanılmıştır. Yüğü 0,5'den büyük olan soruların hangi faktöre girdikleri Tablo (14) üzerinde gösterilmiştir. Tüm sorulara ve her bir faktöre düşen sorulara verilen cevaplara yapılan Cronbach's Alfa test istatistiği ile sorulara verilen cevapların güvenilirliği yani anketin güvenilirliği test edilmiştir. Faktör analizinin ön şartları olan Bartlett ki-kare of sphericity ve KMO test istatistikleri analize başlamadan önce incelenmiş ve ön şartların sağlandığı tespit edilmiştir. Faktör analizi sonucunda oluşan 6 faktörün her birine düşen soruların puan ortalamaları alınmış ve bu verilere demografik

<sup>3</sup> Bu araştırmanın Irak Sünni Vakfı Divanı üzerine yapılmasının amacı, çalışmayı yapan öğrencinin bu kurumun çalışanı olması dolayısıyla verilerin kolay toplanılabileceği düşüncesidir.

sorulara ki cinsiyet, eğitim durumu, yaş v.b. soruların seviye ortalamaları arasında ki farklılıkların belirlenmesinde parametrik olmayan yöntemler kullanılmıştır.

Bunun nedeni ise 6 faktöre ait verilere ayrı ayrı yapılan Kolmogorov-Smirnov normallik testi sonucunda parametrik testlerin ön şartları sağlamadığı görülmüştür. Bundan dolayı seviye sayısı 2 olan (cinsiyet gibi) demografik soruların seviyeleri arasındaki farklılıkların belirlenmesinde Mann-whitney U testi, seviye sayısı 2'den fazla olan (yaş gibi) demografik soruların seviyeleri arasındaki farklılıkların belirlenmesinde Kruskal-Wallis testi kullanılmıştır. Kruskal-Wallis testi sonucunda seviye Rank Ortalamaları arasındaki fark istatistik olarak önemli bulunduğu hangi seviyelerin birbirinden farklı olduğunu ise Bonferroni-Dunn testi ile saptanmıştır.

## ARAŞTIRMA SONUÇLARI VE SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1.8. Demografik Veriler ve Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan Irak Sünni Vakfı Divanı çalışanlarının genel özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanan sorulara ilişkin elde edilen bulgular ve frekans dağılımları tablolar halinde verilmiştir. Katılımcıların cinsiyetlerine ilişkin veriler Tablo 4'da verilmiştir.

**Tablo 4.** Katılımcıların Cinsiyetine İlişkin Veriler

Katılan Cinsiyeti	Katılımcı sayısı	Yüzde
Erkek	73	%54,1
Kadın	62	%45,9
<b>Toplam</b>	135	%100

Tablo 4'te de görüldüğü üzere ankete katılanların yarıdan az fazlasını (%54,1) erkekler oluşturmaktadır. Kadınların oranı (%45,9) ise yine yarıya yakındır.

Katılımcıların yaşına ilişkin veriler Tablo 5'te verilmiştir.

**Tablo 5.** Katılımcıların Yaş Aralığına İlişkin Veriler

Katılan Yaşı	Katılımcı sayısı	Yüzde
30 yaş ya da daha az	46	%34,1
31 -35 yaş arası	20	%14,8
36 -40 yaş arası	29	%21,5
41 -45 yaş arası	15	%11,1
46 yaş ve üstü	25	%18,5
<b>Toplam</b>	135	%100

Tablo 5'te, katılımcıların yaş aralıklarına ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre katılımcıların 1/3'ünü 30 yaşın altındakiler oluştururken, yarıya yakını orta yaş sayılan 31-45 yaş arası katılımcılar oluşturmaktadır.

Katılımcıların deneyim yıllarına ilişkin veriler Tablo 6'da verilmiştir.

**Tablo 6.** Katılımcıların Deneyim Yıllarına İlişkin Veriler

Katılan Deneyim Yıllarına	Katılımcı sayısı	Yüzde
5 yıl veya daha az	42	%31,1
6-10 yıl arasında	48	%35,6
11-15 yıl arasında	28	%20,7
16 yıl ve üstü	17	%12,6
<b>Toplam</b>	135	%100

Tablo 6'da, katılımcıların deneyim yıllarına göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılanlar. Deneyim yılı temel alındığında, katılımcıların %31,1'nin 5 yıl veya daha az, %35,6'nın 6-10 yıl arasında, %20,7'nin 11-15 yıl arasında, %12,6'nın 16 yıl ve üstü olduğu görülmektedir.

Tablo 5 ve Tablo 6 verileri birlikte değerlendirildiğinde katılımcıların yaklaşık 2/3'ünün deneyimli kişiler olduğu söylenebilir.

Katılımcıların eğitim durumlarına ilişkin veriler Tablo 7'de verilmiştir.



**Tablo 7.** Katılımcıların Eğitim Durumlarına İlişkin Veriler

Katılınan Eğitim Durumları	Katılımcı sayısı	Yüzde
Lise	22	%16,3
Ön lisans	21	%15,6
Lisans	83	%61,5
Lisans üstü	9	%6,7
<b>Toplam</b>	135	%100

Tablo 7'ye göre ankete katılanlar büyük oranda lisans mezunudur (%61,5).

Katılımcıların iş ünvanına ilişkin veriler Tablo 8'de verilmiştir.

**Tablo 8.** Katılımcıların İş Ünvanına İlişkin Veriler

Katılınan İş Ünvanı	Katılımcı sayısı	Yüzde
Memur	36	26,7
Muhasebeci	45	33,3
Muhasebe Denetçisi	32	23,7
Yönetici	22	16,3
<b>Toplam</b>	135	%100

Tablo 8'de de görüleceği üzere katılımcıların memur, muhasebeci, muhasebe denetçisi ve yöneticilerden oluşmaktadır. Klasik bir kamu kurumu organizasyon yapısına uygun bir katılımcı dağılımı söz konusudur. Oran olarak en az üyesi olan grup yöneticiler olarak öne çıkmaktadır. En fazla üyesi olan grup da yöneticilerin iki katı kadar olan muhasebecilerdir. Memur ve muhasebe denetçisi grupları da sayıca birbirine yakın olmakla birlikte muhasebecilerden az, yöneticilerden fazladır.

İşletmelerde sürekli aynı işleri aynı şekilde yapmaktan kaynaklanan ve çoğu zaman alışkanlık olarak ifade edilen iş yapma şekillerinin işletmeleri başarısızlığa uğratması olasıdır. Bu nedenle özel veya kamu işletmeleri çalışanlarının bilgi ve yetkinliklerini artırmak amacıyla onları gerek kendi bünyelerinde gerekse işletme dışında bazı eğitimlere/kurslara gönderirler. Gün geçtikçe gelişen ve değişen iş dünyasının gerisinde kalmamak için bu eğitimler çok önemli olmaktadır. Alınan eğitimler her ne kadar denetim temalı da olsa, özü itibarıyla iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılarak hata ve hilelerin azaltılması amaçlanmaktadır.

İş ünvanları ile alınan eğitimler arasındaki ilişki Tablo 9'da verilmiştir.

**Tablo 9.** Katılımcıların Eğitim Durumu ile İş Ünvanlarına İlişkin Karşılaştırmalı Veriler

Katılımcıların Eğitim Durumları	Katılımcıların İş Ünvanı								Toplam	
	Memurlar		Muhasebeci		Muhasebe Denetçisi		Yönetici			
Lise	13	59%	2	9%	4	18%	3	14%	22	100%
Ön lisans	4	19%	8	38%	8	38%	1	5%	21	100%
Lisans	18	22%	32	39%	19	23%	14	17%	83	100%
Lisans üstü	1	11%	3	33%	1	11%	4	44%	9	100%
<b>Toplam</b>	36	27%	45	33%	32	24%	22	16%	135	100%

Tablo 9'da eğitim durumları ve iş ünvanları karşılaştırıldığında lise mezunlarının yarıdan fazlasını memurlar oluştururken lisansüstü eğitim yapanların yarıya yakını da yöneticiler oluşturmaktadır.

Katılımcıların denetim alanında katıldıkları eğitim kursları veriler Tablo 12'de verilmiştir.

**Tablo 10.** Katılımcıların Denetim Alanında Katıldıkları Eğitim Kursları Sayısına İlişkin Veriler

Katılınan Denetim Kursu Sayısı	Katılımcı sayısı	Yüzde
Hiçbir kursa katılmayan	32	%23,7
Bir kursa katılan	21	%15,6
İki kursa katılan	20	%14,8
Üç kursa katılan	14	%10,4

Üçten fazla kursa katılan	48	%35,6
<b>Toplam</b>	135	%100

Tablo 10'da da görüleceği üzere katılımcıların 32'si (%23,7) hariç bugüne kadar denetim ile ilgili en az bir kursa katılmıştır. Bu da Irak Sünni Vakfı Divanı'nda çalışanların eğitimine verilen önemin bir göstergesidir. Bu veriler ayrıca çalışmanın denetim konusunda bilinçli bir katılımcı kitlesine uygulandığını da göstermektedir.

Denetim kurslarına katılan katılımcıların bölümler itibariyle verileri Tablo 11'de verilmiştir.

**Tablo 11.** Denetleme Kurslarına Katılan Katılımcılar ve Bölümlerine İlikin Veriler

Kurs sayısı	Denetim Bölümü	Muhaseb Bölümü	Diğerleri	Yüzde
Hiçbir kursa katılmayan	4	27	1	%23,7
Bir kursa katılan	9	12	0	%15,6
İki kursa katılan	7	12	1	%14,8
Üç kursa katılan	9	4	1	%10,4
Üçten fazla kursa katılan	25	23	0	%35,6
<b>Toplam</b>	54	78	3	%100

Tablo 11'e göre denetim bölümü elemanları muhasebe bölümü elemanlarına göre daha fazla kursa katılmıştır. Denetim bölümünün görece bu üstünlüğü normaldir. Çünkü denetim alanında yaşanan gelişmelerin denetim bölümünde çalışanlara daha çok aktarılması gerekmektedir. Bu durum denetim bölümünün diğer bölümler üzerinde danışmanlık görevi olmasından da kaynaklanıyor olabilir. Aynı şekilde muhasebe bölümü elemanları da muhasebe ile ilgili gelişmeleri kurslar aracılığı ile takip etmekte ve kurslara katılım konusunda denetim bölümünden pek geriye kalmamaktadır.

### 1.9. Hipotezlerin Test Edilmesi

Bu başlıkta daha önce belirlenen 24 adet hipotez test edilecektir. Bu hipotezleri test etmek için öncelikle faktör analizi yapılmış ve çalışma faktörleri üzerine Mann-Whitney Test ve Kruskal-Wallis Testleri uygulanmıştır. Aşağıdaki tabloda, gerekli analizleri yapmak için örneğin yeterli olup olmadığı incelenmiştir.

**Tablo 12.** Çalışma Örneğinin Yeterliliği

KMO and Bartlett's Test		
<b>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.</b>		,889
<b>Bartlett's Test of Sphericity</b>	<b>Approx. Chi-Square</b>	2434,281
	<b>Df</b>	435
	<b>Sig.</b>	,000

Tablo 12'de, iç denetim ve iç kontrol ile ilgili sorulara yapılan faktör analizine başlamadan önce KMO 0,889 olarak bulunmuş olup Bertt'in sphericity özelliği de sağlanmaktadır.

Aşağıdaki tabloda, çalışma faktör sayısı verilmiştir.

**Tablo 13.** Çalışma Faktör Sayısı

Toplam Variance Explained						
Faktörler	Faktör İsimleri	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings	
		Toplam	% of Variance	Cumulative %	Toplam	% of Variance
Faktör 1	Bilgi ve İletişim	11,202	37,341	37,341	11,202	37,341
Faktör 2	Risk Değerlendirme	2,640	8,800	46,141	2,640	8,800
Faktör 3	Güvence Sağlama	2,114	7,048	53,190	2,114	7,048
Faktör 4	Bağımsızlık	1,508	5,026	58,216	1,508	5,026
Faktör 5	Kontrol Faaliyetleri	1,269	4,230	62,446	1,269	4,230
Faktör 6	Kontrol Ortamı	1,029	3,430	65,876	1,029	3,430

Tablo 13'te de görüldüğü gibi, ön şartlar yerine geldiği için yapılan faktör analizi sonucunda öz değeri 1'den büyük olan toplam 6 faktör belirlenmiş ve bu faktörler toplam değişimin % 65,876'sını açıklamaktadır.

Ortaya çıkan 6 faktörün 2 tanesi "faktör 3 güvence sağlama" ile "faktör 4 bağımsızlık" iç denetimin iki temel unsurunu ifade etmektedir. İç denetimin bu iki temel unsur dışında kurum kültürüne değer katmak ve geliştirmek, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olması gibi unsurları da bulunmaktadır. Ancak güvence sağlama ve bağımsızlık olmazsa olmaz iki unsurdur. Çalışmada da faktör olarak sayılan iki temel unsur ortaya çıkmıştır. Diğer 4 faktör ise iç kontrolün 4 unsurunu ifade etmektedir. Bunlar bilgi ve iletişim, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve kontrol ortamıdır. İç kontrolün "izleme" adında bir unsuru daha bulunmaktadır. Ancak izleme iç kontrolün diğer unsurları gibi değildir. Çünkü izleme aslında bir gözleme faaliyetidir. Bu faaliyet asıl işleri yapan birimlerden daha çok iç kontrol sürecini gözleyen ve aksaklıkları rapor eden iç denetim birimince yapılmaktadır. O nedenle bir faktör olarak ortaya çıkmaması olağan karşılanmıştır.

Belirlenen faktörler ve açıklamaları aşağıda verilmiştir:

- a) Faktör 1 "Bilgi ve İletişim" toplam 8 soruyu içermektedir. Faktör 1 toplam değişim olan % 65,876'daki % 37,34 ile en büyük paya sahiptir. Bilgi ve iletişim, iç kontrol unsurlarından birisidir. İç kontrol sisteminin etkin olabilmesi işletmedeki yatay ve dikey olarak bilgi temini ve örgüt içi iletişim etkinliğine bağlıdır (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666.ustyonpdf.pdf>, Son Erişim Tarihi: 01.11.2017)).
- b) Faktör 2 "Risk değerlendirme " de 6 soru olup % 8,8 oranında varyansı açıklama oranına sahiptir. Risk Değerlendirme, iç kontrol unsurlarından biridir. Risk değerlendirme, finansal raporlamanın belirlenen prosedürlere uygunluğunun sağlanması bakımından yönetimin belirlediği risk tanımları ve risk analizlerinden meydana gelir (Kardeş Selimoğlu vd., 2014:110).
- c) Faktör 3 "Güvence Sağlama" 5 soru olup % 7,05 oranında varyansı açıklama oranına sahiptir. Güvence sağlama iç denetimin unsurlarından birisidir. Güvence Sağlama, etkili denetim sistemlerinin varlığına, risk yönetimi, kontrol sistemleri ve süreçlerin verimli olarak çalıştığına, elde edilen bilgi ve bulguların doğru ve tam olduğuna, kurumun sahip olduğu varlıkların güvence altında olduğuna, belirlenen faaliyet ve eylemlerin etkin, ekonomik, gerekli mevzuatlara uygun ve verimli bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin kurum içi ve kurum dışı gerekli güvencenin verilmesi anlaşılır (Moeller, 2009:5).
- d) Faktör 4 "Bağımsızlık " 6 soru olup % 5,03 oranında varyansı açıklama oranına sahiptir. Bağımsızlık iç denetim unsurlarından birisidir. Bağımsızlık, iç denetimler, herhangi bir işletmenin faaliyetleri ile farklı ve bağımsız olmalı, çalışmalarını bağımsız bir şekilde yapabilecek düzeyde yetkili kişilere bağlı olarak ve görevlerini engellemeden yapabilmelidirler (Pickett, 2011:143).
- e) Faktör 5 " Kontrol Faaliyetleri " 3 soru olup % 4,23 oranında varyansı açıklama oranına sahiptir. Kontrol faaliyetleri, iç kontrol unsurlarından birisidir. Kontrol faaliyetleri, iç kontrolün somut olarak ifade edilebilen unsurunu oluşturmaktadır. Bu nedenle başlangıçta iç kontrol sadece kontrol faaliyetleriyle eş anlamlı olarak düşünülmüştür. Bu faaliyetleri işletmelerin hedeflerine ulaşmalarını engelleme ihtimali olan risklerin önüne geçilmesinde yardım eden politika ve yöntemlerin uygulanmasını kapsar (Yılancı vd., 2012:80).
- f) Faktör 6 " Kontrol Ortamı " 2 soru olup % 3,43 varyans açıklama oranına sahiptir. Kontrol ortamı, iç kontrol unsurlarından birisidir. Kontrol ortamı, bir işlem grubu için oluşturulan yöntem ve politikaların, etkinliklerinin artırılmasında ya da azaltılmasında olan faktörleri kapsamaktadır (Erkan, 2000:73).

Her bir faktöre ait sorular ve yükleri tablo 14'te verilmiştir.

**Tablo 14.** Faktörlere Ait Sorular ve Yükleri

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>							
Sorular	Faktörler						Extraction
	Bilgi ve İletişim	Risk Değerlendirme	Güvence Sağlama	Bağımsızlık	Kontrol Faaliyetleri	Kontrol Ortamı	
1.Sünni Vakfı Divanı, performans etkinliğini sağlamaya katkıda bulunur.						,592	,662
2.Sünni Vakfı Divanı yönetiminin politikaları verimlilik gerçekleştirilmesine katkıda bulunur						,730	,717
3.Sünni Vakfı Divanı çalışanlarının tüm görev ve sorumlulukları açık ve anlaşılabilir.	,673						,615
4.Sünni Vakfı Divanı Birimleri, faaliyetleri ile ilgili karar alırken uydukları yardımcı bir dizi kriterleri vardır.	,654						,628
5.Sünni vakfı Divanı, kurumsal değerlere uymanın tüm şartlarını desteklemektedir.	,626						,678
6.İç Denetim Bölümü sunulan denetim raporları, denetim süreçlerinin başarısına katkıda bulunur.				,559			,694
7.Yetkilerin çeşitli idari seviyelerde dağılımı, düzenleyici prosedürlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur.				,595			,665
8.Bölmelerdeki, kontrol faaliyetleri, varlık ve kayıtlar için kontrol politikalarını içerir.					,501		,565
9.Yönetime sunulan raporlar, farklı performans dönemlerinin sonuçlarının periyodik olarak karşılaştırılmasını sağlar.					,792		,724
10.Yönetim ile ilgili gözetim raporları, performansı ele almak ve değerlendirmek için öneriler içerir.					,729		,640
11.İç Denetim Bölümü maruz kalabileceği tüm riskleri değerlendiren mekanizmalar oluşturmaktadır.		,670					,619
12.İç Denetim Bölümü hangi risklerin kontrol edilebileceğini ve kontrol edilemeyeceğini belirlemektedir.		,748					,761
13.İç Denetim Bölümü, tüm riskleri, faaliyet üzerindeki etki düzeyleri açısından sınıflandırır.		,757					,721
14.Riskler, İç Denetim Bölümü tarafından sürekli olarak değerlendirilir.		,801					,706
15.İç Denetim Bölümü, riskleri değerlendirirken maliyet ve fayda ilkesini dikkate alır.		,817					,716
16.Bölmeler tarafından kullanılan finansal bilgi sistemi sıkı ve doğrudur.	,623						,634
17.Sünni vakfı Divanı, tüm idari seviyelere bilgi sunmak için uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahiptir.	,634						,620
18.Bilgi Sistemleri, İç Denetim Bölümünün düzenleyici prosedürlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunan doğru bilgileri sağlar.	,540						,526
19.Çalışanların tüm yetkilerine ve sorumluluklarına açıklık getiren bir iletişim sisteminin varlığı söz konusudur.	,730						,639
20.İletişim kanalları, tüm çalışanların kontrol ile ilgili politikaları ve prosedürleri anlamalarını sağlar.	,697						,593
21.İç Denetçinin bağımsızlığı, iç denetim bölümünün organizasyon yapısındaki konumuna büyük ölçüde bağlıdır.				,740			,654
22.İç Denetim Bölümü üst düzey yönetim ile doğrudan iletişim hattına sahiptir.				,615			,549

23.İç Denetim Bölümü, Sünni Vakfı Divanı amaçlarına ulaşılmasına katkıda bulunur.				,597			,669
24.İç Denetim Bölümü kararlarını herhangi bir baskı altında kalmadan verebilmektedir.				,550			,672
25.İç Denetim Bölümü, gözden geçirdiği faaliyetlerde bağımsızlığını korumaktadır.		,533					,607
26.İç Denetim Bölümü üyeleri, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için yeterli tecrübeye sahiptir.			,640				,720
27.İç Denetim Bölümü üyelerinin birbirinden farklı denetleme becerileri vardır.			,570				,649
28.İç Denetim Bölümü üyeleri muhasebe/finans alanında üniversite lisans derecesine sahiptir.			,732				,635
29.İç Denetim Bölümü üyelerinin deneyimi, onlara denetim sürecinde yeterli bilgi sağlar.			,727				,761
30.İç Denetim Bölümü üyeleri muhasebe konusunda yeterlidirler.			,774				,727

Tablo 14'te, genel olarak değişkenlerin verilen faktörler ile en yüksek ortalama farkları gösterilmektedir. Genel olarak çalışmamızda bu veriler üzerinde durularak değişkenler arasında farkın olup olmaması belirlenerek istatistiksel veri olarak tablolarda verilecektir. Tabloda genel olarak en yüksek ortalama farkına sahip olan risk değerlendirmesi görülmektedir. Bu da araştırmamızda istatistiksel olarak bu değişkenler arasında anlamlı bir farkın olduğu belirlenmiştir.

#### 1.10. HA1-HA2 Hipotezlerin Test Edilmesi

Yapılan literatür taraması sonucunda belirlenen hipotezlerden 1., 2., 3., 4., 5. ve 6. hipotezler aşağıdaki gibiydi:

HA1. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA2. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA3. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA4. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA5. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA6. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **eğitim durumu** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Bu 6 hipotezin test edilebilmesi için genel olarak Kruskal-Wallis testi yapılarak faktörlerle çalışanların eğitimleri arasındaki anlamlı ilişkilerin olup olmadığı belirlenmiştir. Katılımcıların eğitim durumu ile faktörler arasındaki ilişki Tablo 15'te sunulmuş ve verilerin sonuçları yorumlanarak tabloların alt kısmında verilmiştir.

**Tablo 15.** Katılımcıların Eğitim Durumu ile Faktörler Arasındaki İlişki

Ranks				Test Statistics <sup>a, b</sup>		
	eğitim	Katılımcı sayısı	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
<b>Faktör 1</b> <b>Bilgi ve İletişim</b>	Lise	22	72,55	1,435	3	0,697
	Ön lisans	21	72,33			
	Lisans	83	64,87			
	Lisans üstü	9	75,61			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 2</b> <b>Risk Değerlendirme</b>	Lise	22	78	1,904	3	0,593
	Ön lisans	21	69,12			

	Lisans	83	65,48			
	Lisans üstü	9	64,17			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 3 Güvence Sağlama</b>	Lise	22	81,45	6,100	3	0,107
	Ön lisans	21	77			
	Lisans	83	61,66			
	Lisans üstü	9	72,56			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 4 Bağımsızlık</b>	Lise	22	64,59	4,227	3	0,238
	Ön lisans	21	62,79			
	Lisans	83	67,54			
	Lisans üstü	9	92,78			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 5 Kontrol Faaliyetleri</b>	Lise	22	64,43	1,704	3	0,636
	Ön lisans	21	63,9			
	Lisans	83	68,47			
	Lisans üstü	9	81,94			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 6 Kontrol Ortamı</b>	Lise	22	67,77	5,189	3	0,158
	Ön lisans	21	65,64			
	Lisans	83	65,68			
	Lisans üstü	9	95,44			
	<b>Toplam</b>	135				

Tablo 15'te, sig değerlerin 0.05 den büyük olması bu değişkenler arasında hiçbir anlamlı ilişki olmadığını göstermektedir. Anlamlı farkın olmadığı, aşağıdaki verilerin çıktısında daha belirgin olarak kesinleştirilmiştir:

- Faktör 1 (Bilgi ve İletişim) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda eğitim seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. ( $P < 0,05$ ) Dolayısıyla 1. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 2 (Risk Değerlendirme) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda eğitim seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. ( $P < 0,05$ ) Dolayısıyla 2. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 3 (Güvence Sağlama) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda eğitim seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. ( $P < 0,05$ ) Dolayısıyla 3. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 4 (Bağımsızlık) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda eğitim seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. ( $P < 0,05$ ) Dolayısıyla 4. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 5 (Kontrol Faaliyetleri) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda eğitim seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. ( $P < 0,05$ ) Dolayısıyla 5. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 6 (Kontrol Ortamı) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda eğitim seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. ( $P < 0,05$ ) Dolayısıyla 6. hipotez reddedilmiştir.

#### 1.11. HA7-HA12 Hipotezlerin Test Edilmesi

Yapılan literatür taraması sonucunda belirlenen hipotezlerden 7., 8., 9., 10., 11. ve 12. hipotezler aşağıdaki gibiydi:

- HA7. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA8. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA9. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA10. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA11. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA12. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **deneyim yılı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Aşağıdaki tabloda genel olarak Kruskal-Wallis testi yapılarak faktörlerle çalışanların deneyim yılları arasındaki anlamlı ilişkilerin olup olmadığı belirlenmiştir. Genel olarak verilerin sonuçları yorumlanarak tabloların alt kısmında verilmiştir.

**Tablo 16.** Deneyim Yılı ile Faktörler Arasındaki İlişki

	Ranks			Test Statistics <sup>a, b</sup>		
	Deneyim yılı	Katılımcı sayısı	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
<b>Faktör 1 Bilgi ve İletişim</b>	5 yıl ya da daha az	42	68,83	2,273	3	0,518
	6-10 yıl arasında	48	67,92			
	11-15 yıl arasında	28	74,09			
	16 yıl ve üzeri	17	56,15			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 2 Risk Değerlendirme</b>	5 yıl ya da daha az	42	77,3	5,212	3	0,157
	6-10 yıl arasında	48	67,83			
	11-15 yıl arasında	28	55,8			
	16 yıl ve üzeri	17	65,59			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 3 Güvence Sağlama</b>	5 yıl ya da daha az	42	72,64	3,292	3	0,349
	6-10 yıl arasında	48	71,97			
	11-15 yıl arasında	28	59,63			
	16 yıl ve üzeri	17	59,12			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 4 Bağımsızlık</b>	5 yıl ya da daha az	42	73,93	3,154	3	0,368
	6-10 yıl arasında	48	65,59			
	11-15 yıl arasında	28	59,11			
	16 yıl ve üzeri	17	74,79			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 5 Kontrol Faaliyetleri</b>	5 yıl ya da daha az	42	67,31	0,295	3	0,961
	6-10 yıl arasında	48	67,26			
	11-15 yıl arasında	28	67,5			
	16 yıl ve üzeri	17	72,62			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 6 Kontrol Ortamı</b>	5 yıl ya da daha az	42	66,69	4,765	3	0,190
	6-10 yıl arasında	48	66,98			
	11-15 yıl arasında	28	79,59			
	16 yıl ve üzeri	17	55,03			
	<b>Toplam</b>	135				

Tablo 16'da, sig değerlerin 0.05 den büyük olması bu değişkenler arasında hiçbir anlamlı ilişki olmadığını göstermektedir. Anlamlı farkın olmadığı aşağıdaki verilerin çıktısında daha belirgin olarak kesinleştirilmiştir:

- a. Faktör 1 (Bilgi ve İletişim) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda deneyim yılı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 7. hipotez reddedilmiştir.

- b. Faktör 2 (Risk Değerlendirme) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda deneyim yılı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 8. hipotez reddedilmiştir.
- c. Faktör 3 (Güvence Sağlama) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda deneyim yılı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 9. hipotez reddedilmiştir.
- d. Faktör 4 (Bağımsızlık ) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda deneyim yılı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 10. hipotez reddedilmiştir.
- e. Faktör 5 (Kontrol Faaliyetleri) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda deneyim yılı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 11. hipotez reddedilmiştir.
- f. Faktör 6 (Kontrol Ortamı) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda deneyim yılı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 12. hipotez reddedilmiştir.

### 1.12. HA13-HA18 Hipotezlerin Test Edilmesi

Yapılan literatür taraması sonucunda belirlenen hipotezlerden 13., 14., 15., 16., 17. Ve 18. Hipotezler aşağıdaki gibiydi:

- HA13. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA14. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA15. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA16. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA17. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.
- HA18. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **iş ünvanı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Aşağıdaki tabloda genel olarak Kruskal-Wallis testi yapılarak faktörlerle çalışanların iş ünvanı arasındaki anlamlı ilişkilerin olup olmadığı belirlenmiştir. Genel olarak verilerin sonuçları yorumlanarak tabloların alt kısmında verilmiştir.

**Tablo 17.** İş Ünvanı ile Faktörler Arasındaki İlişki

Ranks		Test Statisticsa, b				
	İş Ünvanı	Katılımcı sayısı	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
<b>Faktör 1 Bilgi ve İletişim</b>	Memurlar	36	76.93	3,566	3	0,312
	Muhasebeci	45	64.10			
	Muhasebe Denetçisi	32	60.97			
	Yönetici	22	71.59			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 2 Risk Değerlendirme</b>	Memurlar	36	86,936A	12,542	3	0,06
	Muhasebeci	45	64,567B			
	Muhasebe Denetçisi	32	55,9062B			
	Yönetici	22	61,3636B			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 3</b>	Memurlar	36	79.74	4,798	3	0,187



<b>Güvence Sağlama</b>	Muhasebeci	45	62.50			
	Muhasebe Denetçisi	32	66.88			
	Yönetici	22	61.68			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 4 Bağımsızlık</b>	Memurlar	36	74.88	3,366	3	0,339
	Muhasebeci	45	63.82			
	Muhasebe Denetçisi	32	61.23			
	Yönetici	22	75.14			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 5 Kontrol Faaliyetleri</b>	Memurlar	36	75.81	4,995	3	0,172
	Muhasebeci	45	59.84			
	Muhasebe Denetçisi	32	64.92			
	Yönetici	22	76.39			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 6 Kontrol Ortamı</b>	Memurlar	36	68.01	0,581	3	0,901
	Muhasebeci	45	71.01			
	Muhasebe Denetçisi	32	66.44			
	Yönetici	22	64.09			
	<b>Toplam</b>	135				

Tablo 17'de, verilen sig değerlere baktığımızda ikinci faktör olan Risk Değerlendirme ile İş ünvanı ortalamaları arasındaki farkın olduğu sig değerlerin ,040<0.05 den küçük olduğundan anlamlı farkın olduğu belirlenmiştir. Bu da aşağıdaki istatistiksel verilerin çıktısına neden olmuştur:

- Faktör 1 (Bilgi ve İletişim) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda iş ünvanı Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 13. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 2 (Risk Değerlendirme) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda iş ünvanı Rank ortalmaları arasındaki farklar istatistik olarak önemlidir. (P<0,05) Dolayısıyla 14. hipotez kabul edilmiştir. Yapılan Bonferroni-Dunn testi sonuçları tablo 18'de Rank ortalamaları üzerinde Latin harfleri ile gösterilmiştir. En yüksek puanları memur ve muhasebeci iş ünvanı verirken en düşük puanları muhasebe denetçisi ve yönetici iş ünvanı verdiği görülmektedir.
- Faktör 3 (Güvence Sağlama) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda iş ünvanı Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 15. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 4 (Bağımsızlık ) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda iş ünvanı Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 16. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 5 (Kontrol Faaliyetleri) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda iş ünvanı Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 17. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 6 (Kontrol Ortamı) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda iş ünvanı Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 18. hipotez reddedilmiştir.

### 1.13. HA19-HA24 Hipotezlerin Test Edilmesi

Yapılan literatür taraması sonucunda belirlenen hipotezlerden 19., 20., 21., 22., 23. Ve 24. Hipotezler aşağıdaki gibiydi:

HA19. İç kontrol unsurlarından **bilgi ve iletişim** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA20. İç kontrol unsurlarından **risk değerlendirme** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA21. İç denetim unsurlarından **güvence sağlama** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA22. İç denetim unsurlarından **bağımsızlık** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA23. İç kontrol unsurlarından **kontrol faaliyetleri** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

HA24. İç kontrol unsurlarından **kontrol ortamı** unsuru ile çalışanın **aldığı kurs sayısı** arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Aşağıdaki tabloda genel olarak Kruskal-Wallis testi yapılarak faktörlerle çalışanların denetim alanında eğitim kursları arasındaki anlamlı ilişkilerin olup olmadığı belirlenmiştir. Genel olarak verilerin sonuçları yorumlanarak tabloların alt kısmında verilmiştir.

**Tablo 18.** Denetim Alanında Eğitim Kursları İle Faktörler Arasındaki İlişki

Ranks				Test Statistics <sup>a, b</sup>		
	Denetim Alanında Eğitim Kursları	Katılımcı sayısı	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
<b>Faktör 1 Bilgi ve İletişim</b>	Hiçbir kursa	32	66,48	1,565	4	0,815
	Bir kursa	21	65,62			
	İki kursa	20	77,73			
	Üç kursa	14	63,61			
	Üçten fazla kursa	48	67,28			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 2 Risk Değerlendirme</b>	Hiçbir kursa	32	73,73	4,725	4	0,317
	Bir kursa	21	74,95			
	İki kursa	20	75,1			
	Üç kursa	14	65,64			
	Üçten fazla kursa	48	58,86			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 3 Güvence Sağlama</b>	Hiçbir kursa	32	72,95	8,088	4	0,088
	Bir kursa	21	59,88			
	İki kursa	20	83,8			
	Üç kursa	14	77,11			
	Üçten fazla kursa	48	59,01			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 4 Bağımsızlık</b>	Hiçbir kursa	32	72,55	4,319	4	0,365
	Bir kursa	21	61,69			
	İki kursa	20	76,15			
	Üç kursa	14	78,43			
	Üçten fazla kursa	48	61,29			
	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 5 Kontrol Faaliyetleri</b>	Hiçbir kursa	32	78,98	6,965	4	0,138
	Bir kursa	21	52,45			
	İki kursa	20	62,15			
	Üç kursa	14	71,21			
	Üçten fazla kursa	48	68,98			
	<b>Toplam</b>	135				

	<b>Toplam</b>	135				
<b>Faktör 6 Kontrol Ortamı</b>	Hiçbir kursa	32	71,17	1,711	4	0,789
	Bir kursa	21	59,24			
	İki kursa	20	72,38			
	Üç kursa	14	70,32			
	Üçten fazla kursa	48	67,22			
	<b>Toplam</b>	135				

Tablo 18'de, genel ortalamalar alınmıştır. Bazı faktörlerin ortalamaları yüksek çıkmasına rağmen, tablodeki göstericelere göre sig değerlerinin 0.05 den büyük olması değişkenler arasında anlamlı bir farkın olmadığı belirlenmiştir.

Genel olarak faktörler arasında farklılık olmadığı görülmektedir. Faktörlerin denetim alanında eğitim kurslarının etkili olmadığı öngörülerek bu alanda önemli sayılmamıştır. Bu da aşağıdaki istatistiksel verilerin çıktısına neden olmuştur:

- Faktör 1 (Bilgi ve İletişim) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda denetim alanında kursları sayısı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 19. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 2 (Risk Değerlendirme) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda Denetim alanında kursları sayısı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 20. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 3 (Güvence Sağlama) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda Denetim alanında kursları sayısı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 21. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 4 (Bağımsızlık ) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda Denetim alanında kursları sayısı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 22. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 5 ( Kontrol Faaliyetleri) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda Denetim alanında kursları sayısı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 23. hipotez reddedilmiştir.
- Faktör 6 (Kontrol Ortamı) bakımından elde edilen verilere yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda Denetim alanında kursları sayısı seviyelerinin Rank ortalamaları arasındaki farklar istatistik olarak önemli değildir. (P<0,05) Dolayısıyla 24. hipotez reddedilmiştir.

#### 1.14. Sadece Denetim ve İç Kontrol Bölümünde Çalışan Katılımcılara Yöneltilen Anket Sorularına İlişkin Veriler ve Değerlendirilmesi

##### 1.14.1. Denetim Ve İç Kontrol Bölümü Çalışanlarına İlişkin Demografik Veriler

Irak Sünni Vakfı Divanı teşkilat şemasında yer alan Denetim ve İç Kontrol Bölümü kurumun iç denetim faaliyetlerinin yapıldığı yerdir. Her ne kadar bu bölümde çalışanların unvanı “iç denetçi” olmasa da yaptıkları faaliyetler iç denetim faaliyeti olduğundan kendilerine iç denetim faaliyetleriyle ilgili sorular sorulmuştur. Ayrıca bu kurumda “iç denetçi” unvanı bulunmamakla birlikte denetim ve iç kontrol bölümü çalışanları iç denetim faaliyeti yapmaktadır.

Aşağıdaki tablolar, denetim ve iç kontrol bölümü çalışanları tarafından cevaplandırılmakta olup, bu sorular sadece denetim bölümü personeli ile ilgilidir. Katılımcılara ilişkin demografik faktörler aşağıda tablolar halinde sunulmuştur.

Denetim bölümündeki katılımcıların cinsiyetlerine ilişkin veriler Tablo 19'da verilmektedir.

**Tablo 19.** Denetim ve İç Kontrol Bölümündeki Katılımcıların Cinsiyetine Göre Dağılım

Cinsiyet	Katılımcı sayısı	Yüzde
Erkek	29	%53,7
Kadın	25	%46,3
<b>Toplam</b>	54	%100

Tablo 19'da görüldüğü üzere ankete katılanların yarısından fazlasını (%53,7) erkeler oluşturmaktadır.

Denetim ve iç kontrol bölümündeki katılımcıların yaşına ilişkin veriler Tablo 20'de verilmiştir.

**Tablo 20.** Denetim ve İç Kontrol Bölümündeki Katılımcıların Yaş Aralığına Göre Dağılım

Yaş	Katılımcı sayısı	Yüzde
30 yaş ya da daha az	11	%20,4
31 -35 yaş arası	10	%18,5
36 -40 yaş arası	18	%33,3
41 -45 yaş arası	5	%9,3
46 yaş ve üstü	10	%18,5
<b>Toplam</b>	54	%100

Tablo 20'de görüldüğü üzere kurumda genç bir denetim ekibinin bulunduğu söylenebilir. Denetimin tecrübe de gerektirdiği düşünüldüğünde kurum açısından bu durum olumlu değildir. Diğer yandan genç denetçilerin daha dikkatli olacağı varsayımında ise bu durum olumlu değerlendirilebilir. İç denetim ile ilgili aşağıdaki soruların cevaplanmasından genç denetim ekibinin olumlu veya olumsuz yönleri daha ayrıntılı değerlendirilebilecektir.

Denetim ve iç kontrol bölümündeki katılımcıların deneyim yıllarına ilişkin veriler Tablo 21'de verilmiştir.

**Tablo 21.** Denetim ve İç Kontrol Bölümündeki Katılımcıların Deneyim Yıllarına İlişkin Veriler

Deneyim Yıllarına	Katılımcı sayısı	Yüzde
5 yıl veya daha az	10	%18,5
6-10 yıl arasında	23	%42,6
11-15 yıl arasında	16	%29,6
16 yıl ve üstü	5	%9,3
<b>Toplam</b>	54	%100

Tablo 21'de de görüleceği üzere deneyim yılı temel alındığında katılımcıların yarısından fazlası 10 yılın altında deneyime sahip bulunmaktadır. Yine tecrübeyi esas alan bir denetim anlayışında bu durum olumlu olmayacaktır.

Denetim ve iç kontrol bölümündeki katılımcıların eğitim durumlarına ilişkin veriler Tablo 22'de verilmiştir.

**Tablo 22.** Denetim ve İç Kontrol Bölümündeki Katılımcıların Eğitim Durumlarına İlişkin Veriler

Eğitim Durumları	Katılımcı sayısı	Yüzde
Lise	7	%13,0
önlisans	10	%18,5
Lisans	35	%64,8
Lisansüstü	2	%3,7
<b>Toplam</b>	54	%100

Tablo 22'te, katılımcıların eğitim durumlarına göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılanlar. Eğitim durumları temel alındığında, büyük oranda lisans mezunudur (%64,8) az miktarda da Lisansüstü mezunu bulunmaktadır (%3,7), katılımcıların %13,0'nün lise, %18,5'nin ön lisans, %64,8'nin lisans, %3,7'nun Lisansüstü, olduğu görülmektedir.

Denetim ve iç kontrol bölümündeki Katılımcıların iş ünvanına ilişkin veriler Tablo 23'te verilmiştir.

**Tablo 23.** Denetim ve İç Kontrol Bölümündeki Katılımcıların İş Ünvanına İlişkin Veriler

İş Ünvanı	Katılımcı sayısı	Yüzde
Memurlar	8	%14,8

Muhasebeci	13	%24,1
Muhasebe Denetçisi	25	%46,3
Yönetici	8	%14,8
<b>Toplam</b>	135	%100

Tablo 23'te, katılımcıların “iş ünvanına” göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılanlar, İş ünvanı temel alındığında, katılımcıların %14,8'nün memurlar, %24,1'nün muhasebeci, %46,3'nün muhasebe denetçisi, %14,8'nün yönetici, olduğu görülmektedir.

Denetim ve iç kontrol bölümündeki katılımcıların denetim alanında katıldıkları eğitim kursları verileri Tablo 24'te verilmiştir.

**Tablo 24.** Denetim ve İç Kontrol Bölümündeki Katılımcıların Denetim Alanında Katıldıkları Eğitim Kursları Sayısına İlişkin Veriler

Denetim eğitim kursu	Katılımcı sayısı	Yüzde
Hiçbir kurs	4	%7,4
Bir kurs	9	%16,7
İki kurs	7	%13,0
Üç kurs	9	%16,7
Üçten fazla kurs	25	%46,3
<b>Toplam</b>	54	%100

Tablo 24'te de görüldüğü üzere denetim alanında verilen kurslara yoğun bir katılımın olmuştur. Genç ve deneyim yılı az sayılabilecek denetim ekibinin tecrübe eksikliği düzenlenen kurslar ile giderilmeye çalışılmıştır. Araştırmadan elde edilen nitel verilere göre denetim kursları bazen kurum içi eğitim, bazen başka kurumlardan alınan eğitim, bazen de yurtdışı kurslar şeklinde gerçekleşmektedir. Bu kurslar hiyerarşik bir sıraya göre yapılmakta, kişilere kendilerini geliştirebilmeleri açısından fırsat eşitliği yaratılmaktadır.

#### 1.14.2. Denetim Ve İç Kontrol Bölümü Çalışanlarının İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşleri

Bu başlıkta denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının iç denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. Veriler tablolarda frekans yüzdeleri şeklinde sunulmuştur.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 31. sorusu olan “İç denetim görevlerimi baskı altında kalmaksızın yürütürüm” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 25'te sunulmuştur.

**Tablo 25.** Anketin 31. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (31. Soru)	İç denetim görevlerimi baskı altında kalmaksızın yürütürüm					
	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılmıyorum	Toplam
<b>Katılımcı sayısı</b>	0	2	20	24	8	54
<b>Yüzde</b>	%0	%3,7	%37,0	%44,4	%14,8	%100

Tablo 25'te, İç denetim görevlerimi baskı altında kalmaksızın yürütürüm önermesine katılımcıların 2'si (%3,7) hariç olumlu görüş belirtmiştir. Bu durum denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının görevlerini herhangi bir baskıya maruz kalmadan gerçekleştirdiğini göstermektedir. Diğer bir ifade ile iç denetimin unsurlarından olan “Bağımsızlık” unsurunun bu kurumda gerçekleştirildiğini göstermektedir. Bu durum ayrıca iç denetimin “güvence sağlama” unsuruna da uygundur. Güvence sağlama kurum dışındaki ilgililerin hak ve menfaatlerinin korunduğunu, bu korumanın da bağımsız bir birim tarafından güvenceye alındığını ifade etmektedir.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 32. sorusu olan “Tüm iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için yeterli bilgiye sahibim” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 26'da sunulmuştur.

**Tablo 26.** Anketin 32. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (32. Soru)	Tüm iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için yeterli bilgiye sahibim					
Seçenekler	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	0	12	32	10	54
Yüzde	%0	%0	%22,2	%59,3	%18,5	%100

Tablo 26'da görüleceği üzere tüm iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için yeterli bilgiye sahibim önermesine olumsuz cevap veren olmamıştır. Bu durum da iç denetim konusunda denetim ekibinde kendine güven olduğunu göstermektedir.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 33. sorusu olan “Bana emanet edilen tüm denetim görevlerini zamanında yaparım” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 27’de sunulmuştur.

**Tablo 27.** Anketin 33. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (33. Soru)	Bana emanet edilen tüm denetim görevlerini zamanında yaparım					
Seçenekler	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	0	8	29	17	54
Yüzde	%0	%0	%14,8	%53,7	%31,5	%100

Tablo 27’de, tüm iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için yeterli bilgiye sahibim önermesine katılımcıların olumlu görüş belirttikleri görülmektedir. Denetim ve iç kontrol bölümü personelinin işlerini zamanında gerçekleştirdiklerini göstermektedir. Bu durum da iç denetim faaliyetlerinin iş yükünün denetim ekibine olması gerektiği şekilde dağıtılığının bir göstergesi olabilir.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 34. sorusu olan “Tüm süreçleri ve görevleri plana uyduğundan emin olmak için gözden geçiririm” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 28’de sunulmuştur.

**Tablo 28.** Anketin 34. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (34. Soru)	Tüm süreçleri ve görevleri plana uyduğundan emin olmak için gözden geçiririm					
Seçenekler	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	0	18	27	9	54
Yüzde	%0	%0	%33,3	%50,0	%16,7	%100

Tablo 28’de de görüldüğü üzere, tüm süreçleri ve görevleri plana uyduğundan emin olmak için gözden geçiririm önermesine olumlu cevap vermişlerdir. Denetim ve iç kontrol Bölümündeki personelin çoğunun planlanan şekilde çalışmayı ve aynı zamanda onları ilgilendiren yasaları ve talimatları uygulayarak incelediklerini göstermektedir.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 35. sorusu olan “Varlıkları korumak ve sağlamak için tüm prosedürlerin doğruluğunu kontrol ederim” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 29’da sunulmuştur.

**Tablo 29.** Anketin 35. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (35. Soru)	Varlıkları korumak ve sağlamak için tüm prosedürlerin doğruluğunu kontrol ederim					
Seçenekler	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	1	20	24	9	54
Yüzde	%0	%1,9	%37,0	%44,4	%16,7	%100

Tablo 29'da, Sünni Vakfı Divanı varlıklarının korunmasına yönelik olarak prosedürlerinin doğruluğunun kontrol edilmesine yönelik önermesine katılımcıların orta derecenin biraz üzerinde katıldığı görülmektedir. Bu durum iç kontrol sistemine olan güveni göstermektedir. Ancak iç denetimin bir görevi de iç kontrol faaliyetlerinin etkinliği yanında iç kontrol prosedürlerinin de kalitesini denetlemektir. Bu yönüyle kurumda tam olarak iç denetim amaçlarına uygun hareket edildiğini söylemek zor olacaktır.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 36. sorusu olan “Çalışmalarımın, çalışma saatleri içerisinde tamamlanmasına özen gösteririm” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 30’da sunulmuştur.

**Tablo 30.** Anketin 36. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (36. Soru)	Çalışmalarımın, çalışma saatleri içerisinde tamamlanmasına özen gösteririm					
Seçenekler	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	0	7	30	17	54
Yüzde	%0	0%	%13,0	%55,6	%31,5	%100

Tablo 30’da da görüldüğü üzere, çalışmalarımın çalışma saatleri içerisinde tamamlanmasına özen gösteririm önermesine katılımcılar güçlü katılmışlardır. Bu durum denetim ekibinin eve iş götürmek veya mesai saatleri dışında iş yapmak istemediğini göstermektedir. İş disiplini açısından olumlu bir durum olarak değerlendirilebilir. Tablo 27 ve Tablo 30 birlikte değerlendirildiğinde katılımcıların işlerini savsaklamadığı ve iş saatleri içerisinde işlerini tamamladıkları söylenebilir.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 37. sorusu olan “Yeterli denetim becerisine sahibim” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 31’de sunulmuştur.

**Tablo 31.** Anketin 37. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (37. Soru)	Yeterli denetim becerisine sahibim					
Seçenekler	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	0	4	23	27	54
Yüzde	%0	%0	%7,4	%42,6	%50,0	%100

Tablo 31’de, yeterli denetim becerisine sahibim önermesine katılımcılar çok güçlü katılmışlardır. Bu durum katılımcıların göreve getirilirken iyi bir elemenden geçtiği, becerilerine göre atandığı sonucunu çıkarabilir. Ancak kişinin kendisiyle ilgili değerlendirmeler olduğu için sonuçlara ihtiyatlı yaklaşmak gerekebilir.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 38. sorusu olan “İşimin üzerimde yarattığı baskıya dayanacak yüksek bir kapasiteye sahibim” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 32’de sunulmuştur.

**Tablo 32.** Anketin 38. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (38. Soru)	İşimin üzerimde yarattığı baskıya dayanacak yüksek bir kapasiteye sahibim					
Seçenekler	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	0	21	26	7	54
Yüzde	%0	%0	%38,9	%48,1	%13,0	%100

Tablo 32’de, işimin üzerimde yarattığı baskıya dayanacak yüksek bir kapasiteye sahibim önermesine ise katılımcılar ortalamanın biraz üzerinde katılım göstermiştir. Denetim bütün işletmelerde olumsuz algısı olan bir süreçtir. Çünkü denetim sonucunda denetlediğiniz insanların eksikleri ortaya

çıkacaktır. Bu durum denetçilere karşı olumsuz bir bakış geliştirecek ve üzerlerinde baskı yaratacaktır. Katılımcıların yaşı ve deneyimleri göz önünde bulundurulduğunda baskılara dayanacak kapasiteleri olduğunu ifade etmeleri önemlidir. Yine işe alınırken yapacakları faaliyetlerin kendilerine uygulayacağı baskıya dayanacak şekilde seçtikleri söylenebilir. Ayrıca çalışanların işleriyle ilgili yeterli deneyime sahip olduklarını ve işleriyle ilgili ortaya çıkacak zorluklarla nasıl başa çıkacaklarını bildikleri yorumu da yapılabilir.

Denetim ve iç kontrol bölümü çalışanlarının anketin 39. sorusu olan “İç denetim görevlerimi baskı altında kalmaksızın yürütürüm” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 33’te sunulmuştur.

**Tablo 33.** Anketin 39. Sorusunun Verileri ve Değerlendirilmesi

Anket Sorusu (39. Soru)	Bize emanet edilen tüm görevleri yerine getirmek için ekip çalışması ruhuyla meslektaşlarımla iş birliği yaparım					
	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Katılımcı sayısı	0	0	2	14	38	54
Yüzde	%0	0%	%3,7	%25,9	%70,4	%100

Tablo 33’te görüleceği üzere, bize emanet edilen tüm görevleri yerine getirmek için ekip çalışması ruhuyla meslektaşlarımla iş birliği yaparım önermesine katılımcılar çok güçlü katılım göstermiştir. Katılımcıların kendileriyle ilgili her ne kadar olumlu düşünce içinde olsalar da ekip ruhuyla hareket edip birbirleriyle işbirliği yapmanın önemli olduğunun farkında olmaları önemli bir durumdur. İç denetimde benzer bakış açılarının olması denetimin standartlaşması denetlenenler açısından da önemlidir. A denetici ile B denetçisinin tavır ve değerlendirmelerinin farklılığı denetim kalitesini olumsuz etkileyebilir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma Irak kamu kurumlarında iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerine yönelik algı ve tutumları tespit etmek amacıyla Irak Sünni Vakfı Divanı Kurumu çalışanlarına anket şeklinde uygulanmıştır.

Çalışmanın sonucunda iç kontrolün risk değerlendirme faktörü ile iş ünvanı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki çıkması dışında, demografik faktörlerle iç denetimin “bağımsızlık” ve “güvence” unsurları ile iç kontrolün “bilgi ve iletişim”, “risk değerlendirme”, “kontrol faaliyetleri” ve “kontrol ortamı” unsurları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Bu durum katılımcıların çoğu konuda benzer tavırda olduğu ve benzer hareket ettiği konusunda bize ipucu vermektedir.

İç kontrol sisteminin etkinliği kadar iç kontrol sisteminin etkinliğini ve prosedürlerin güncelliğini denetleyen iç denetim sisteminin etkinliği de önemli olmaktadır. İki sistemin de etkinliği Irak Sünni Vakfı Divanı kurumsal yönetim ilkelerine uymaya gayret ettiğini ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanıldığını göstermektedir.

İç denetim ve iç kontrol sistemlerinden beklenen, bu faaliyetleri gerçekleştirirken sadece noksanlıkları tespit etmekten ziyade noksanlıkların iyileştirilmesi veya ileride karşılaşılmasının önlenmesi adına öneriler getirmeleridir. Burada gözden kaçırılmaması gereken husus bu sistemlerin icrai faaliyetlerinin olmaması gerektiğidir. Yapacakları öneriler bir zorunluluk değil, sadece süreci iyileştirmeye yönelik danışmanlıktır. İç denetim ve iç kontrol bir karar merci değil, ancak öneri ve danışma merci olabilir. Bu kapsamda iç denetim ve iç kontrol, vakfın faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri gelişimine yardımcı olmak üzere tasarlanmış, bağımsız bir denetim, kontrol ve danışmanlık faaliyetidir.

Bunlarla birlikte getirilen düzenlenmelerde; iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri yerine getirilirken bağımsız bir şekilde görev yapmalarını sağlayacak çalışma ortamının tesis edilmesi, raporlamalarının muhatabı olacak üst yönetim çalışanlarının belirlenmesi, bu faaliyetlerin gerçekleştirildiğine ilişkin çalışma kağıtları, risk odaklı hazırlanan denetim planı gibi unsurlara yer verildiği görülmektedir. Hali hazırda vakfita etkin bir iç denetim ve iç kontrol yapısı olduğu, bunun her



geçen gün içerisinde geleneksel yapıdan değişimci bir yapıya dönüştüğü görülmektedir. Çalışmamızın sonucunda Irak Sünni Vakfı Divanı'nda iç denetim ve iç kontrol ile ilgili olarak birçok düzenlemeler getirilmiş olduğu ve bunlarında uluslararası denetim standartlarının bir kısmı ile paralellik gösterdiği görülmüştür.

Genç sayılabilecek bir denetim ekibinin iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiği Irak Sünni Vakfı Divanı'nda iç kontrol sistemi ve iç denetim sistemine yönelik olumlu bir algı ve inancın olduğundan söz edilebilir.

Bundan sonraki çalışmalarda Irak Sünni Vakfı Divanı veya benzeri devlet kurumlarında kurumsal yönetim ilkelerine yönelik algının da ölçülmesi yerinde olacaktır. Ayrıca bu kurumlarda kurumsal yönetim uygulamalarını bütünlümesi açısından adli muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmaların yapılması da yararlı olabilir.

#### KAYNAKÇA

Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul:Türkmen Kitabevi.

Akyel, R., (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-22.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, Son Erişim Tarihi: 01.11.2017  
<https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf>

DOĞAN, S., & BURGAZLIOĞLU, E. (2015). İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir Hastanede Uygulaması. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 18-33.

Ergin, H., vd. (2016). KİT'lerde Kurumsal Yönetim Etkinliğinin Arttırılmasında İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü: Bir Araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (49), 1-28.

El-Baaj, Q.M.A. (2011). تقييم نظم الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي. (Evaluating the Internal Observation Systems in the Higher Education Sector in Iraq). *AL-Qadisiyah Journal For Administrative and Economic Sciences*. 13(4), 72-95.

Erkan, M. (2000). Muhasebe Denetim, 1. Baskı, Ankara:Alf Yayınları.

Günel, A.A. (2010). İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama. Ankara:TÜRMOB Yayınları.

Güriş, S., & Astar, M. (2015). Bilimsel Araştırmalarda SPSS ile İstatistik, 2. Basım, İstanbul:Der Yayınları.

Haftacı, V., (2014). Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Kocaeli:Umuttepe Yayınları.

Irak Cumhuriyeti Mali Kontrol Bürosu, Teknik İşler ve Araştırmalar Bölümü. Son Erişim Tarihi: 01.11.2017, [https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/istirshad\\_guid.pdf](https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/istirshad_guid.pdf)

Irak Cumhuriyeti Sünni Vakfı Divanı. Son Erişim Tarihi: 01.11.2017, [sunniaffaires.gov.iq](http://sunniaffaires.gov.iq)

Izz El-Din, O. (2015). *The Impact of Internal Control System Effectiveness on Internal Auditor Performance: A Field Study on Jordanian Private Universities*. (Unpublished Master Dissertation) Middle East University, Jordan.

Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. 1. Baskı. İstanbul: Umuttepe Yayınları.

Moeller, R. (2009). Brink's Modern Internal Audit. Eighth Edition. New Jersey:John Wiley & Sons, Inc, Hoboken.

Mohamud, H.A. (2013). Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms. *International Journal of Business and Social Science*. 4(4). 165-172

- Önder, M. (2008). Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu. 1. Baskı. Ankara:Asil Yayın.
- Özbek, Ç. (2012). İç Denetim. İstanbul:Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları,
- Özkardeş, L. (2017). Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları. *Journal of Yasar University*. 12(47). 192-201
- Pickett, K. H. (2011). The Assantial Guide To Internal Auditing. A John Wiley & Sons, Ltd.
- Kardeş Selimoğlu, S. vd., (2014). Muhasebe Denetimi. 4. Baskı. Ankara:Gazi Kitabevi.
- Wilson, J.D. & Root, S.J. (1989). Internal Auditing Manual, Boston:Warren, Gorham & Lamont.