



Örgütsel Uyumsuzluğun Önündeki Savunma Hattı: İç Denetim

Line Of Defense Before Organizational Hypocrisy: Internal Audit

Murat GÖRMEN¹

¹ Dr., Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Birimi, murat.gormen.2014@hotmail.com, Orcid Id: 0000-0002-8120-1562

MAKALE BİLGİSİ

Anahtar Kelimeler

*İç denetim,
Örgütsel uyumsuzluk,
Etik,
Bağımsızlık,
Tarafsızlık*

Makale Geçmişi:

*Geliş Tarihi: 11 Ocak 2022
Kabul Tarihi: 29 Mart 2022*

ARTICLE INFO

Keywords

*Internal Audit,
Organizational Hypocrisy,
Ethics,
Independence,
Impartiality*

Article History:

*Received: 11 January 2022
Accepted: 29 March 2022*

ÖZET

Örgütlerin itibarı kapsamında söylem, karar ve eylem tutarlılığı çok önemlidir. Örgütlerden sözleri paralelinde eyleme geçmeleri diğer bir deyişle söz verdikleri şeyleri tutmaları beklenir. Örgütlerin var olma sürecinde söyledikleri ile hayata geçirdikleri arasında tezatlıklar olabilmekte ve oluşan bu paradoksal durum örgütsel uyumsuzluk olarak tanımlanmaktadır. Örgütlerde örgütsel uyumsuzluğun istenmeyen neticelerinin bertaraf edilmesinde kullanılacak araçlardan biri etik davranışları yaygınlaştırmaktır. Örgütlerde etik temsilcileri olarak bilinen iç denetim birimlerinden beklenen fonksiyonlardan biri de budur. Örgütün ahlaki aktörlerinden biri olan iç denetçiler, etik rolleri ön plana çıkararak bir kuruluşun söylem, karar ve eylemleri arasındaki çelişkileri azaltabilir. Bu makale, örgütsel uyumsuzluğun önünde bir savunma hattı oluşturabilecek iç denetim birimlerine yönelik bir yorum sunmaktadır. Örgütlerde olumsuz örgütsel davranışlar sergilenmesine neden olabilen örgütsel uyumsuzluk çerçevesinde iç denetim birimlerinin sorumluluklarına dair çalışmaların sınırlı olması nedeniyle bu kapsamda yapılacak çalışmaların alana katkı getireceği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda mevcut çalışma, örgütsel uyumsuzluk modelini teorik olarak açıklamayı ve örgütsel uyumsuzluk sürecini önlemede iç denetim birimlerinin rolü ve duruşları hakkında bazı çıkarımlarda bulunmayı amaçlamaktadır.

ABSTRACT

The consistency of discourse, decision and action is extremely important within the scope of the reputation of the organizations. Organizations are expected to take action in line with their discourse, in other words to keep what they promised. There may be contradictions between their discourses and their real practices, and these paradoxical relationships that arise are expressed as organizational hypocrisy. One of the tools to eliminate the undesirable effects of organizational hypocrisy in organizations is to popularize ethical behaviors in the institution. This is one of the functions expected from internal audit units known as ethical representatives in organizations. Internal auditors, who are one of the moral actors of the organization, can reduce the contradictions between an organization's discourse, decisions and actions by highlighting ethical roles. This article provides a commentary on internal audit functions that can provide a line of defense against organizational hypocrisy. Due to the limited number of studies on the responsibilities of internal audit units within the framework of organizational hypocrisy, which can cause negative organizational behaviors in organizations, it is considered that the studies to be carried out in this context will contribute to the field. In this context, the present study aims to explain the organizational hypocrisy model theoretically and to make some inferences about the role and stance of internal audit units in preventing the organizational hypocrisy process.

İç denetim geliştirmekte olan bir meslek olarak, kurumsal yönetimin temel bir direğidir. Teşkilat yapısının irdelenmesi, risk analizlerinin yapılması veya suistimalle mücadele iç denetimin etki alanındaki konulardan birkaçına örnek olarak verilebilir. Bununla birlikte, şu anda iç denetimin değeri henüz tam olarak anlaşılammış ve hak ettiği değeri alamamıştır. İç denetim çok daha fazla ilgiyi hak etmektedir. Doğrudan en üst yöneticiye bağlı olarak bağımsız çalışmaları ve kurumun faaliyetleri hakkında yaptıkları değerlendirmeleri hiçbir baskı altında kalmadan, tamamen bilgi ve belgelere dayandırarak oluşturmaları gerektiğini vurgulayan tarafsızlıkları sayesinde iç denetçiler örgütlerin objektif değerlendiricileridir. Bu ilgiyi hak etmelerinin temel gerekçelerinden biri de örgütlerdeki bağımsız ve tarafsız etik savunucusu rolleridir.

İç denetçiler örgütlerde, iyi-kötü, ahlaki-gayri-ahlaki, hukuki-hukuksuz ayırımını bağımsız ve tarafsız olarak yapan, etik bir duruşu olan ve ahlaki bir iradeyi benimseyen aktörlerdir. Gramling vd. (2004), iç denetçilerin, “kurumsal yönetimin öncüleri” olarak, örgütlerde etik davranışların sergilenmesi kapsamında bir ahlak duygusunun yaygınlaştırılmasına yönelik çalıştıklarını ifade etmektedir.

Örgütlerdeki kurumsal güçler bağımsız ve tarafsız hareket etmesi gereken iç denetimi farklı yönere çekebilir veya istemeyebilir. Bu tür durumlar iç denetim için ne anlama gelebilir veya iç denetim yöneticisi ve iç denetçiler bu tür paradoksal bir durumda nasıl hareket edebilir? Örgütlerde iç denetime yönelik kimi talepler iç denetimin usul ve esaslarıyla çatışabilir ve bu durum etkili bir sistem kurmaya çalışan iç denetim yöneticisi ve iç denetçiler için ikilemlere neden olabilir.

Örgütlerde kurumsal güçler, yönetim hususlarını göz ardı ederek normatif yapılarla çatışabilir. Örgütte iç denetimin varlığı istenmeyebilir veya uyulması gereken normatif güçler önemsenmeyebilir. Kurumsal güçler, iç denetim için uyulması gereken normlarla çatışabileceğinden, bu durum iç denetim yöneticileri ve iç denetçiler için özel bir zorluk teşkil edebilir. Örneğin, makro risk analizleri neticesinde yüksek riskli çıkmış bir konu, kurumsal güçlerin bütçe kısıtlamaları bahanesiyle denetim döngüsü dışında bırakılmak istenebilir veya performansın artırılmasına yönelik paydaş beklentileri dururken, iç denetimden basit uygunluk denetimleri yapması talep edilebilir. Performans denetimlerinden ziyade uygunluk denetimlerine öncelik verilmesinin istenmesi; iç denetimin, verimliliği arttırmaya yönelik katkısının mevzuat incelemesi gibi daha sığ bir alana yönlendirilmesine neden olabilir. İç denetçilerin üst düzey yöneticilerin gündemine öncelik vermesinin istenmesi ya da bir iç denetim bulgusunun raporlarda yer almamasının talep edilmesi bu konuya verilebilecek başka örneklerdir. Bu gibi durumlarda, mesleki normlara uyması gereken iç denetim bir ikilemle karşı karşıya kalır. Bir tarafta mesleğinin kuralları diğer tarafta ise örgütünün değerli bir üyesi olmak istemesi bulunabilir. Bu tür paradoksal durumlar beklendiğinden daha sık yaşanabilir. Çatışan taleplere karşı, ya örgütsel uyumsuzluğun bir parçası olmak ya da önünde durmak gibi iki olası tepki vardır. Bu tür durumlar doğrunun savunulması gereken anlardır. Üst düzey yöneticiler ne düşünürse düşünsün iç denetçiler etik davranışların temsilcileri olarak yapılması gerekenleri yapmalıdır.

Örgütsel uyumsuzluk, resmi politikalar ile örgütsel uygulamalar arasındaki boşluklardır. Uyumsuzluk, örgütler kurumsal talepler ve pratik düşünceler arasındaki çatışmalarla karşı karşıya kaldıklarında meydana gelir. Örgütler, farklı beklentileri karşılamak için konuşma, karar ve eylem arasında sistematik olarak tutarsızlıklar yaratarak tutarsız normlara yanıt verebilir.

İç denetçilerin standartlara uyma konusundaki ilgisizliği veya bu tür durumlara sessiz kalması, bu tür bir ikilemin iç denetçiler için bir örneği olarak görülebilir. İç denetçilerin konuşma ve eylemleri arasındaki tutarsızlığı, tutarsız kurumsal baskılara kasıtlı bir yanıt olması ölçüsünde uyumsuzluk olarak nitelendirilir.

Everett ve Tremblay (2014) çıkar çatışması durumlarında iç denetçilerin nasıl hareket ettiğine ve hangi tepkileri verdiklerine yönelik çeşitli çalışmalarda bulunmuştur. Everett ve Tremblay bu çalışmasında (2014) “İç denetçiler, bir tarafta üst yönetim diğer tarafta diğer paydaşlar arasında politik bir durumda çalışan insanlardır” demektedir. Aliche vd., (2013); Brunsson, (1986, 1993, 2002, 2007); Cho vd., (2015); Fassin ve Buelens, (2011); Huzzard ve Östergren, (2002); Krasner, (1999); Lipson, (2006); Philippe ve Koehler, (2005); Larsson, (2014) gibi düşünürler tarafından örgütsel uyumsuzluk konusu incelenmiş olmakla birlikte iç denetim perspektifinden incelenmesiyle ilgili literatürde bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışma, iç denetçilerin yaşayabileceği uyumsuzluk olasılığına dikkat çekmektedir ancak konuya yönelik daha fazla ve ileri düzeyli araştırmaların yapılması gerektiği de bir gerçektir.

Örgütsel uyumsuzluk politik örgütlerde ön plandadır. Örgütsel uyumsuzluk ahlaki çelişkilerde veya çatışan paydaş taleplerinin baskılanmasında örgütün varlığını sürdürmesine yönelik bir politika olarak da kullanılabilir. Örneğin üst düzey yöneticiler iyi satış rakamları elde etmek için kullanılan şüpheli uygulamaları örgütün normatif kurallarına aykırı olarak görmezden gelebilir veya konuya ilişkin detay bilmek istemediğini belirtebilir. Bu noktada örgütsel uyumsuzluğun engellenmesinde iç denetçilerin pozisyonu önemlidir. Çünkü hiçbir kararsız politika örgütün işleyişine kalıcı destek sağlayamaz ve bu geçici çözümler bir yol olarak seçilemez. Bu kapsamda, iç denetim birimleri ve iç denetçiler bağımsız ve tarafsız çalışmaları ile ve etik savunucuları olarak bunu engellemeye çalışmalıdır.

Makalenin ilk bölümünde Brunsson'un (2002) örgütsel uyumsuzluk teorisi kısaca açıklanacak ve bu teori içerisinde iç denetimin yapabilecekleri üzerine yorumlar yapılacaktır. Brunsson'un örgütsel uyumsuzluk teorisinin, farklı paydaş taleplerinin

dengelenmesi ve örgütlerin varlığını devam ettirebilmesi sürecinde iç denetimin karşı karşıya kalabileceği ve engelleyebileceği durumları anlatabilmesi kapsamında bir temel teşkil edebileceği düşünülmektedir. İkinci bölümde iç denetim, iç denetim birimlerinin bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlığı ve iç denetçilerin etik rollerinden bahsedilecek; üçüncü bölümde iç denetimin örgütsel uyumsuzluğu engellemede yapabileceklerine vurgu yapılacaktır. Sonuç bölümünde ise örgütsel uyumsuzluk sürecini önlemede iç denetim birimlerinin rolü ve duruşları hakkında bazı çıkarımlar yapılarak çeşitli önerilerde bulunulmaktadır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Örgütsel Uyumsuzluk Teorisi

Örgütler varlıklarının devamı ve dış destek için çevrelerine bağımlıdır. Örgütlerin faaliyet gösterdikleri çevrede misyon ve vizyonlarıyla ilgili yönetmeleri gereken pek çok değişken vardır. Örneğin örgütler yüksek kâr beklentisi içerisinde oldukları için, yatırımcıların beklentilerini karşılamak, kamu otoritelerini tatmin ederken eş zamanlı olarak paydaşların, kreditorlerin, doğal çevrenin ve etkilenenlerin çıkarlarını da korurlar. Paydaşlar ise örgüt yapı ve süreçlerinde şeffaflık talep ederler.

Örgütler kuruluş gayelerine ulaşmak üzere bir araya gelen kişilerden oluşur (Giddens, 2008). Örgütlerin işleyişinde çelişkilerin yaşanmaması hem çalışanlar, hem de örgütün imajı bakımından önemlidir. Örgütsel uyumsuzluk bir örgütün söylemleri, kararları ve eylemleri arasındaki tutarsızlıklardır (Weaver, 2008).

Erdemli bir insanın düşünceleri ile davranışları aynıdır. Erdem, düşünülen farklı bir şekilde davranılmamayı gerektirir. Ancak çalışmada, örgütlerinin toplumsal meşruiyetini kazanırken örgütsel uyumsuzluk kavramını nasıl kullandığını araştıran Brunsson, çatışan paydaş taleplerini yönetmeye çalışırken örgütün uyumsuz davranabildiğini belirtmiştir (Brunsson, 1986, s.165).

Brunsson'a göre örgütlerin üç safhalı karar alma süreci (1. Konuş 2. Kararlaştır ve 3. Harekete geç) her zaman bu sırayı izlemeyebilir ve hatta karar verilen ile harekete geçilip yapılan birbirinin tersi olabilir (Brunsson, 2007, s.110). Örgütsel uyumsuzluk yaklaşımı geleneksel karar alma sürecini değiştirebilir. Bu uyumsuzluk durumu paydaşların çatışan taleplerine maruz kalındığında örgütlerin varlığını sürdürmesinde bir denge politikası olarak görülebilir. Örneğin bir maden şirketi doğayı koruma konusunda hassasiyet gösterdiğini ifade ederken el değmemiş bir bölgede siyanürlü arama faaliyetlerinde bulunabilir.

Brunsson'un örgütsel uyumsuzluk modeli dış destek kazanmak ve örgütün varlığını idame ettirmek için iki araç sunmaktadır. Bunlar; 1. Tutarsızlıkların yansıtılması 2. Örgütsel eylemlerin yansıtılması stratejisidir (Brunsson, 2007, s.111). Tutarsızlıklar, örgütün eylemleri ile kendini çevrede nasıl tanıttığı arasındaki farkı yansıtır. Çeşitli paydaş grupları arasında çatışan çıkarları, normları ve değerleri dengelemek için uyumsuzluk stratejisinin kullanımı politik örgütler içinde görülebilir ve bu örgütler paydaşlar arasında çok çeşitli ideolojileri harmanlamakla karakterize edilir.

Brunsson'a göre (2007), tutarsızlıkları yansıtma stratejisinin bir yolu, çatışmacı bir yapı yaratmak ve idame ettirmektir. Bu yolla örgütler, örgütün temel amaçları ile uyumlu olmayan amaçları olan ayrı örgütsel fonksiyonlar ve departmanlar oluşturur. Bu alt departmanlar, örgütlere dış destek sağlamada yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Bu grupların üyeleri, kendilerini örgütlerinin bir elemanı olmaktan ziyade dış çevrenin bir temsilcisi olarak görürler ve bu alt grupların üyeleri olarak örgütsel süreçleri eleştirirler ve alternatif yaklaşımlar sunarlar.

Örgütsel teori örgütsel eylemlerin, liderlerinin ve üyelerinin kararlarının veya fikirlerinin doğrudan ürünü olduğu varsayımına dayanmaktadır. Örgütler bireysel aktörlerden oluşsa da örgüt içindeki eylemi koordine etmek için birçok grup arasında iletişim gerekir. Çünkü farklı rollere sahip bu gruplar arasında koordinasyon ihtiyacı vardır. Bu da fikirlerin direk eyleme yansıtılması varsayımındaki zorluğun göstergesidir (Kreiner, 1992, s.37). Brunsson (2007), fikirlerin seçimi esnasında sadece düşünülmemesi aynı zamanda da konuşulması gerektiğini belirtmektedir. Yöneticiler genellikle iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde çalışanların ortak fikirleriyle karar alınmasını düşünmekte ve bu da örgütü arzu edilen bir sonuca götürmektedir. Ancak bu fikirler sık sık önemli derecede üyeler arasında farklılaşmakta olup, eyleme kolayca dönüşmemektedir. Diğer bir ifadeyle, konuşulanlar her zaman eyleme dönüşmeyebilir ve yapılanlar da her zaman konuşulmuş olmayabilir. Sonuç olarak yöneticiler sık sık bütün üyeleri tatmin etmeyen kararlar almaya zorlanır. Esasında örgütler "bir yolla konuşur, diğer yolla karar verir, üçüncü yolla da bunları eyleme dönüştürür" (Brunsson, 2007, s.112).

Politik örgütlerde uyumsuzluk, örgüt süreçlerinin üç bileşeninin farklılaşmasıyla bariz hale gelir. Bunlar (1) konuşma, (2) karar, (3) eylem olarak sıralanır. Brunsson'a göre (2007), eylem şimdiki zamanda yer alırken, konuşma ve karar gelecekle ilişkilidir.

Örgütsel uyumsuzluk, meşru değerler ve beklentiler ile uyumlu olmayan davranış (Phillippe ve Koehler, 2005, s.13); örgütün teorisi ile pratiği arasındaki tutarsızlık (Argyris ve Schon, 1974); eylem ile çelişen temel inançlar, değerler ve ilkeler (Kouzes ve Pozner, 1993); konuşmada, kararlarda ve eylemlerde tutarsızlık (Brunsson, 1986); "tek normlu bir sistem benimseme, ancak çok normlu bir sistemle yaşama" (Huzzard ve Ostergren, 2002); "idarecilerin samimiysizliği ve tutarsızlığı", "değerlere aykırı

davranışlar veya “örgütte disiplinin bozularak keşmekeşlik ortamının hüküm sürmesi” (Fernando ve Gross, 2006); “bir firmanın olmayan bir şeyin olduğunu iddia etmesi”(Wagner vd., 2009, s.77) gibi farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Psikolojik olarak, uyumsuzluk algısı “iddialarla gerçekleştirenler arasında bir mesafe” olduğunda ortaya çıkma eğilimindedir (Shklar, 1984, s.60).

Özellikle, örgütsel uyumsuzluk, planlamaların aksine eylemler olması; planlar ve bütçeler dâhil olmak üzere genellikle yazılı belgelerle yürürlüğe giren politikalara aykırı kararlar alınması ve örgütsel aktörlerin resmi olarak mutabık kaldıklarının aksine eylemler gerçekleştirmesi (Fernandez ve Robson, 1999) gibi tutarsızlık veya ayrıklık durumlarına işaret eder. Örgütsel uyumsuzluk etik olmayan bir yönelimdir (Naso, 2010).

Örgütlerin ve yöneticilerin genellikle “konuşmalarında söylediklerini yürürlüğe koymaları” beklenir, yani söylemlerini eyleme geçirmeleri istenir. Weick’in (1995) belirttiği gibi, “konuştuğun gibi hareket et” yaklaşımı uyumsuzluğa karşı bir engel teşkil eder. Aslında, uyumsuz davranmak, örgütlerin inanılabilirlik seviyesini azaltan imajları ve günlük uygulamaları arasındaki boşluğu kapatır (Christensen vd. 2013, s.372).

Örgütsel uyumsuzluk, söylemler ve eylemlerin farklılaşmasından meydana gelmekte ve örgütler üzerindeki beklentilerin karşılanamamasından kaynaklanmaktadır. Özellikle, dışsal taleplerde tutarsızlıklarla karşılaşan organizasyonların söylem ve davranışları arasındaki çelişki uyumsuzluğa neden olmaktadır (Lipson, 2006, s.7). Bazı durumlarda uyumsuzluğun her ne pahasına olursa olsun kaçınılması gereken bir hata değil, örgütsel bir zorunluluk olduğu da düşünülebilir (Christensen vd., 2013, s.373).

Örgütsel uyumsuzluk adından da anlaşılacağı üzere örgütlerle ilişkilidir (Brunsson, 2002). Çünkü örgütler paydaşlarına yönelik sorumlulukları gereği, söylemlerini ve kararlarını gerçekleştirmeye çalışırlar (Meyer ve Jepperson, 2000, s.105). Aslında, uyumsuzluk, örgütlerin yansıttığı paydaşlar arasındaki çıkar farklılıklarının bir sonucudur. Görüş, karar ve eylemler arasındaki çelişkiler örgütsel farklılaşma ve bağımsızlığın bir neticesi olarak zuhur edebilir. Farklı gruplar örgütlerde farklı zamanlarda farklı pozisyonlarda yer alabilir, dış ortamdaki koşullar değişik pozisyonlarda farklılaşabilir ve bu nedenle organizasyonlarda tutarsızlık, özellikle uyumsuzluk oluşabilir (Kılıçoğlu, 2017, s.467).

Örgütsel süreçlerde tutarlılık, organizasyon üyeleri ve örgütsel imaj için çok önemlidir. Birçok çalışma, örgütsel uyumsuzluğun, örgütsel itibarı olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymuştur (Coombs, 2007, s.165). Örgütsel uyumsuzluk halkın, örgütlerin davranışlarına dair etik yargılarını yansıtır.

Örgütlerin ve yöneticilerin sık sık sözlerini yerine getirmeleri beklenir. Çünkü sözleri tutmak uyumsuzluğa karşı koruyuculuk sağlar (Weick, 1995). Bazı örgütler kelimelerle oynadıklarından ve samimiyetsiz davrandıklarından, konuşmaları ve eylemleri arasındaki tutarsızlıklar örgütsel yaşamda kaçınılmaz hale gelir. Nitekim örgütlerdeki uyumsuz davranışlar, imajları ve günlük pratikler arasındaki boşluğu doldururken, güvenilirliklerini de yok etmektedir (Christensen vd., 2013, s.374). Bir örgüt uyumsuzlukla nasıl başa çıkabilir ve örgüt veya toplum içindeki meşru duruşunu nasıl koruyabilir? Bu sorunun cevabı, iç denetçilerin de vasıtasıyla etik kültürün örgütte içselleştirilmesinden geçmektedir.

1.2. İç Denetim, Bağımsızlık / Tarafsızlık ve Etik

İç denetim fonksiyonu yıllar içerisinde gelişim göstermiştir. Zamanla uluslararası iç denetim enstitüsü (Institute of Internal Auditors, (IIA)) gibi profesyonel cemiyetler kurulmuş ve bu örgütler, iç denetim fonksiyonunun stratejik seviyede üst yönetimin bir danışmanı olarak faaliyet göstermesi için işletmeleri cesaretlendirmişlerdir. İç denetçilerin sesi olan IIA, iç denetim süreçlerinin nasıl yürütülmesi gerektiğine yönelik bilgileri ve standartları içeren Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)’u bir rehber olarak yayınlamıştır.

İç denetçilerin çalışmalarının belirli uluslararası standartlar çerçevesinde gerçekleşmesini sağlamak amacıyla İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından oluşturulan UMUÇ kitabında mesleğin işleyişine ilişkin kurallardan bahsedilmektedir. UMUÇ, zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehberi kapsar. Zorunlu rehber içerisinde; tanımlar, ana prensipler, etik kurallar ve standartlar vardır. Kuvvetle tavsiye edilen rehber ise daha detaylı olarak standartların açıklamalarını içeren uygulama rehberini ve tamamlayıcı rehberi içerir (www.tide.org.tr).

İç denetim enstitüsünün tanımında iç denetim; “bir örgütün süreçlerini irdelemek ve gelişime açık alanları tespit etmek amacıyla icra edilen bağımsız ve tarafsız bir denetim ve danışmanlık faaliyetidir. Sistem yaklaşımıyla bütüne odaklanır ve risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerini analiz eder” (IIA, 2017).

Uluslararası İç denetim fonksiyonu örgütün risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin gelişimini sağlamak misyonları ile örgütteki çeşitli paydaşlara hizmet sağlamaktadır. Başka bir ifadeyle iç denetim, denetim ve danışmanlık faaliyetlerini yürütmektedir. İç denetçiler riski yönetmek, yönetimi güçlendirmek ve işletme hedeflerine ulaşmak için yönetime danışmanlık sağlarlar. İç denetim fonksiyonunun örgütte hizmet ettiği amaçlardan biri de mevzuata uyumun takibidir. Özellikle mevzuata uyum konusunda iç denetçiler örgütte izleyici olarak değerlendirilir ve iç kontrolün gerekli ve değer katan bir unsur

olarak kabul edilirler. İç denetim profesyonelleştirildikçe iç denetçilerin değer katma işlevleri artacaktır. Spira ve Page örgütlerde iç kontrole bakış açısı ne kadar genişlerse iç denetimin örgütlerde etkinleşmesi o kadar çok olacaktır demektedir (Spira ve Page, 2003, s.640).

İç kontrol kapsamında tespit edilen düzenlemelere örgütlerin uyumunu değerlendirmek ve varlıklarının korunmasında sigorta rolü üstlenmek iç denetim birimlerinin temel görevlerinden biridir. Bu süreçte örgütlerin bir alt birimi olan iç denetim fonksiyonu paydaşların zenginliğini veya örgütün artan kârlılık amaçlarını umursamamalıdır (Everett ve Tremblay, 2014, s.185).

İç denetim, uluslararası kabul görmüş meslek standartları ile yaptığı işin kalitesini teminat altına alır ve sadece kendi örgütüne değil tüm örgütle ilgili paydaşlara hizmet eder. İç denetçilerin yaptığı denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin yürütülmesinde uyulması zorunlu kurallar ve standartlar olarak adlandırılır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün belirlediği nitelik standartları, iç denetçinin mesleki sorumluluklarına ilişkin ahlaki ilkelerdir. Nitelik standartları, mesleğin etik yönünü düzenler (IIA,2017). İç denetçiler, çalışmalarında tarafsız hareket eder ve iç denetim birimleri de konum olarak örgütlerde bağımsız olmalıdır. İç denetçiler, denetimin planlanmasından raporların oluşturulmasına kadar geçen her süreçte titiz çalışmalı ve dürüst bir yargıya ulaşmalıdır.

1.2.1. İç Denetimin Bağımsızlığı ve İç Denetçilerin Tarafsızlığı

IIA Uluslararası İç denetim Standartlarında yer alan terimler sözlüğünde bağımsızlık; “İç denetimin icrasının tarafsız olarak yapılmasını engelleyebilecek bağlantılardan ve şartlardan uzak olmasıdır” olarak tanımlanmaktadır (www.tide.org.tr). “Tarafsızlık ise; “İç denetçilerin denetim görevleri sürecindeki yansızlıklarını ve oluşturdukları kanaatleri kimseden etkilenmeden oluşturmalarını” ifade eder (IIA,2017)”.

İç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık (objektiflik) içerisinde çalışmasıyla ilgi UMuÇ'ta yer alan standartlar incelendiğinde şu maddelerle karşılaşılır (www.theiia.org):

1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik

“İç denetim örgütteki en üst yöneticiye bağlı olmalı ve iç denetim faaliyeti icra edilirken iç denetçiler tarafsız davranmalıdır. Bağımsızlık, iç denetimin yansız olarak icrasıdır. İç denetim yöneticisi görevini etkin bir biçimde yerine getirebilmek maksadıyla üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna rahatça ulaşabilmelidir”.

“Objektiflik (Tarafsızlık/Nesnellik), iç denetçilerin denetim esnasında ve raporlama sürecinde kararlarını oluştururken kimsenin baskısı altında kalmaması, ulaştıkları sonuca inanmaları ve yaptıkları işin kalitesinden taviz vermemeleridir”.

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

“İç denetim faaliyeti bağımsızdır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranır”.

1110 - Kurum içi Bağımsızlık

“İç Denetim Yöneticisi, raporlamalarını üst yöneticiye yapar en az yılda bir kez, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit eder”.

1110.A1

“İç denetim birimi, her türlü etkiden bağımsız olarak çalışmalarını yürütür ve böyle bir müdahale olursa bunu üst yönetime bildirir”.

1120 - Bireysel Objektiflik

“İç denetçiler, çalışmalarında tarafsız ve önyargısız davranır”.

2420 – Raporlamaların Kalitesi

“Raporla, doğru, objektif, açık, öz, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır. Raporlarda çarpıtma olmaz ve önyargısız hazırlanır”.

Standartlardan da anlaşılacağı üzere, iç denetim birimleri örgütte en üst yöneticiye bağlı olarak, hiçbir birimle çıkar çatışmasına girmeden, hiçbir kişi ya da birimin görüş ve düşüncelerinin etkisi altında kalmadan, tüm raporlamalarını üst yöneticiye yaparak uzmanlığı kapsamında profesyonelce çalışmalarını yürütmelidir.

İç denetim birimlerinin ve denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığı gerek denetim programlarının hazırlanması aşamasında gerek ön inceleme ve saha çalışması aşamasında gerekse de raporlama aşamasında sağlanmalıdır.

Tarafsızlık/bağımsızlığın sağlanmasındaki şartlardan biri de etik kurallara uyulmasıdır. IIA tarafından yayımlanan etik kurallar da iç denetçilerin uyması gereken ilkeleri içerir.

1.2.2. Etik ve İç Denetim

Türk Dil Kurumu tanımına göre etik, “Doğru veya yanlış, iyi veya kötüyü analiz eden ve doğru yaşamla ilgili yükümlülükleri ortaya koyan bir ahlak felsefesidir.” şeklinde tanımlanmıştır (TDK,2020). Machan etiği, “doğruyu yanlıştan ayıran ilke ve kurallar” şeklinde tanımlamıştır (Machan,1997, s.110).

Etik dışı uygulamalar paydaşların örgüte olan güvenini olumsuz etkileyebilir ve uzun vadede güveni azaltabilir. Devlet idaresinde etik olmayan davranışların dallanıp budaklanmasının ana sebepleri; etik davranış standartlarının benimsenmemesi, yönetimin hesap verebilirliğinin sağlanamaması, şeffaf olmama, mali sebepler, eğitimsizlik ve etik kültürün etkin olmaması olarak sayılmaktadır (TÜSİAD, 2005, s.10).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğinde ahlaki kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak amacıyla üyelerinin uyması gereken dört ilke belirlenmiştir. Bunlar: “Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Ehliyet ve Sır Saklamadır”. Bu dört ana ilke içerisinde, 11 davranış kuralı belirlenmiştir. Buna göre üyeler:

- Dürüst ve tarafsız olur,
- Örgütlerine bağlılık gösterir ancak yasal olmayan bir sürecin tarafı olmaz,
- İç denetçiliğe uygun olmayan faaliyetlere katılmazlar,
- Mesuliyetlerini tarafsız olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmez,
- İş ile ilgili temasta bulduklarından değerli herhangi bir hediye kabul etmez,
- Mesleki yetkinliklerinin olduğu işleri yapar,
- “İç Denetim Uygulama Standartları” ile belirtilen kurallara uyar,
- Çalışmaları esnasında elde ettikleri hiçbir bilgiyi şahsi menfaatleri için, kanunsuz veya örgüt çıkarına zarar verecek şekilde kullanmaz,
- Belgelere dayalı rapor hazırlar ve asla çarpıtmaz,
- Çalışmalarının niteliğinin ve etkinliğinin artması için sürekli olarak gayret gösterir,
- Mesleki uygulamalarda “enstitü” tarafından bildirilen standartlara uygun çalışmalarda bulur. (<http://www.theiia.org>).

İç denetimde etik, iç denetçilerin, denetim/danışmanlık faaliyeti yürütürken uymaları gereken ahlaki kurallardır. Bu kurallar, işlerin nasıl yapılması gerektiğini belirlemede iç denetçilere yol gösterir.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD))’nin Yönetişim İlkeleri adlı çalışmasında etik, yöneticilerle paydaşlar arasındaki çıkar çatışmalarını; firmalar arasında örtülü kaynak transferi gibi örgüt dışındaki paydaşların zararına işlemleri veya pazarı hileli yönlendirme gibi istenmeyen durumları önleyici bir ahlaki kurallar bütünü olarak ele alınmaktadır (OECD, 2015). IIA’nın yayınladığı iç denetçilerin uyması gereken etik ilkeler, iç denetçileri etik çerçevenin örgüt kültürüyle bütünleştirilmesi, etiğin savunulması ve etik kültürün içselleştirilmesi konusunda örnek personel haline getirir (TİDE-Deloitte, 2008, s.250).

İç denetçiler iç denetim faaliyeti esnasında etik kurallara gösterdikleri hassasiyeti bunların örgüt içerisinde yerleşmesinde de göstermelidir. İç denetim, örgütte etik ile ilgili politikaların uygulanmasını takip etmek ve sağlamak yoluyla da kurumsal yönetimin yerleşmesine katkı sağlar (Karagiorgos, vd., 2010, s.22). İç denetçiler, örgüte etik değerlerin yerleşmesi ve benimsenmesi boyutunda gerekli çabayı göstermelidir. İç denetim faaliyetleri, örgüt içinde gerekli olan etik değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesini sağlamalıdır. Sonuç olarak iç denetçiler etik kuralların hem uygulayıcısı hem de uygulatıcısı rolündedirler. İç denetçilerin başucu kitabı olan UMUÇ İç Denetim Standartlarında iç denetçilerin örgütte etik kültürün oluşturulmasıyla ilgili görevleri belirtilmiştir (www.tide.org.tr). Örneğin:

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

İç denetim süreci, örgüt içinde etik kültürün geliştirilmesine yönelik kurumsal yönetim sürecini değerlendirmek ve geliştirmek için önerilerde bulunmak zorundadır.

2110.A1 – İç denetçiler, örgütün etikle ilgili amaç ve hedeflerinin dizaynını, tatbikini ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.

Standartlardan da anlaşılacağı üzere iç denetim birimleri ve iç denetçiler çalışmalarında etik ilkelere uygun hareket ederken tarafsız/bağımsız kimlikleriyle etik kültürün örgüt içerisinde içselleştirilmesinde de anahtar rolde dirler.

İç denetimin örgütlerde yönetim/kurumsal yönetim süreçlerinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi şeklinde temel rolü bulunmaktadır (Asare, 2009, s.15). İç denetim birimlerinin, etik kültürün örgütlerde içselleştirilmesi kapsamındaki görevini zaruri kılan faktör de bu rolüdür.

İç denetim standartları; iç denetim birimlerinin, örgütün etik değerlerinin geliştirilmesi hedefinin gerçekleştirilmesi kapsamında yönetim süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirilmek doğrultusunda önerilerde bulunma sorumluluğuna sahip olduklarını (2110-Kurumsal Yönetim Standardı) ve bu anlamda, iç denetim faaliyetinin, örgütün etikle ilgili hedeflerinin dizaynını, tabikini ve etkililiğini değerlendirmek zorunda olduğunu vurgulamaktadır (2110.A1) (www.tide.org.tr)

2. ÖRGÜTSEL UYUMSUZLUKLA MÜCADELE ARACI: İÇ DENETİM

Örgütlerde etiğin gerekliliğine inanılması, uzun dönemli bir perspektifin gözetilmesi, kapsamlı bir yaklaşımın benimsenmesi ve yöneticilerin de bu konuda liderlik göstermesi gerekir (TÜSİAD, 2005, s.12). Eğer örgütlerde kurumsal yönetim ilkelerine aykırı olarak şeffaflık olmaz, etik ilkelere uyulmaz ya da söylenenler ile yapılanlar birbirine uymaz ise paydaşlar bunun farkına kesinlikle varacaklardır ve bu durum onlarda uyumsuzluk ile karşı karşıya oldukları hissini uyandıracaktır. İç denetim birimlerinin bu noktada yöneticileri bilgilendirmeleri ve çalışanları bilinçlendirmeleri önemlidir.

Örgütlerin tüm mali ve mali olmayan faaliyetleri ile ilgili tarafsız ve bağımsız çalışma sergileyen iç denetçiler tüm bu iş ve işlemlerde örgütsel uyumsuzluk örneklerine rastlayabilir. Her türlü baskıdan uzak bir şekilde sorumluluklarını yerine getiren iç denetçiler etik kurallara uygun hareket ederek bu durumları üst yönetime raporlayabilmelidir. Gerek denetim plan/programlarını hazırlama sürecinde gerekse de icra edilen denetim ya da danışmanlıkların ön çalışma/saha çalışması ve raporlama aşamasında, örgütsel uyumsuzluk bir risk olarak görülmeli ve iç denetçiler bu durumlarla karşılaştığında tarafsızlıklarını çalışmalarına yansıtmalı ve bağımsız bir birim olarak doğrudan en üst yöneticiye tespit ettikleri hususları raporlamalıdır.

Denetlenebilir tüm süreçlerin yer aldığı ve denetim evreni olarak adlandırılan çizelgede bulunan tüm süreçlere yönelik risklerin değerlendirilip önceliklendirmelerin yapılmasından (makro risk analizi) önce, üst düzey yöneticilerin bu süreçlere yönelik fikirlerinin görüşmeler vasıtasıyla alınarak bunlardan istifade edilip denetim stratejisinin oluşturulması esastır. Bu kapsamda iç denetim yöneticisi tarafından plan\program çalışmasından önce üst düzey yöneticiler ile görüşmeler yapılarak değerlendirmeleri alınmalı ve bu görüşmelerde yöneticilerin süreçlere ilişkin değerlendirmeleri kayıt altına alınmalıdır. Bu işlemlerden sonra, toplanan bilgileri değerlendirmek amacıyla iç denetim yöneticisi başkanlığında tüm iç denetçilerin katılımı ile bir toplantı düzenlenmeli ve bu toplantıda süreçlere yönelik risk puanının hangi risk faktörlerine göre ne şekilde belirleneceğine karar verilmelidir. İşte bu risk faktörlerinden biri de örgütsel uyumsuzluk faktörü olmalıdır. Örneğin, personel alımları sürecine yönelik makro risk analizi yapılırken mülakatlarda şeffaflığın sağlanması için belirlenmiş ve ilan edilmiş yazılı kurallara ne ölçüde uyulduğunun riski ve yazılan ile yapılan arasındaki boşluğun mevcudiyeti riski göz önüne alınmalıdır.

İç denetim plan ve programı makro risk analizi sonuçlarına göre onaylandıktan sonra iç denetçi görevlendirmeleri yapılır. Görevlendiren iç denetçi, öncelikle tarafsızlık ve gizlilik belgesini doldurmalı ve tarafsızlık değerlendirmelerde bulunacağını yazılı olarak beyan etmelidir. Bu beyanat, etik hususların ihlalinde veya karşılaşılabilecek uyumsuzluk durumlarının bildirilmesinde iç denetçinin sessiz kalmayacağını da bir belgesidir. Bu aşamadan sonra artık iç denetimin ilk safhası olan ön çalışma safhasına geçilir. Diğer safhalar ise saha çalışması ve raporlama sürecidir. Brunsson'un (2002) söylem, karar ve eylem tutarsızlığı yani örgütsel uyumsuzluk modeli çerçevesinde bir iç denetim süreci örnek olarak incelendiğinde ise dikkat edilmesi gereken husus, denetim esnasında karşılaşılabilecek söylemler ve eylemler arasındaki farklılıkların göz önünde bulundurulmasıdır.

Brunsson'un söz konusu modelindeki söylem aşaması ile eşleştirebileceğimiz ön çalışma safhasının amacı, iç denetçilerin yürütecekleri denetim görevi kapsamında yeralan faaliyetleri/süreçleri (denetim alanını) tam olarak anlamalarını sağlamak suretiyle saha çalışmalarını etkili bir şekilde yürütmelerini kolaylaştırmak ve böylece denetimin doğru alanlara yoğunlaşabilmesini sağlamaktır. Ön çalışma safhasında, iç denetçiler tarafından ihtiyaç duyulan tüm bilgiler toplanır, analiz edilir ve kayıt altına alınır. Gerçekleştirilen sistem veya performans denetimlerinin ön çalışma safhasında yapılan mikro risk analizlerinde, denetlenen süreçlerde görülebilecek örgütsel uyumsuzluklar bir risk faktörü olarak risk kontrol matrislerinde (RKM) yerini almalıdır. Bu safhada risk kontrol matrisi denetlenen birimlerle paylaşıldığında kimi risklerin incelenmesine gerek olmadığı ve RKM'ye girmemesi yönünde paydaşlardan bir talep gelebilir. İç denetçiler, tarafsız değerlendirme yaparak konuyu değerlendirmelidir. Ön çalışma safhasında, denetlenen süreçlerin mevzuata yönelik incelemesi yapılarak normlar ortaya konulmalı ve bu normlara ne ölçüde uyulduğu araştırılmalıdır. İç denetçilerin denetim yapabilme, kanıt ve bilgi toplama talepleri denetlenen birimler tarafından sorgulandığında, durum iç denetim yöneticisine bildirilerek tarafsızlığın/bağımsızlığın ihlali konusu değerlendirilmelidir.

Müteakiben, Brunsson'un söz konusu modelindeki karar aşaması ile eşleştirebileceğimiz saha çalışması safhasında; denetim testleri gerçekleştirilir, değerlendirilir ve tespit edilirse denetim bulguları oluşturulur. Yapılan bu testlerin neticesinde, kritiklik düzeyi yüksek bulgular tespit edilebilir. Saha çalışması safhasında da denetlenen birimlerce bulgulara yönelik iç denetçilere bir takım öneriler ya da talepler iletilebilir. Yine bu noktada da karar mercii iç denetçilerin tarafsız yargıları olmalıdır.

Brunsson'un söz konusu modelindeki eylem aşaması ile eşleştirebileceğimiz bulguların raporlanması safhasında iç denetçiler, üst düzey yöneticilerin "bir kısım bulguların raporda yer almaması" yönündeki talepleriyle karşılaşabilir. Bu durumda,

örgütlerinde etik kültürün savunucusu olması gereken iç denetçiler gelen talepleri rasyonalize ederek, çatışma ve gerginlikleri azaltma veya sosyal meşruluğu devam ettirmek bahanesiyle, sessiz kalmamalı ve ahlaki olmayan bir iradeyi benimsememelidir. Aksine, tüm bu aşamalarda tespit ettiği bulguları açık yüreklilikle yönetici ve çalışanlarla paylaşmalı ve uyumsuz davranışların sergilenmemesi için etik sorumluluğunu yerine getirmelidir. İç denetçilerin bu işlevi, aynı zamanda örgütsel uyumsuzluğun önündeki bir savunma hattı olma görevidir.

Bağımsız ve tarafsız, makul güvence sağlayan bir denetim ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, örgütün sorunlarını anlamaya çalışmalı ve örgütsel perspektiften potansiyel iyileştirme yollarını etik sorumlulukları içerisinde aramalıdır. İç denetçilerin tarafsızlık ilkesi metinler içerisinde yazıldığı gibi uygulanmalı ve her koşulda aranmalıdır.

İç denetimin kurallara uyumu takip edici bir rolü vardır. İç denetçilerle yapılan mülakatlarda; “İç denetçi olarak hiç kimsenin gerçekleri duymak istemediğini, sadece kendi duymak istediklerinin vurgulanmasını istediklerini hissediyorum.” demişlerdir. Bu durum, onların doğru yolda olduklarının göstergesidir (Nickell ve Roberts. 2014, s.218).

İç denetimin amaçları ile örgütsel amaçlar arasında çatışma yaşanabilir. İşletmenin kontrol çevresinin bir parçası olarak iç denetim fonksiyonu UMUÇ standartlarının bahsettiği bağımsızlık ve tarafsızlık tanımını tam olarak karşılamalıdır. İç denetçiler bazı durumlarda çalışmalarının ilerlemesi konusunda çatışan fikirlerle karşılaşabilirler. Bir tarafta dış paydaşların doğru bilginin zamanında karşılanması isteği ve standartlara, etik kurallara ve risk yönetimine uyum konusundaki talepleri, diğer tarafta yönetimin karlılık ya da sorunların görmezden gelinmesi isteği altında örgüte değer katma vurgusu yer alabilir. Bu durumda hangi talep karşılanmalıdır? Bu sorunun cevabı açıktır: etik ilkelere asla taviz vermemek esastır.

Everett ve Tremblay (2014)’e göre iç denetçilerin daha geniş ve daha merkezî sorumlulukları, onları örgüt politikalarının daha derinine gömülmesini sağlar. Bu sorumluluklar iç denetim fonksiyonunun örgütün uyumsuzluğunu engellemede daha fazla çaba sarf etmesini gerektirir.

Örgütün ahlaki aktörlerinden biri olan iç denetçiler, etik rolleri ön plana çıkararak bir kuruluşun söylem, karar ve eylemleri arasındaki çelişkileri azaltabilir ve bu durumlarla karşılaştığında sessizliğe bürünmemelidir. Sessizlik, kişisel bir davranış olarak bir olayı değiştirebilecek veya iyileştirebilecek yetkinlikte olan bireylerin, örgütteki durumlara bağlı olarak gerçek düşüncelerini gizlemesidir (Pinder ve Harlos, 200, s.333). Örgüt içi bir birim olan iç denetim, yönetim ile ilişkileri bozmak ihtimali olsa bile sessizlik metodunu tercih etmemelidir. İç denetçiler, şikâyetçi biri olarak bilinmemek ya da yönetim ile ilişkileri bozmak istemediği için sessiz kalmamalıdır. İç denetçiler sorumlu oldukları süreçler ile ilgili fikir, endişe ve tavsiyelerini cesurca dile getirmelidir (Vakola ve Bouradas, 2005, s.440; Milliken vd., 2003, s.1460; Morrison ve Milliken, 2000, s.708). Etik kuralların hem uygulayıcısı hem de uygulatıcısı rolünde olması gereken iç denetçiler, bu ihlalleri görmezden gelmemeli ve etik olmayan söylem ve durumların önünde bir savunma hattı oluşturabilmelidir. Tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri sadece kâğıt üstünde kalmamalıdır.

3. SONUÇ

İç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıkları, denetim çalışmaları esnasında herhangi bir belgeye engelleme olmadan, kaygı veya korku duyulmadan erişebilmesi noktasında iç denetim için çok önemli bir unsurdur. Bu, denetçilerin kendilerine verilen görevi bütünlük içinde yerine getirebilmeleri kapsamında denetim konusuyla ilgili objektif ve güvenilir bir rapor sunmalarını sağlayacaktır. İç denetim yönetim ekibinin bir parçasıdır ve aynı zamanda yönetimin etkililiğini ve verimliliğini bağımsız olarak değerlendirdiği ölçüde etkindir. Örgütün bir parçası olan iç denetim, çalışmalarını sırasında çatışan ve birbirleriyle çelişen paydaş talepleri ile karşılaşabilir. Bir tarafta örgütün kârlılık oranlarının normlara aykırı biçimde yükseltilmesi isteği, diğer tarafta ise mevzuata uyumsuzluk söz konusudur. Bir kısım üst düzey yöneticiler, kimi durumlarda iç denetimi değer katmayan, örgütün hedeflerini gerçekleştirmeye engel olan ve sadece “örgütsel bağlılığı ve örgütsel aidiyeti azaltan katı bir denetim mekanizması” şeklinde ifade edilebilir. İç denetçilerin hizmet yelpazesi; mevzuatlara uyumun incelenmesi, varlıkların korunmasından iç ve dış paydaşların taleplerinin yönetilmesine yardımcı olunmasına kadar genişler. Doğruları duymak ne kadar zor olsa da kaynakların etkin, ekonomik, mevzuata uygun ve verimli kullanılması kapsamında iç denetim objektif olarak tespit ettiği bulguları paydaşlarla paylaşmalıdır.

İç denetim bağımsız bir işlev olarak kurumsal yönetimin üzerine inşa edildiği ve yönetimlerin önemli bir destekçisi konumundaki köşe taşıdır. İç denetçilerin kurumsal yönetim ile ilgili olanlar dâhil tüm sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bağımsız ve tarafsız olmaları gerekir. Bağımsız bir iç denetim faaliyeti tarafsız çalışan iç denetçileri vasıtasıyla kurumsal yönetimin önemli bir parçası olan etik kültürün örgüt içerisinde içselleştirilmesini sağlayabilir.

Örgütlerde şeffaflığı ve güvenilirliği sağlayabilmek adına etik kültürün oluşumuna katkıda bulunan kurumsal yönetim ilkelerine uygun bir yapı oluşturabilmeyen temel gereklerinden biri, çalışanların görev ve sorumluluklarını yerine getirirken etik davranışlarıdır. Bu noktada iç denetçilerin görevlerinden biri de, örgütte etik değerlerinin yerleşmesi ve benimsenmesi için çaba sarf etmesidir. İç denetçiler, ancak bu şekilde örgütün çatışan taleplerinin önüne geçebilir.

Örgütsel uyumsuzluk örgütteki alt grupları rahatlatır ve böylece bu alt grupların belirli rollerin ahlaki yönleriyle daha iyi baş edebilmesine fırsat verir. Ancak bu uzun vadede örgüte fayda getirmez. Örgütün mesruluk ihtiyacı veya paydaşların çatışan taleplerinin rasyonelize edilmesi için kullanılan örgütsel uyumsuzluk modelinin önündeki en büyük engel, etik savunucuları olan iç denetçi fonksiyonudur. Üst düzey yöneticiler tutarsız talepleri yönetmek için bir çözüm yolu sunacak olan uyumsuzluğa başvurmak zorunda kalabilirler. Bu noktada iç denetçiler sistematik olarak, söylem, karar ve eylemler arasında tutarsızlıkları engelleyecek normları yansıtmalıdır.

Yöneticilerin etik değerleri içselleştirerek çalışanlara örnek teşkil etmesi ve ahlaki iklimin var olduğu bir çalışma ortamı oluşturması örgütsel bütünlüğü (Bu ifade yerine örgütsel davranış literatüründe de yer alması bakımından “örgütsel bağlılık” kavramının kullanılması daha uygun olabilir) geliştirecek ve bunun yanında örgütsel uyumsuzluğun yok edilmesinde de mühim bir yer edinecektir. İç denetçiler kurumsal yönetimin öncüleridir ve etik kültürün, ahlaki düşünce ve hareketlerin örgütte yerleşmesi için çalışırlar. İç denetçiler örgütlerde yönetimlerin danışmanı olarak uyumsuz davranışlar sergilenmemesi, kararsız (TDK’da da eş anlamlı olarak belirtilen bu sözcük, “ikircikli” kelimesine göre akademik dile daha uygun) durumlara karşı ahlaki kılıf uydurulmaması ve hukuka uygunluğun teminatı için etik liderlik rolü üstlenmelidirler.

Bu çalışmada, örgütte yaşanabilecek söylem, karar ve eylemler arasındaki uyumsuzluklara ilişkin risklerin iç denetim birimlerince nasıl ele alınabileceğine ilişkin yaklaşımlar sunulmaktadır. Yapılan literatür taramasında bu iki değişken arasındaki ilişkiyi irdeleyen herhangi bir çalışmaya rastlanmaması makaleyi özgün kılmaktadır. Bu çalışma, iç denetim süreci esnasında yaşanabilecek örgütsel uyumsuzluklarla ilgili etik temsilcileri olan iç denetçilerin örgütteki söylem, karar ve eylemler arasındaki uyumsuzlukları önlemede üstlenebilecekleri rollere ve davranış ilkelerine yönelik yorum ortaya koymakta, konuya yönelik mevcut literatürün genişletilmesi ve ampirik çalışmaların yapılması çağrısı ile bilgi birikimine katkıda bulunmaktadır. Makale, örgütsel uyumsuzluk ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkinin ampirik olarak incelenmesine yönelik araştırma yapılmasını tavsiye etmektedir. Benzer şekilde gelecekteki araştırmalar, iç denetim etkinliği ile örgütsel uyumsuzluk arasındaki ilişkiyi güçlendirmek veya etkilemek için başka düzenleyici veya aracı değişkenler ekleme olasılığına da bakmalıdır.

Sonuç olarak, örgütsel bağlamda çatışan paydaş talepleri veya uyumsuzlukların mazur gösterilmesinin karşısında iç denetim birimleri, tarafsızlıkları ve bağımsız çalışmaları ile etik ilkeler ve normlar çerçevesinde çalışmalarını yürütmelidir. Bu durum, onların en üst yöneticinin stratejik danışmanları olmalarının bir gereğidir. Hem kaynakların etkin kullanılması hem varlıkların korunması hem normlara uyumun gözetilmesi hem de topluma karşı sorumlulukların yerine getirilmesi, bu yaklaşım sayesinde çelişki yaratmadan sağlanabilecektir.

YAZAR BEYANI

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı: Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Etik Kurul Onayı: Bu araştırma etik kurul izni gerektiren analizleri kapsamadığından etik kurul onayı gerektirmemektedir.

Yazar Katkıları: Yazar çalışmanın tümünü tek başına gerçekleştirmiştir.

Çıkar Çatışması: Yazar açısından ya da üçüncü taraflar açısından çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Alicke, M., Gordon, E. & Rose, D. (2013). Hypocrisy: What counts?. *Philosophical Psychology*, 26(5), 673–701. doi:10.1080/09515089.2012.677397.
- Argyris, C., & Schon, D. A. (1974). *Theory in practice: Increasing professional effectiveness*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Asare, T. (2009). Internal Auditing in Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 3(1), 15-27.
- Brunsson, N. (1986). Organizing for inconsistencies: an organizational conflict, depression and hypocrisy as substitutes for action. *Journal of Management Studies*; 2(3), 165–185.
- Brunsson, N. (1993). Ideas and actions: justification and hypocrisy as alternatives to control. *Accounting Organizations and Society*; 18(6), 489–506.
- Brunsson, N. (2002). *The organization of hypocrisy: talk, decisions, and actions in organizations*. Copenhagen Business School Press: Oslo.
- Brunsson, N. (2007). *The consequences of decision making*. New York: Oxford University Press: 110-120.
- Christensen, L.T., Morsing, M. & Thyssen O. (2013). “CSR as aspirational talk”, *Organization*, 20(3), 372-393.
- Cho, C.H., Laine, M., Roberts, R.W & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40 (1), 78-94.
- Coombs, W. T. (2007). Protecting organization reputations during a crisis: the development and application of situational crisis communication theory. *Corporate Reputation Review*, 10(3), 163–176
- Everett, J. & Tremblay, MS. (2014). Ethics and internal audit: moral will and moral skill in a heteronomous field. *Critical Perspectives on Accounting*. 25(3),181–196
- Fassin, Y. & Buelens, M. (2011). The hypocrisy-sincerity continuum in corporate communication and decision making: A model of corporate social responsibility and business ethics practices. *Journal of Business Ethics*, 98(3), 425–453. doi:10.1108/0025174111126503

- Fernandez-Revuelta Perez, L., & Robson, K. (1999). Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: Managing organizational hypocrisies in a multinational company. *Management Accounting Research*, 10, 383–407. doi:10.1006/mare.1999.0114
- Fernando, M., & Gross, M. (2006). Workplace spirituality and organizational hypocrisy: The holy water-gate case. 20th ANZAM (Australian New Zealand Academy of Management) Conference on Management: Pragmatism, Priorities, Rockhampton, Central Queensland University. <http://library.resources.cqu.edu.au:8888/access/detail.php?pid=cqu:738> adresinden alındı (Erişim Tarihi: 19 Şubat 2021).
- Giddens, A. (2008). Sosyoloji. (C. Güzel, Çev.). İstanbul: Kırmızı Yayınları.
- Gramling, AA., Maletta, MJ., Schneider, A. & Church, BK. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*; 23, 194–244.
- Huzzard, T., & Ostergren, K. (2002). When norms collide: Learning under organizational hypocrisy. *British Journal of Management*, 13, 47–59. doi:10.1111/1467-8551.13.
- <https://www.tide.org.tr> (Erişim Tarihi: 05 Ocak 2021).
- <https://www.theia.org>, (Erişim Tarihi: 08 Ocak 2021).
- IIA, Institute of Internal Auditors. “International Professional Practices Framework (IPPF)”, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs. (2017), <https://na.theia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (Erişim Tarihi: 25 Mart 2021).
- IIA, “Definition of Internal Auditing”, (2017), <https://na.theia.org/standards-guidance/mandatoryguidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (Erişim Tarihi: 21 Mart 2021).
- IIA. “Standards and Guidance (IPPF-Standards)”, (2017), <https://na.theia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards2017.pdf> , 23 (Erişim Tarihi: 15 Mart 2021).
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Gotzamanis E. & Tampakoudis, I. (2010). “Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance” *Journal of Business Management*, 2(1), 19-34.
- Kılıçoğlu, G.(2017). Örgütsel ikiyüzlülük ve bütünlüğün Türkiye bağlamında incelenmesi: Teorik bir çözümleme. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi. 23(3), 465-504.
- Kouzes, J. M., & Pozner, B. Z. (1993). *Credibility: How leaders gain and lose it, why people demand it*. San Francisco, CA: Jossey-Bass Publishers
- Krasner, S. (1999). *Sovereignty: Organized hypocrisy*. Princeton, NJ: Princeton University Press
- Kreiner, K., (1992). The postmodern epoch of organization theory, *International Studies of Management and Organization* 22(2), 37-52.
- Larsson, O. S. (2014). Convergence in ideas, divergence in actions: Organizational hypocrisy in non-profit organizations. *Administrative Theory & Praxis*, 35(2), 271–289. doi:10.2753/ATP1084-1806350205
- Lipson, M. (2006). Organized hypocrisy and global governance: Implications for United Nations reform. Presented at the annual convention of the International Studies Association, San Diego, CA, 2-47, http://alcor.concordia.ca/~mlipson/isa06_proceeding_100739.pdf adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 05 Mart 2021).
- Machan, T. R. (1997). *A Primer on Ethics*. Norman & London: University of Oklahoma Press.
- Meyer, J. W., & Jepperson, R. L. (2000). The “actors” of modern society: The cultural construction of social agency. *Sociological Theory*, 18(1), 100–120. doi:10.1111/0735-2751.00090
- Milliken, F. J., Morrison, E. W. & Hewlin, P. F. (2003). An Exploratory Study of Employee Silence: Issues that Employees Don’t Communicate Upward and Why. *Journal of Management Studies*, 40(3), 1453-1476.
- Morrison, E. W. & Milliken F. J., (2000). Organisational silence: a barrier to change and development in pluralistic world, *Academy of Management Review*, 25(4), 706-725.
- Naso, R. C. (2010). *Hypocrisy Unmasked: Dissociation, Shame, and the Ethics of Inauthenticity*. United Kingdom
- Nickell E. B. & Roberts R.W. (2014). Organizational legitimacy, conflict, and hypocrisy: An alternative view of the role of internal auditing, *Critical Perspectives on Accounting* 25, 217–221.
- OECD. Organisation for Economic Cooperation and Development, (2015), “G20/ OECD Principles of Corporate Governance (OECD Publishing)” <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882-en> (Erişim Tarihi: 25 Ocak 2021).
- Phillippe, T. W. & Koehler, J. W. (2005). “A factor analytical study of perceived organizational hypocrisy”, *SAM Advanced Management Journal*, 70(2), 13–20.
- Pinder, C. C., & Harlos, K. P. (2001). “Employee silence: Quiescence and acquiescence as response to perceived injustice”, In G. R. Ferris (Ed.), *Research in personnel and human resources management*, Greenwich, CT: JAI Press, 20, 331–369.
- Shklar, J. N. (1984). *Ordinary vices*. Cambridge, MA: Belknap, 60-70
- Spira L.F. & Page M. (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting Auditing ve Accountability Journal*;16(4), 640–661.
- TDK- Türk Dil Kurumu, “Güncel Türkçe Sözlük: Etik”, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=etik> (Erişim Tarihi: 05 Şubat 2021).
- TİDE-Deloitte. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2008). “UMUÇ”, *İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:3*, 249-253.
- TÜSİAD- Türkiye Sanayici İş Adamları Derneği, (2005). “Devlette Etikten Devlete: Kamu Yönetiminde Etik”. *İstanbul: Tüsiad Yay.*, 1-24.
- Vakola, M. & Bouradas, D. (2005). “Antecedents and consequences of organisational silence: an empirical investigation”, *Employee Relations*, 27(5), 440-458.
- Wagner, T., Lutz, R. J., & Weitz, B. A. (2009). Corporate hypocrisy: overcoming the threat of inconsistent corporate social responsibility perceptions. *Journal of Marketing*, 73, 77–91.
- Weaver, C. (2008). “Hypocrisy trap the world bank and the poverty of reform”, New Jersey: Princeton University Press.
- Weick, K. E. (1995). “Sensemaking in organizations”, Thousand Oaks, CA: Sage.