



**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖRGÜT PERFORMANSINA
ETKİSİNDE ÖRGÜT KÜLTÜRÜNÜN ARACI ETKİSİ:
AMPİRİK BİR İNCELEME**

(Doktora Tezi)

Birsen KARAASLAN

Kütahya-2023

T.C.
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Doktora Tezi

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖRGÜT PERFORMANSINA
ETKİSİNDE ÖRGÜT KÜLTÜRÜNÜN ARACI ETKİSİ:
AMPİRİK BİR İNCELEME**

Danışman:
Prof.Dr.Cengiz DURAN

Hazırlayan:
Birsen KARAASLAN

Kütahya – 2023

Kabul ve Onay

KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşletme Ana bilim dalında, 201994111003 öğrenci numaralı, Birsen KARAASLAN'nın hazırlamış olduğu “İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖRGÜT PERFORMANSINA ETKİSİNDE ÖRGÜT KÜLTÜRÜNÜN ARACI ETKİSİ: AMPİRİK BİR İNCELEME” başlıklı doktora tez çalışması ile ilgili tez savunma sınavı jüri tarafından yapılmış ve adayın tezinin OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile kabul edilmesine karar verilmiştir.

26/05/2023

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof.Dr.Cengiz DURAN (Danışman)		
Prof.Dr.Niyazi KURNAZ		
Prof.Dr.Sema BEHDİOĞLU		
Doç.Dr. Suzan URGAN		
Doç.Dr.Ali KESTANE		

Onay

Doç. Dr. Arif KOLAY

Enstitü Müdürü

Bilimsel Etik Bildirimi

Doktora tezi olarak hazırladığım “İç Kontrol Sisteminin Örgüt Performansına Etkisinde Örgüt Kültürünün Aracı Etkisi: Ampirik Bir İnceleme” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

26/05/2023

Birsen KARAASLAN

Özgeçmiş

Selçuk Üniversitesi İktisat bölümünden mezun olduktan sonra İçişleri Bakanlığında İl Planlama Uzman Yardımcısı olarak göreve başladı. 3 yıllık görevinin ardından 2009 yılında Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu'na geçerek uzman olarak çalışmaya devam etti ve 2012 yılından itibaren Kütahya İl Koordinatörlüğünde Ödeme Talep İşlemleri Birim Amiri olarak görevini sürdürdü. 03/06/2022 tarihi itibarıyla Kütahya İl Koordinatörü olarak atanan Birsen KARAASLAN'a ait eğitim ve yayın bilgileri aşağıda yer almaktadır:

Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü-Yüksek Lisans	İşletme ABD-Yönetim ve Organizasyon “Benchmarking ve Yerel Yönetimlerde Uygulanabilirliği-Nilüfer Belediyesi Örneği”
Yerel Yönetimlerde Benchmarking Uygulaması Nilüfer Belediyesi Örneği	Filiz, A.C., C. Duran and B. Karaaslan, (2017). Press Academia Procedia (PAP), V.3, p.841-853.
Assessment of The Effectiveness of The Internal Control Systems of The Participation Banks Operating in Turkey: An Application	Doç.Dr. Niyazi Kurnaz, Arş.Gör. Ali Kestane, Öğrenci Murat Demir, Öğrenci Birsen Karaaslan, (Bildiri), Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Araştırmaları Kongresi 11-15 Eylül, 2017 – Tiran / Arnavutluk

ÖZET

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖRGÜT PERFORMANSINA ETKİSİNDE ÖRGÜT KÜLTÜRÜNÜN ARACI ETKİSİ: AMPİRİK BİR İNCELEME

KARAASLAN, Birsen

Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cengiz DURAN

Mayıs, 2023, 235 sayfa

Etkin bir yönetim için gerekli kural ve düzenlemelerden oluşan iç kontrol sistemi, risk yönetimi ve performans başarısı açısından örgütlerde önemli bir otokontrol görevi görmektedir. Ancak sistem insanlar tarafından işletilmektedir ve insanların eylemlerine bağlı olarak sistemin olumlu ya da olumsuz yönde etkilenmesi mümkündür. Bu noktadan hareketle bu çalışma ile iç kontrol sisteminin örgüt performansına etkisinde örgüt kültürünün aracı etkisinin araştırılması amaçlanmıştır ve yönetsel açıdan sistemin etkinliği ele alınmıştır. İşlerin nasıl yapılacağına dair örgüt bireyleri arasındaki ortak anlayışı temsil eden örgüt kültürü, davranış standartlarını belirleyerek kontrol ortamını destekler ve sistemin diğer bileşenleri ile karşılıklı etkileşim halindedir. Bu kapsamda, araştırma konusunu oluşturan iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı kavramları literatür üzerinden incelenmiş, uygulama kısmında ise Türkiye’deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketlerinin çalışanlarına yönelik bir anket çalışması yapılarak 819 adet geçerli anket verisi üzerinden yapısal eşitlik modeli kullanılarak istatistiki analiz yapılmıştır. Araştırma sonucunda; iç kontrolün örgüt kültürü ve örgüt performansı üzerindeki etkisi ile örgüt kültürünün örgüt performansı üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. İç kontrol boyutları ile örgüt performansı arasındaki ilişkide, en yüksek ilişkinin bilgi-iletişim alt boyutu ile olduğu, örgüt kültürü açısından en yüksek ilişkinin kontrol ortamı ile klan kültürü arasında olduğu belirlenmiştir. İç kontrolün örgüt performansı üzerindeki etkisinde ise örgüt kültürünün kısmi aracı etkisi olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, İç Kontrol, Kontrol, Kültür, Örgüt Kültürü, Örgüt Performansı, Performans

ABSTRACT**THE INTERMEDIATE EFFECT OF ORGANIZATIONAL CULTURE ON THE EFFECT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM ON ORGANIZATIONAL PERFORMANCE: AN EMPIRICAL STUDY****KARAASLAN, Birsen****Ph. D. Dissertation, Department of Business Administration****Supervisor: Prof. Dr. Cengiz DURAN****May, 2023, 235 pages**

The internal control system, which consists of the rules and regulations necessary for an effective management, serves as an important self-control in organizations in terms of risk management and performance success. However, the system is operated by people and depending on the actions of people, it is possible for the system to be affected positively or negatively. From this point of view, this study aimed to investigate the mediating effect of organizational culture on the effect of the internal control system on organizational performance and the effectiveness of the system from a managerial point of view was discussed. Organizational culture, which represents the common understanding among organizational members about how to do things, supports the control environment by determining behavioral standards and interacts with other components of the system. In this context, the concepts of internal control, organizational culture and organizational performance, which are the subject of the research, were examined through the literature, and in the application part, a survey was conducted for the employees of insurance and private pension companies in Turkey, and statistical analysis was made using the structural equation model on 819 valid survey data. As a result of the research; The effect of internal control on organizational culture and organizational performance and the effect of organizational culture on organizational performance were found to be statistically significant. In the relationship between internal control dimensions and organizational performance, it was determined that the highest relationship was with the information-communication sub-dimension, and the highest relationship in terms of organizational culture was between the control environment and clan culture. It has been determined that organizational culture has a partial mediating effect on the effect of internal control on organizational performance.

Keywords: Control, Culture, Internal Control System, Internal Control, Organizational Culture, Organizational Performance, Performance

ÖNSÖZ

Bu Doktora Teziyle iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansına yönelik işletme yönetimine katkıları açısından kavramsal bir inceleme yapılarak uygulama kısmında, Türkiye’deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketlerinin çalışanlarına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. İşletme yönetimini sistemsal ve sosyal yönden ele alan bu çalışmanın alana katkı sağlaması beklenmektedir.

Çalışmayı hazırlarken geçirdiğim süreçte ve yüksek lisans sürecimden beri kendimi daha da geliştirmeme katkı sağlayan değerli danışman hocam Prof.Dr.Cengiz DURAN’a, yüksek lisans sürecimden itibaren gelişimime sağladığı katkılardan dolayı değerli hocam Prof.Dr.Niyazi KURNAZ’a, tez sürecim boyunca kıymetli fikirleri ve bakış açısıyla katkı sağlayan değerli hocam Doç.Dr.Suzan URGAN’a, istatistiksel ölçümleme için rahatlıkla görüşebildiğim, emeğini esirgemeyen değerli hocam Prof.Dr.Sema BEHDİOĞLU’na, yine kıymetli fikirleriyle değerlendirmede bulunan değerli hocam Doç.Dr.Ali KESTANE’ye teşekkürü bir borç bilirim.

Bu zorlu süreçte sabrıyla bana destek olan ve varlıklarını her an yanımda hissettiğim kıymetli aileme ve dostlarıma teşekkür ederim.

Bu Doktora Tezi Dumlupınar Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri kapsamında desteklenmiştir, bilime ve araştırmacıya sundukları katkıdan dolayı Dumlupınar Üniversitesi’ne ayrıca teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL, ÖRGÜT KÜLTÜRÜ VE ÖRGÜT PERFORMANSINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. İÇ KONTROL	7
1.1.1. Kontrol Kavramı	7
1.1.2. İç Kontrol Kavramı	10
1.1.2.1. İç Kontrol Türleri	12
1.1.2.2. İç Kontrol Araçları	13
1.1.2.3. İç Kontrol Standartları.....	15
1.1.3. İç Kontrol Kavramının Tarihsel Gelişimi	16
1.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amacı	22
1.1.4.1. Faaliyetlere İlişkin Amaçlar	23
1.1.4.2. Raporlamaya İlişkin Amaçlar.....	23
1.1.4.3. Uyuma İlişkin Amaçlar	25
1.1.5. İç Kontrol Sisteminin Önemi	25
1.1.6. İç Kontrol Sistemine Etki Eden Faktörler.....	27
1.1.7. İç Kontrol ve İlişkili Olduğu Kavramlar.....	29
1.1.7.1. İç Kontrol ve İç Denetim.....	29
1.1.7.2. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi	30
1.1.7.3. İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim.....	31
1.1.8. İç Kontrolde Rol ve Sorumluluklar	32
1.1.8.1. Yönetim Kurulu ve Komiteleri	33
1.1.8.2. Üst Yönetim	34
1.1.8.3. Diğer Personel	35
1.1.8.4. İç Denetçiler	36
1.1.8.5. Dış Taraflar	36
1.1.9. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri ve Etkinliği.....	37
1.1.9.1. Kontrol Ortamı (Control Environment)	38
1.1.9.2. Risk Değerlendirme (Risk Assessment).....	45
1.1.9.3. Kontrol Faaliyetleri (Control Activities).....	49
1.1.9.4. Bilgi ve İletişim (Information and Communication).....	51
1.1.9.5. İzleme (Monitoring)	53
1.1.10. İç Kontrolle İlgili Uluslararası Düzenlemeler	55
1.1.10.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA).....	56
1.1.10.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü.....	56
1.1.10.3. Sarbanes Oxley Yasası (SOX)	57
1.1.10.4. ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC).....	58

1.1.10.5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	59
1.1.10.6. Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü	59
1.1.10.7. Turnbull Raporu	60
1.1.10.8. INTOSAI – Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları	62
1.1.10.9. Basel Komitesi – İç Kontrol Düzenlemeleri	64
1.1.10.10. Government Accountability Office (GAO) İç Kontrol Standartları	66
1.1.10.11. Avrupa Birliği İç Kontrol Düzenlemeleri	67
1.1.11. Türkiye’deki İç Kontrol Düzenlemeleri	68
1.1.11.1. Özel Sektör Düzenlemeleri	68
1.1.11.1.1. Türk Ticaret Kanunu	68
1.1.11.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	69
1.1.11.1.3. Bankacılık Düzenlemeleri	71
1.1.11.1.4. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Şirketleri Düzenlemeleri.....	71
1.1.11.2. Kamu Sektörü İç Kontrol Düzenlemeleri.....	72
1.1.11.2.1. 5018 Sayılı Kanun ve İç Kontrol.....	73
1.1.11.2.2. Kamu İç Kontrol Standartları	74
1.1.12. İç Kontrol Modelleri	74
1.1.12.1. System Trust (SysTrust) İç Kontrol Modeli.....	75
1.1.12.2. eSAC Modeli.....	75
1.1.12.3. COBIT Modeli	75
1.1.12.4. COSO İç Kontrol Modeli	76
1.2. ÖRGÜT KÜLTÜRÜ	79
1.2.1. Kültür Kavramı	80
1.2.2. Örgüt Kültürü Kavramı ve Tarihsel Gelişimi	83
1.2.3. Örgüt Kültürü Türleri.....	87
1.2.4. Örgüt Kültürünün Unsurları.....	89
1.2.5. Örgüt Kültürünün Oluşumuna Etki Eden Faktörler.....	93
1.2.6. Örgüt Kültürünün Boyutları.....	95
1.2.7. Örgüt Kültürünün Özellikleri.....	97
1.2.8. Örgüt Kültürü ile İlişkili Kavramlar	98
1.2.9. Örgüt Kültürünün Önemi ve Yararları.....	99
1.2.10. Örgüt Kültürü Sınıflamaları.....	100
1.2.10.1. Hofstede Örgüt Kültürü Sınıflaması	100
1.2.10.2. Deal ve Kennedy Örgüt Kültürü Sınıflaması	103
1.2.10.3. Cameron ve Quin’in Örgüt Kültürü Sınıflaması.....	105
1.2.10.4. Peters ve Waterman Örgüt Kültürü Sınıflaması.....	107
1.2.10.5. Ouichi’nin “Z” Kuramı	108
1.2.10.6. Parsons Örgüt Kültürü Sınıflaması	110
1.2.10.7. Schein Örgüt Kültürü Sınıflaması	111
1.2.10.8. Harrison ve Handy’nin Örgüt Kültürü Sınıflaması	113
1.2.10.9. Byars Örgüt Kültürü Sınıflaması.....	115
1.2.10.10. Denison Örgüt Kültürü Sınıflaması	115
1.2.10.11. Diğer Sınıflamalar	117
1.3. ÖRGÜT PERFORMANSI	119

1.3.1. Örgüt Performansı Kavramı ve Gelişimi	119
1.3.2. Örgüt Performansı Boyutları	121
1.3.2.1. Etkenlik (Efficiency)	121
1.3.2.2. Verimlilik (Productivity).....	121
1.3.2.3. Etkililik (Effectiveness).....	122
1.3.2.4. Karlılık (Rantabilite)	122
1.3.2.5. Kalite (Quality)	122
1.3.2.6. Yenilik (Innovation).....	123
1.3.2.7. Çalışma Hayatının Kalitesi (Quality of Work Life).....	124
1.3.3. Örgüt Performansının Önemi.....	124
1.3.4. Performans Ölçüm Modelleri	125

İKİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

2.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ, AMACI VE ÖNEMİ	129
2.2. KAVRAMLAR ARASI İLİŞKİ VE HİPOTEZ GELİŞTİRME	131
2.2.1. İç Kontrol ve Örgüt Performansı İlişkisi	131
2.2.2. İç Kontrol ve Örgüt Kültürü İlişkisi	135
2.2.3. Örgüt Kültürü ve Örgüt Performansı İlişkisi	137
2.2.4. İç Kontrol, Örgüt Kültürü ve Örgüt Performansı İlişkisi.....	141
2.3. ARAŞTIRMANIN MODELİ	143
2.4. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ.....	145
2.5. ARAŞTIRMANIN VARSAYIM VE SINIRLILIKLARI	146
2.6. ARAŞTIRMADAKİ VERİ TOPLAMA ARAÇLARI.....	146
2.6.1. İç Kontrol Ölçeği	147
2.6.2. Örgüt Kültürü Ölçeği	147
2.6.3. Örgüt Performansı Ölçeği	148
2.7. YÖNTEM VE KULLANILAN İSTATİSTİK TEKNİKLER.....	149

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN BULGULAR.....	153
3.2. ARAŞTIRMA ÖLÇEKLERİNİN GEÇERLİLİK VE GÜVENİRLİK BULGULARI	157
3.2.1. İç Kontrol Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlilik Bulguları	157

3.2.2. İç Kontrol Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları.....	160
3.2.3. Örgüt Kültürü Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Bulguları.....	163
3.2.4. Örgüt Kültürü Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları.....	166
3.2.5. Örgüt Performansı Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Bulguları.....	168
3.2.6. Örgüt Performansı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları	169
3.3. NORMAL DAĞILIM VE KORELASYON ANALİZİ SONUÇLARI.....	171
3.4. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİNE AİT BULGULAR	174
3.4.1. Birinci Hipotezin Analiz Bulguları.....	176
3.4.2. İkinci ve Üçüncü Hipotezin Analiz Bulguları	178
3.4.3. Aracılık Etkisinin Analiz Bulguları	179
SONUÇ.....	182
EKLER.....	193
KAYNAKÇA	199
DİZİN	218

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişki	32
Tablo 1.2: Sarbanes-Oxley Yasası İç Kontrol Düzenlemeleri	58
Tablo 1.3: SEC’de Yer Alan İç Kontrol Düzenlemeleri	58
Tablo 1.4: CoCo Modeli Kriterleri.....	60
Tablo 1.5: INTOSAI İç Kontrol Rehberine Göre İç Kontrol.....	63
Tablo 1.6: INTOSAI İç Kontrol Bileşenleri.....	64
Tablo 1.7: COSO İç Kontrol Sistemi Bileşen ve İlkeler	79
Tablo 1.8: Kültür Tanımlamaları	82
Tablo 1.9: Pascale ve Athos Yedi Yönetim Ögesi	86
Tablo 1.10: Örgüt Kültür Boyutları	96
Tablo 1.11: Harrison ve Handy'nin Örgüt Kültürü Tipleri	113
Tablo 1.12: Anahtar Performans Göstergeleri	127
Tablo 2.1: Araştırmada Kullanılan Uyum Kriterleri Aralıkları	150
Tablo 3.1: Katılımcıların Demografik Özelliklerine Ait Dağılımları	154
Tablo 3.2: Demografik Farklılıklara Ait Bulgular	155
Tablo 3.3: İç Kontrol Ölçeğine Ait Güvenirlilik, Açıklayıcı Faktör Analizi ve Madde Analizi Sonuçları.....	158
Tablo 3.4: İç Kontrol Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri	163
Tablo 3.5: Örgüt Kültürü Ölçeğine Ait Güvenirlilik, Açıklayıcı Faktör Analizi ve Madde Analizi Sonuçları.....	164
Tablo 3.6: Örgüt Kültürü Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri	167
Tablo 3.7: Örgüt Performansı Ölçeğine Ait Güvenirlilik, Açıklayıcı Faktör Analizi ve Madde Analizi Sonuçları.....	168
Tablo 3.8: Örgüt Performansı Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri	170
Tablo 3.9: Araştırma Verilerine Ait Normallik Dağılımı Sonuçları	171
Tablo 3.10: Araştırma Değişkenlerine Katılım Düzeylerine Ait Bulgular	171
Tablo 3.11: Araştırma Değişkenleri Arasındaki İlişki Sonuçları	173
Tablo 3.12: İç Kontrolün Örgüt Performansı Üzerindeki Etkisine Ait YEM Sonuçları.....	177
Tablo 3.13: Araştırmanın İkinci ve Üçüncü Hipotezlerine Ait YEM Sonuçları.....	179
Tablo 3.14: Araştırmanın Aracılık Hipotezine Ait Etki Katsayıları	180

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1: İç Kontrol Amaç Kategorisi	22
Şekil 1.2: İç Kontrolün Önemi.....	26
Şekil 1.3: İç Kontrolde Rol ve Sorumluluklar	33
Şekil 1.4: COSO Küpü	38
Şekil 1.5: Kültürün Unsurları	89
Şekil 1.6: "Soğan Modeli" Kültürün Farklı Derinlikleri	90
Şekil 1.7: Ouchi'nin Örgüt Tipleri	109
Şekil 2.1: Örgüt Kültürü ve İç Kontrol İlişkisi	142
Şekil 2.2: Araştırma Modeli	144
Şekil 3.1: İç Kontrol Ölçeğine Ait Yamaç Grafiği	160
Şekil 3.2: İç Kontrol Ölçeğine Ait DFA Path Diyagramı.....	161
Şekil 3.3: İç Kontrol Ölçeği DFA Path Diyagramına Ait T Değerleri	162
Şekil 3.4: Örgüt Kültürü Ölçeğine Ait Yamaç Grafiği.....	165
Şekil 3.5: Örgüt Kültürü Ölçeğine Ait DFA Path Diyagramı	166
Şekil 3.6: Örgüt Kültürü Ölçeği DFA Path Diyagramına Ait T Değerleri.....	167
Şekil 3.7: Örgüt Performansı Ölçeğine Ait Yamaç Grafiği.....	169
Şekil 3.8: Örgüt Performansı Ölçeğine Ait DFA Path Diyagramı	169
Şekil 3.9: Örgüt Performansı Ölçeği DFA Path Diyagramına Ait T Değerleri.....	170
Şekil 3.10: Araştırmanın Aracı Rolünün Belirlenmesi İçin Kurulan Model	176
Şekil 3.11: İç Kontrolün Örgüt Performansı Üzerindeki Etkisine Ait Path Diyagramı.....	177
Şekil 3.12: Araştırmanın İkinci Modeline Ait Path Diyagramı	178
Şekil 3.13: İç Kontrolün Örgüt Performansı Üzerinde Etkisinde Örgüt Kültürünün Aracı Rolüne Ait Path Diyagramı	180

KISALTMALAR

AAA	Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AIA	Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü
AICPA	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BIS	Uluslararası Ödemeler Bankası
BİST	Borsa İstanbul
BT	Bilgi Teknolojileri
CEO	Chief Executive Officer-İcra Kurulu Başkanı
CICA	Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
COBIT	Objectives For Information Technology Control- Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları
CoCo	Kontrol Kriterleri Komitesi
COSO	Sponsor Kuruluşlar Komitesi
DFA	Doğrulayıcı Faktör Analizi
ERM	Kurumsal Risk Yönetimi
eSAC	Electronic Systems Assurance and Control-Elektronik Sistemler Güvence Kontrol Modeli
FCPA	Rüşvetin Önlenmesi ve Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu
FEI	Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği
GAO	Hükümet Hesap verebilirlik Ofisi-Government Accountability Office
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	Uluslararası Sayıştaylar Birliği
IMA	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
IMF	International Money Fund- Uluslararası Para Fonu
ISACA	Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği -Information Systems Audit and Control Association
IT	Information Technology – Bilgi Teknolojileri
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
SAS	Denetim Standartlarına İlişkin Açıklama

SEC	Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SysTrust	System Trust - Güven Sistemi Modeli





TEZ METNİ

GİRİŞ

İnsan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla tarih boyunca farklı biçimlerde var olan ve sanayileşme süreci ile sistemsel bir boyut kazanan örgütler¹ açısından, örgüt ortaklarının, sermaye ve hisse sahiplerinin haklarının korunması konusu yıllar içinde önem kazanmıştır. Bu durum finansal raporların detaylı olarak incelenmesi gereğini doğurmuş, doğal olarak muhasebe sistemi, finansal tablo denetimi, bağımsız dış denetim ve iç kontrol kavramı gibi konular daha kapsamlı olarak ele alınmaya başlamıştır. Daha öncesine gidilecek olursa, ilk medeniyetlerden itibaren de denetim, kontrol ve muhasebe işlemleri hakların korunması veya bir düzenleme getirmek ve kontrol sağlamak amacıyla ticari hayat içerisinde her zaman var olmuştur.

20.yüzyılın başlarında çok ortaklı şirketlerin sayıca çoğalması sermaye sahipleri, yöneticiler ve yatırımcılar açısından firmaların mevcut durumunun araştırılmasını zorunlu kılmıştır. Ancak Büyük Buhran ve sonrasında yaşanan muhasebe skandallarında kurum yöneticilerinin kasıtlı eylemlerine bağlı olarak finansal raporlara ilişkin doğru bilgiler aktarılmadığı görülmüş, bu da devletin, yatırımcıların ve hissedarların zarara uğramasına sebep olmuştur. Piyasalara ve kurumlara olan güveni sarsan bu durum sonrasında hakları korumaya ve piyasaları düzenlemeye yönelik önemli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Yanıltıcı finansal eylemlere ilişkin yapılan incelemelerde hatalı ve hileli mali raporlamaların çoğunun iç kontrol eksiklik ve zayıflıklarından kaynaklandığı belirlenmiş, örgütlerin iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi ile denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı yapılabileceği kanısına varılmıştır (Özbek, 2012; Erdoğan, 2009).

1929'daki Büyük Buhran, 2.Dünya Savaşı sonrasındaki ekonomik büyüme, 1970'lerdeki Watergate Skandalı ve 1980'lerdeki kurumsal başarısızlıklar iç kontrol düzenleme ve yorumlamalarında etkisi olan olaylardır. Bu olaylar iç kontrol unsurlarının zorunlu olarak açıklanmasına ve kamu politika belgelerinde iç kontrolün yorumunun genişletilmesine yol açmıştır. 2000'lerin başında Enron ve WorldCom' daki muhasebe skandalları ile ilişkilendirilen bir dizi şirket başarısızlığında da benzer durumlar yaşanmış, 2002'deki SOX Yasası ile yöneticilerin sorumluluk alanı

¹ Literatürde örgüt, işletme, organizasyon, kurum, kuruluş veya firma olarak ifade edilen kavram için bu çalışmada örgüt kavramı kullanılmaktadır. Ancak bazı ifadelerin kullanımına bağlı olarak diğer kavramlar da kullanılmıştır.

geniştirilmiş ve yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulması ve sistemin işlerliğinin değerlendirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır (Pfister, 2009).

İç kontrol alanında yapılan ilk çalışmalar, finansal raporlamalardaki hile ve hataların tespit edilmesi ve usulsüzlüklerin engellenmesine yöneliktir ancak kurumsal yönetim anlayışındaki gelişime paralel olarak iç kontrol kavramı yıllar içerisinde yönetsel anlamda da gelişim göstermiştir.

1900’lü yıllarda yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olarak ele alınan ve işletmenin sistemini anlayabilmesi ve uygulayacağı testlerin seçimi hakkında denetçiye yeterli fikir veren işletme içi kontroller olarak görülen kavram, özellikle COSO’nun “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” çalışmasıyla sistemsal bir boyut kazanmıştır (Özbek, 2012). İç kontrolü bir sistem veya yapı yerine bir süreç olarak ele alan COSO’nun en önemli katkısı iç kontrolün esnek karakterini vurgulamasıdır. Modelin finansal raporlama, kalite gibi geniş çaplı amaçlar içermesi, onu dünya çapında yönetsel uygulamalar için referans alınacak düzenleyici bir rehber haline getirmiştir (Arwinge, 2013, s. 9).

Uluslararası kuruluşlarca yapılan tanım ve modellerde iç kontrol sistemi, performans, raporlama güvenilirliği ve mevzuat ve standartlara uyumla ilgili amaçlara ulaşmasında örgütlere makul güvence sağlayan bir yönetim süreci olarak ifade edilmektedir (Yılcı, 2015; COSO, 2013; Moeller, 2016).

İç kontrol düzenlemelerinde bir iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak belirlenen birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşması gerektiği belirtilmektedir. Sistemin etkinliği için gerekli olan bu beş bileşen örgütlerin amaçlarını gerçekleştirme süreci içinde sarf ettikleri çabayı destekleyen unsurlardan oluşmaktadır.

Örgüt yönetimi verimli ve karlı çalışmayı esas alan bir faaliyettir. Karlılık gelirin giderden fazla olmasını, verimlilik ise belirlenen bir işi en az kaynakla en kısa sürede gerçekleştirmeyi ifade eder (Koçel, 2001, s. 143). Önlem alıcı bir yaklaşımla örgüt faaliyetlerinin içine yerleştirilmiş bir yönetim süreci olan iç kontrol sisteminin, amaçların gerçekleştirilme sürecinde faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini sağlamak üzere yönetime katkı sağlamayı hedeflemesi kavramın, örgüt performansına olan katkısını açıklamaktadır.

İç kontrol yaklaşımındaki en önemli unsurlardan birisi örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır. Dünyada en fazla referans alınan COSO İç

Kontrol Modeline göre örgütsel amaçlar; faaliyet amaçları, raporlama amaçları ve uyumla ilgili amaçlar olarak sınıflandırılmaktadır.

Örgüte ait kaynakların etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgili olan faaliyet amaçları, performans hedeflerine ulaşılmasına ve varlıkların zarara karşı korunmasına yönelik tedbirleri içermektedir. Örgüt içine ve örgüt dışına bilgi sağlayan raporlama amaçlarına yönelik iç kontroller, güvenilir ve doğru bilgilerin iletilmesine yönelik tedbirlerden oluşur. Uyumla ilgili amaçlar ise örgütlerin uyması gereken yasa ve düzenlemelere uygun olarak örgüt yönetimi tarafından belirlenen örgüt içi politika ve prosedürlerden oluşmaktadır (Yılancı, 2006).

Örgüt amaçlarının, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir ve zaman esaslı olması, olgular, koşullar ve ilgili düzenlemelere uygun olarak ayrıntılı bir şekilde belirlenerek, örgüt genelinde iletilmesi örgüt çalışanlarının aynı amaç etrafında birleşmesini ve neyi neden yaptıklarının bilinciyle hareket etmelerini sağlayacaktır (COSO, 2013). Kaynakların etkin kullanımına da katkı sağlayacağı düşünülen bu yaklaşımın kontrol bilinci oluşturarak örgüt performansına olumlu yönde etki edeceği söylenebilir.

Gelişen ve sürekli olarak değişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle büyüyen ve karmaşıklaşan işletme yapıları, yöneticilerin faaliyetleri doğrudan kontrol edebilme kabiliyetini doğal olarak ortadan kaldırmaktadır (Aksoy, 2007, s. 220). Faaliyetlerle doğrudan ilgilenme olanağı bulamayan yöneticilerin işletme varlıklarını korumaya ve kaynakların etkinliğini artırmaya yönelik sorumlulukları her koşulda devam etmektedir.

İşletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklaşması aynı zamanda çeşitli riskleri de beraberinde getirmektedir (Erdoğan, 2009, s. 27). Bu açıdan bakıldığında yöneticilerin riskleri önlemek ya da yönetebilmek için varlıkları korumak, hataları ortadan kaldırmak ve politika üretebilmek gibi konularda doğru kararlar alabilmesi etkin bir iç kontrol sistemi ile sağlanabilir (Dağlı, 2000, s. 1).

Üst yönetimden başlayarak örgütteki tüm bireylerin algılayışları, iletişim ve eylemlerinden etkilenecek gerçekleşen iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak amacıyla örgütsel yönetim açısından kültür dahil tüm unsurlar dikkate alınmaktadır. İç kontrol sisteminin örgüt bireylerinden etkilenen bu yönü Pfister (2009) tarafından, iç kontrol ve örgüt kültürü kavramlarının karşılıklı etkileşiminin incelenmesi ile ortaya konmaktadır.

Örgütlenme biçimleri, strateji, teknoloji, büyüklük ve kültür (Leblebici ve Salancik, 1989; Scott ve Davis, 2016) gibi farklı boyutlardan oluşan ve sosyal bir yapı olarak nitelendirilen örgütler açısından kültürün insan faktörü sebebiyle diğer boyutlardan farklı olarak öznel bir etkide olduğunu söylemek mümkündür. Her örgütün kendine has, örgüt üyelerince kabul gören, paylaşılan inanç, turum, davranış, norm ve değerlerden oluşan bir kültürü vardır ve bu alanda yapılan araştırmalar, kültürün örgütlerin sosyal yönüne yönelik bütünleştirici bir özelliği olduğunu ortaya koymaktadır. Örgütsel davranış konuları ile ilgilenen bilim insanlarının 1980'lerden itibaren kültür kavramına büyük önem verdikleri ve kavrama verilen önem ile yöneticilerin örgütlerin performansını etkileyen faktörleri ayırt etmeye başladıkları görülmektedir. Örgüt kültürü kavramının bilimsel yönünün, performansı artırma açısından yöneticilere rehberlik ettiği söylenebilir. Çalışanlara bir kimlik hissi veren örgüt kültürü, yazılı olmayan ilkelerle çalışanlara deneyimledikleri sosyal sistemi dengede tutmada yardımcı olmaktadır (Cameron ve Quinn, 2011, s. 18-19).

İç kontrol sistemi açısından soft kontroller olarak da ifade edilen örgüt kültürü, dürüstlük ve etik değerlere verilen önemi, hesap verebilirliği ve performans değerlendirmesini yansıtacak davranış standartlarını belirleyerek kontrol ortamını desteklemektedir. Kontrol ortamının bir parçası olarak kültür, politikalar ve prosedürler, bilgiye erişimin kolaylığı ve izleme eylemlerinin sonuçlarına yanıt verme gibi iç kontrol bileşenlerinin unsurlarını içermektedir (COSO, 1992, s. 23-24; COSO, 2013, s. 32). Bu anlamda kültür ve sistemin bileşenleri arasında karşılıklı bir etkileşim olduğu söylenebilir.

İç kontrol kavramının tarihsel süreç içinde gelişimi, örgüt hedeflerinin gerçekleştirilmesinde makul bir güvence sağlayan, üst yönetimden başlayarak tüm çalışanları sürece dahil eden bütünsel ve sistemsal bir tanımlamaya doğru evrilmiştir. Simons (2000), etkili iç kontrolün bir organizasyon içinde strateji uygulayan diğer herhangi bir kontrol sistemi için bütünlük sağladığını vurgulamaktadır. Kinney (2000), iç kontrolün sadece organizasyonu değil, genel olarak halkın refahını da etkilediğini, ancak hala minimal araştırılan bir alan olduğunu belirtmektedir (Pfister, 2009, s. 192).

Özetle, insanlar tarafından etkilenen bir süreç olarak iç kontrolün, örgüt kültürü ve örgüt performansı ile olan ilişkisi gerek iç denetim ve iç kontrolle ilgili faaliyet gösteren uluslararası kuruluşların (COSO, COCO, INTOSAI) tanımlamalarında, gerekse akademik çalışmalarda ele alınmaktadır (Lu ve Wenchang, 2015; Caratas vd., 2013;

Poveda vd., 2016; Hernandez vd., 2016; Domnişoru vd., 2017). Literatür incelemesinde iç kontrol ve örgüt kültürü ilişkisini inceleyen çalışmaların az oluşu, aynı zamanda iki kavram arasındaki ilişki düzeyinin örgüt performansını etkileme düzeyi açısından ele alındığı bir çalışmaya rastlanmaması, çalışmanın teşvik edici unsurunu oluşturmaktadır.

Bu noktadan hareketle bu çalışmada, iç kontrol sisteminin örgüt performansına etkisinde örgüt kültürünün aracı etkisinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansına ilişkin kavramsal bir inceleme yapılarak uygulama kısmında, Türkiye’deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketlerinin çalışanlarına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Bu açıdan araştırmanın evreni hedef kitle ile sınırlıdır. Ancak kavramlar arasındaki neden sonuç ilişkisi nicel olarak ölçülebilmektedir.

Araştırmanın birinci bölümünde; iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansına ilişkin temel kavramsal çerçeveye ve kavramlar arası ilişkiye yer verilmektedir. Uygulama bölümünün yer aldığı ikinci bölümde ise araştırmanın problemi, amacı, varsayımı ve sınırlılıkları ile anket sonuçlarına yer verilerek araştırmanın amacına ilişkin oluşturulan model ve hipotezler istatistiki yöntemlerle açıklanmaktadır. Sonuç bölümünde ise genel bir değerlendirme yapılarak, iç kontrol sistemini uygulayan ve uygulayacak olan işletmelere ve araştırmacılara önerilerde bulunmaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM
İÇ KONTROL, ÖRGÜT KÜLTÜRÜ VE ÖRGÜT PERFORMANSINA İLİŞKİN
TEMEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı kavramlarının literatüre göre incelendiği bu bölümde, kavramların tarihsel gelişimine ve kavramlar arası ilişkiye yer verilmektedir.

1.1. İÇ KONTROL

Amaçlarını gerçekleştirme sürecinde üst yönetim dahil tüm çalışanları sürece dahil ederek örgütlere makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan iç kontrol sürecinin gelişimiyle muhasebe sistemi, finansal tablo denetimi, kurumsal yönetim, risk yönetimi ile yönetim eylem ve uygulamaları arasında yakın bir ilişki vardır. Uluslararası ticari ve finansal uygulamalardan edinilen tecrübelerin etkisiyle gelişim gösteren iç kontrol kavramına yönelik literatür incelemesi yapılan bu bölümde, kavramın tarihsel gelişimine, yönetim uygulamaları ile olan ilişkisine ve kavrama ilişkin ulusal ve uluslararası kuruluşlarca yapılan çalışmalara yer verilmektedir.

1.1.1. Kontrol Kavramı

Kontrollü olmak, kontrol etmek ya da kontrol altında tutmak şeklinde günlük hayatta da sıkça kullandığımız kontrol kavramı, örgütler açısından faaliyetlerin denetlenmesini ve değerlendirilmesini veya iş süreçlerinin takibini sağlayan bir yönetim eylemidir.

Fransızca “contrôle” denetleme, kontrol, teftiş (Yıldız, 1997) sözcüğünden gelen ve İngilizce ’de “control” olarak geçen kavram Türkçe’de, denetleme, yoklama, arama anlamlarında kullanılmakta olup, “Bir işin doğru ve usulüne, gerçeğe ve aslına uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim, denetleme” (TDK, 2021) olarak tanımlanmaktadır.

Yönetimi planlama-örgütme-yürütme-koordinasyon-kontrol şeklinde birbirini izleyen işlerden oluşan bir süreç olarak tanımlayan Henri Fayol bu sürecin son adımı olan kontrolü; “*Her işin ve her şeyin işletmenin kabul edilmiş düzenine uygun olarak ve emirler çerçevesinde yürüyüp yürümediğini takip etmek*” (Fayol, 2005, s. 31) şeklinde tanımlamaktadır. Kontrolün iş, insan, eşya dahil her şeye uygulanabileceğinden bahseden Fayol kontrolün amacının, yapılan hataları ortaya çıkarıp onları düzeltmek ve tekrarlanmalarını engellemek (A.g.e., s. 166) olarak ifade etmektedir.

Literatürde daha çok denetim kavramıyla eş anlamlı olarak kullanılan kontrolün yönetim sürecinin son eylemi olarak ele alındığı ve tanımlamaların bu yönde olduğu görülmektedir. Kontrol (denetim), planlanan ile gerçekleşen işin karşılaştırılarak aradaki olumsuz farkların tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasıdır (Mucuk, 2018, s. 171). Gerçekleşen faaliyetlerin, planlanan hedeflerle karşılaştırılması sonrasında olumlu ve olumsuz farkların tespit edildiği bir yönetim faaliyeti olan kontrol (denetim), işletme açısından düzeltici ve geliştirici bir işlev görmektedir (Efil, 2004, s. 210; Şimşek ve Çelik, 2017, s. 125). Kontrol, yönetim tarafından hedefleri gerçekleştirme olasılığını arttırmak için belirlenen ve işletmelerin standart ve planlara uygun olarak devam edebilmeleri için tasarlanan eylemlerdir (Hermanson ve Hermanson, 1994).

Örgütler açısından planlama ile başlayan yönetim sürecinin son adımı olan kontrol, bir işin belirlenen plan, standart veya kurallara uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini denetleme, araştırma ve inceleme işlemi olup, aynı zamanda varsa planlanan ile gerçekleşen arasındaki olumsuz farkları düzeltici önlemlerin alındığı bir faaliyettir.

Kontrolün denetime göre daha kapsayıcı bir anlam içerdiği, “revizyon², denetleme, dinleme (auditing) ve ekspertiz” terimlerinde dahi kontrol anlamının yer aldığı söylenebilir (Yılcı, 2015, s. 5-6). Genel bir ifadeyle kontrol, “önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar aracılığıyla işletmeyi belirlenen bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşudur” (Kepekçi, 1982, s. 6). Bir kişinin, bir örgütün veya bir konunun üzerinde egemenlik kurmayı ve onu istenilen yöne yöneltmeyi sağlayan bir davranış (Oxford, 1993, s. 139) olarak da ifade edilen kontrol, daha çok işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır ve süreklilik arz eder (Gülbüz, 1985: Yılcı’dan 2015, s. 6).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından ise kontrol, planlanan ile gerçekleşen işlerin karşılaştırılması şeklindeki klasik yönetim anlayışındaki bakış açısından farklı olarak proaktif³ bir yaklaşımla işlemlerin gerçekleştirilmesinden önce alınan tüm tedbirler olarak ifade edilmektedir ve aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (IIA, 2016):

² Gözden geçirme, yeniden inceleme (TDK, 2021)

³ Önlem alıcı.

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

Tüm bu incelemeler sonrasında denetime göre daha geniş bir anlam içeren kontrol kavramını, işlerin doğru ve usulüne uygun yapılmasını sağlayan bir yönetim eylemi olarak tarif etmek mümkündür.

Örgütler organizasyon yapısına, yönetim biçimine, faaliyetlerini gerçekleştirirken işlemin türüne, risk seviyesine ve etki doğurabilecek diğer değişkenlere göre çeşitli kontrol yöntemleri belirleyebilirler.

İç kontrol sistemi ile ilgili uluslararası düzenlemelerde örgüt faaliyetlerinde kullanılabilecek kontrol türleri kısaca aşağıdaki gibi belirtilmektedir (Özbek, 2012, s. 533-551):

- i. Yumuşak (Soft) Kontroller:** Doğrudan bir kontrol faaliyetini işaret etmeyen soft kontroller, örgütün çalışma ortamının oluşmasına yardımcı olan etik değerler, yönetim felsefesi, davranış standartları, örgüt kültürü, mesleki yeterlilik gibi kontrol veya uygulamalardır. Soft kontroller iç kontrolün temel bileşeni olarak ifade edilen kontrol ortamı içinde yer almaktadır.
- ii. Sert (Hard) Kontroller:** Birim yöneticileri tarafından gerçekleştirilen doğrudan faaliyetler, üst düzey gözden geçirmeler, bilişim teknolojileri ile ilgili süreçler, fiziksel kontroller, performans göstergeleri, görevlerin ayrılığı ilkesi, yetkilendirme ve onaylama prosedürleri, mutabakatlar, teyitler gibi doğrudan ilişkili oldukları faaliyetler üzerinde etkili olan, resmi, somut ve ölçülebilir özellikteki kontrollerdir.
- iii. Kurum Çapında/Faaliyet Bazında Kontroller:** Örgüt faaliyetlerine yönelik gerçekleştirilen bu kontrolleri aşağıdaki gibi inceleyebiliriz:
 - **Önleyici (preventive) kontroller;** hata veya istenmeyen bir durumun oluşmasını önlemeye yönelik kontrollerdir (Moeller, 2005, s. 73). Tedbirli olmayı sağlayan bu kontrol tipinde istenmeyen durumların ortaya çıkmasından önce önlem alınacağı için istenmeyen durumların ortaya çıkması durumunda doğuracağı maliyetin de önüne geçilmesi hedeflenir. Görevler ayrılığı, işlemlerin ikincil kontrolleri, ikame

matrisi, rotasyon planları, teknolojik sistemlerin oluşturulması örnek olarak verilebilir.

- **Tespit edici (detective) kontroller;** önleyici kontrollerin etkinlik derecesini ölçmeyi sağlayan ve istenmeyen olayların gerçekleşip gerçekleşmediğini saptamaya yarayan kontrollerdir. Bütçe, plan, performans göstergeleri, banka hesaplarının karşılaştırılması, envanter ve stok sayımı gibi aktifler üzerindeki fiziksel kontroller vb.
- **Doğrulayıcı veya düzeltici (corrective) kontroller;** istenmeyen bir durumun ortaya çıkmasının tespiti halinde ortaya çıkan olumsuzlukların düzeltilmesini sağlayan kontrollerdir (Moeller, 2005, s. 73). Yetki tanımlamalarının belli aralıklarla izlenmesi, tayin veya terfi durumunda uygun olmayan yetki tanımlarının sistem aracılığı ile yeniden tanımlanması vb.
- **Azaltıcı veya telafi edici (compensating) kontroller;** önleyici kontrollerin etkin olamadığı durumlarda istenmeyen olayların doğurabileceği olumsuz etkileri azaltan veya telafi etmeyi amaçlayan kontrollerdir. IT yedekleme, son ödeme gününe yönelik sistem uyarıları vb.

iv. Bilgi Teknolojisi (IT) Kontrolleri: Genel ve uygulama kontrolleri şeklinde ayrılan bu kontroller bilgi teknolojisi sistemlerinin alt yapısına ve güvenliğine yönelik kontrollerdir:

- **Genel Kontroller;** BT sistemlerine yönelik yazılım ve donanım kontrolleri, veri işleme ve saklama gibi bilişim teknolojileri kontrolleri, veri güvenliği kontrolleri gibi standart ve kontrol disiplini geliştirilmesine yönelik yönetsel kontrollerdir.
- **Uygulama Kontrolleri;** sistem tarafından otomatik veya kullanıcılar tarafından manuel olarak gerçekleştirilen ve bilişim yazılımlarının veri işleme süreçlerine yönelik verilerin uygun bir şekilde işlenmesini sağlayan kontrollerdir.

1.1.2. İç Kontrol Kavramı

Denetim uygulamaları açısından Fransa, Almanya, Belçika, İspanya, Portekiz, Yunanistan gibi “Kıta Avrupası” ülkeleri ile İngiltere, Kanada ve ABD gibi anglo-saxon

gelenekten gelen ülkeler arasında ticari, hukuki, ekonomik ve kültürel değişkenlerden kaynaklı uygulama farklılıkları söz konusudur (Özbek, 2012, s. 4-5; Şensoy, 2011). Benzer farklılıklara denetim kavramıyla paralel olarak gelişim gösteren iç kontrol kavramında da rastlamak mümkündür. Kamu yönetimi ağırlıklı bir bakış açısına sahip olan Kıta Avrupası'nda iç kontrol, tamamlanmış işlemlerin geçmişe dönük incelenmesi yani *kontrol edilmesi* şeklinde ifade edilirken, serbest piyasa ekonomisinin hakim olduğu anglo-saxon gelenekte, bir işin gerçekleştirilme sürecinin tamamını kapsayacak bir yönetim mekanizması olarak işlemlerin *kontrol altında tutulması* şeklinde açıklanmaktadır (Özbek, 2012, s. 387).

AICPA tarafından yapılan ve 1990'lı yıllara kadar genel kabul gören (Yılancı, 2003, s. 33) tanımlamaya göre iç kontrol, “bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve belirlenmiş yönetim politikalarına uygunluğu sağlamak amacıyla yönetim tarafından kabul edilen önlem ve yöntemler bütünü” (Moeller, 2005, s. 75) olarak tanımlanmaktadır.

Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından geliştirilen CoCo modeline göre iç kontrol, “kaynaklar, süreçler, sistemler, kültür, organizasyon yapısı ve görevleri içerecek şekilde bütünsel olarak bir kuruluşun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olan bileşenlerdir” (CoCo, 1995).

INTOSAI tarafından kamu sektörü için yapılan düzenlemede iç kontrol, “bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından etkilenen, kurumsal hedefleri ve misyonu gerçekleştirmek için riskleri yönetmek ve makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan tamamlayıcı bir süreç” (INTOSAI, 2004, s. 6) olarak tanımlanmaktadır.

Uluslararası uygulamalarda en fazla referans alınan COSO modelinde ise iç kontrol, “bir kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve tüm çalışanları tarafından etkilenen, faaliyet, raporlama ve uyumla ilgili amaçların gerçekleştirilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreç” (COSO, 2013, s. 1) olarak ifade edilmektedir.

Uluslararası kuruluşların düzenlemelerinde yer alan tanımlamaları dikkate alarak iç kontrol kavramına ilişkin şu şekilde bir değerlendirme yapmak mümkündür (Yılancı, 2015; COSO, 2013; Moeller, 2014):

- Planlama, koordinasyon, yürütme ve kontrol gibi temel yönetim faaliyetleri ile yönetilen bir örgütün iş süreçlerinin içine yerleştirilen iç kontrol, yönetimin örgütü yönetme biçiminin ayrılmaz bir parçası olan eylemlerden oluşur. Bu

özelliği ile iç kontrolün anlık bir olay değil, sürekli devam eden görev ve eylemlerden oluşan geniş kapsamlı ve bütünlük bir süreç olduğu söylenebilir.

- Sadece politika, prosedür veya iş yapma süreçlerinden ibaret olmayan iç kontrol, yönetim ve tüm çalışanların algılayışları, iletişim ve eylemlerinden etkilenecek gerçekleşir. Dolayısıyla iç kontrolde, insan unsuru oldukça önemlidir ve farkındalık gerektirir.
- İç kontrol kesin veya mutlak değil, makul bir güvence sağlar. Kuruluş amaçlarına ulaşma olasılığını artırmaya yönelik tasarlanan iç kontrol sistemi, insan hatası, muhakeme gücündeki belirsizlikler ve yönetimin kontrolü dışındaki olayların muhtemel etkilerinden dolayı başarısızlığa uğrayabilir. Doğası gereği her hedef gerçekleşme sürecinde belirsizlik ve riskler içerir, dolayısıyla mutlak bir güvence sunmak pek de mümkün gözükmemektedir.
- İç kontrol, örgüt hedeflerinin gerçekleştirilmesi amacıyla yönelik tasarlanmıştır. Aynı kategoride fakat birbiriyle örtüşen faaliyet, raporlama ve uyum amaçları iç kontrolden neler beklenebileceğine işaret etmektedir.

Uluslararası kuruluşlarca yapılan tanımlamalarda dikkati çeken husus iç kontrol kavramının, örgüt yönetiminin kültür dahil tüm unsurlarını dikkate alarak makul bir güvence sağlamak üzere, bütünsel bir bakış açısıyla ele alınmasıdır.

Örgütlere bir sistem tasarımı sunan iç kontrol, bir örgütün kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek ve sahip olduğu varlıkları korumak üzere, faaliyetlerin yürütülmesine yönelik yönetim tarafından alınan tüm tedbirler çerçevesinde örgüt bireylerinden etkilenecek gerçekleştirilen uygulamalar bütünüdür.

1.1.2.1. İç Kontrol Türleri

Bir işletmenin muhasebe ve finansman birimleriyle doğrudan ilgili ancak bunun da ötesinde yönetsel faaliyetleri de kapsayan iç kontrol, muhasebe kontrolleri ve yönetim kontrolleri (Kepekçi, 1982, s. 10) şeklinde sınıflandırılmaktadır:

Muhasebe kontrolleri; finansal kayıtların güvenilirliğinin sağlanması ve varlıkların korunmasına yönelik iç kontrollerdir (Yılancı, 2003, s. 34) ve genel olarak, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması, yetkilendirme ve onaylama gibi görevlerden oluşur (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 37).

Yönetim kontrolleri; faaliyetlerin yönetim politika ve planlarına, mevzuat ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması ve kaynakların verimli kullanımı ile ilgili usul ve yöntemlerden oluşan kontrollerdir (Yılancı, 2015, s. 49). Yönetim kontrolleri; performans raporları, istatistiksel analiz, zaman ve hareket etütleri ve kalite kontrolleri gibi operasyonel verimlilik ve yönetim politikalarına bağlılık ile ilgili iç kontrollerden oluşmaktadır (Wilson vd., 2014, s. 74).

1.1.2.2. İç Kontrol Araçları

Yönetsel kontroller olarak da ifade edilen iç kontrol araçları, yönetimin örgütsel faaliyetleri kontrol altında tutabilmeleri için gerekli unsurlardan oluşmaktadır. Sawyer bu araçlardan, organizasyon yapısı, politika ve prosedürler, personel, muhasebe uygulamaları, bütçeleme ve raporlama (Sawyer, 2003; Özbek 2012; Erdoğan 2009'dan) olarak bahsetmektedir.

Sorumluluk, yetki ve hedeflerin belirlendiği bir *organizasyon yapısı*;

- Sorumluluklar, bir işlemin tüm aşamalarının tek bir çalışan tarafından kontrol edilmesine izin vermeyecek şekilde dağıtılmalıdır.
- Yöneticilerin, gerekli yetki ve otoriteye sahip olması gerekir.
- Bireysel sorumluluklar, görev tanımlarında açık ve net tanımlanmalıdır.
- Yetki devrinin denetimi için, yöneticinin etkin bir gözetim sistemi olmalıdır ve yetki devri yapılan çalışan, yetkisini bu gözetim sistemi altında kullanmalıdır.
- Yetki ve sorumluluk verilenler üstlerine karşı sorumlu ve hesap verebilir olmalıdır.
- Organizasyon yapısı, plan, politika ve hedeflerde değişiklik olma ihtimaline karşın uygun esneklik ve basitlikte olmalıdır.
- Organizasyon yapısı ve rehberler, yetki ve sorumlulukların anlaşılmasını sağlayacak aynı zamanda plan ve kontrol değişikliklerini içerecek şekilde hazırlanmalıdır.

Bir eylemi gerekli kılan ve ona yol gösteren veya onu sınırlayan, net olarak belirlenmiş, uyumlu, periyodik olarak gözden geçirilebilen *politikalar*;

- Onaylanmış politikalar, net bir şekilde yazılı dokümanlarda yer almalıdır.
- Politikalar, yazılı olarak ve uygun bir şekilde tüm personele iletilmelidir.

- Politikalar, mevcut yasa ve düzenlemelerle uyumlu ve kurumsal amaç ve hedeflerle tutarlı olmalıdır.
- Politikalar düzenli aralıklarla gözden geçirilmeli ve şartlar değiştiğinde gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

Kurum faaliyetlerinin öngörülen politikalarla uyum içinde gerçekleştirilmesi için kullanılan, koordineli, yalın, basit ve maliyet odaklı olarak belirlenen **prosedürler**;

Prosedürler, usulsüzlük ve hata riskini azaltmak amacıyla bir çalışan tarafından yapılan işin farklı bir görevdeki çalışan tarafından otomatik kontrolünü sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. Otomatik kontrollerin derecesi, risk olasılığı, önleyici prosedürlerin maliyeti, personel sayısının yeterli olup olmadığı, faaliyetlere etkisi ve uygulanabilirliği gibi unsurlara göre belirlenmelidir.

- Mekanik olmayan faaliyetler için önceden belirlenen prosedürler, karar alma yetkisini kısıtlayacak derecede detaylı olmamalıdır.
- Maksimum verimlilik ve tasarrufun sağlanması amacıyla prosedürler, basit ve düşük maliyetli olarak düzenlenmelidir.
- Prosedürlerin birbiriyle çakışmaması ve birbirini tekrar etmemesi gerekir.
- Prosedürlerin, sürekli olarak gözden geçirilmesi ve gerektiğinde iyileştirilmesi gerekir.

Yetkin, dürüst ve güvenilir **personel**;

- Yeni işe alımlarda, personel hakkında güvenilirlik ve dürüstlük açısından araştırma yapılmalıdır.
- Çalışanlar, yeni politika ve prosedürler konusunda bilgilendirilmelidir ve personelin gelişmesini sağlayacak gerekli eğitimler verilmelidir.
- Çalışanlara yaptıkları işin diğer birimlerle olan bağlantısını öğretmek ve bütünsel bakış açısı sağlamak amacıyla diğer birimlerin görev alanları ve sorumluluklarıyla ilgili bilgi verilmelidir.
- Çalışanların performansları belli aralıklarla değerlendirilmelidir. Başarılı personel ödüllendirilmeli, başarısız olanların durumları karşılıklı değerlendirmelerle tartışılmalı ve yetersiz personele kendilerini geliştirecek ve iyileştirecek fırsatlar sunulmalıdır.

Örgüt faaliyetleriyle uyumlu ve kaynakları üzerindeki finansal kontrolün önemli bir parçası olan, ihtiyaçlarla ve birim faaliyetleriyle uyumlu bir **muhasebe sistemi**;

- Muhasebe sistemi, yönetimin rasyonel karar almasını sağlayacak nitelikte olmalıdır.
- Muhasebe süreçleri, sorumluluk dağılımına göre düzenlenmelidir.
- Faaliyet sonuçlarını gösteren finansal raporlar, birimlerin faaliyetleriyle paralel olmalıdır.
- Muhasebe sistemi kontrol edilebilir maliyetleri tespit edebilmelidir.

Ulaşılmak istenen sonuçların rakamlarla ifade edildiği, ölçülebilir hedefler içeren ve karşılaştırılmalı bir **bütçeleme**;

- Bütçenin gerçekleştirilmesinden sorumlu olan kişiler bütçenin hazırlanma aşamasında da yer almalıdır.
- Bütçenin gerçekleştirilmesinden sorumlu kişilere, planlanan ve gerçekleşen bütçe arasındaki farkları gösteren bilgiler açık bir şekilde sunulmalıdır.
- Bütçe, ölçülebilen hedeflere göre hazırlanmalıdır.
- Örgütün genel bütçesi tüm alt birimlerin bütçesini içermelidir.

Zamanında, doğru, anlaşılır, anlamlı, gelişime açık, ihtiyaca uygun ve ekonomik olarak hazırlanan **raporlama**;

- Raporlar, üstlenilen sorumluluklarla uyumlu olmalıdır.
- Her birimden sorumlu oldukları alanlarla ilgili raporlar istenmelidir.
- Raporların hazırlanması için gerekli olan bilginin maliyeti, rapordan elde edilecek faydayı aşmamalıdır.
- Uygun terminoloji ve sınıflandırmalar kullanılarak hazırlanan raporlar okuyucuya gerekli bilgiyi verecek sadelikte ve konuya uygun olmalıdır.
- Kontrol edilebilir maliyetlere dikkat edilerek hazırlanan performans raporları, planlanan maliyet, nitelik ve miktara ilişkin karşılaştırmaları içermelidir.

1.1.2.3. İç Kontrol Standartları

Örgüt faaliyetlerinin yerine getirilmesi için gerekli olan kontrol süreçlerinin temel unsuru olan faaliyet standartları, hedeflerin belirlenmesine ve performans ölçümüne yardımcı olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği için gerekli olan standartlar aşağıdaki gibidir (Sawyer, 2003; Özbek 2012; Erdoğan 2009'dan):

- Kontroller mutlak değil ancak **makul güvence** sağlayabilirler.

- Yönetici ve çalışanlar iç kontrolü **destekleyici bir tutum** içinde olmalıdır.
- Çalışanlar, iç kontrolün amaçlarına ulaşmasını sağlayacak **dürüstlük ve mesleki yetkinlikte** olmalıdır.
- Tüm faaliyetler için spesifik, kapsamlı ve anlamlı hedefler belirlenmeli ve geliştirilmelidir.
- Yöneticiler, kontrol sistemlerinin sonuçlarını **sürekli olarak izlemeli** ve sapma olması durumunda gerekli önlemleri almalı.
- Tüm işlemler açık bir şekilde **belgelendirilmeli** ve hazır olmalıdır.
- İşlem ve sonuçlar meydana geldiği anda ve uygun bir şekilde **kaydedilmelidir**.
- İşlem ve faaliyetlerin yerine getirilmesi için **uygun kişiler yetkilendirilmelidir**.
- İşlemlerin gerçekleştirilmesi, kaydedilmesi ve kontrolü farklı birim ve kişiler tarafından **görevler ayrılığına** uygun olarak yapılmalıdır.
- İç kontrolün amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde uygun ve sürekli **gözetim** yapılmalıdır.
- **Kaynak ve kayıtlara ulaşım** görevlerin ayrılığına uygun olarak yetkili personel tarafından ve hesapverilebilir şekilde düzenlenmelidir. Fiziksel ve kayıtlı değerler belli aralıklarla karşılaştırılıp, doğrulanmalıdır.

1.1.3. İç Kontrol Kavramının Tarihsel Gelişimi

İç kontrol kavramının, 1900'lü yılların başından itibaren muhasebe sistemi, finansal tablo denetimi ve bağımsız dış denetim uygulamalarındaki gelişme ve düzenlemelere paralel olarak gelişim gösterdiği görülmektedir (Özbek, 2012, s. 386; Yılancı, 2015, s. 48).

Eski Mezopotamya uygarlıklarından kalan kayıtlardaki kontrol işaretlerinin onaylama işlemini tasvir ettiği düşünülmekle birlikte, Eski Mısır'da hububatın ambarlara getirilmesinde şahitlik eden kişiye sertifika verilmesi, Roma İmparatorluğunda yolsuzlukları önlemek üzere kayıt tutma işlemine şahitlik eden başka bir kişinin bir nevi denetçi olarak görevlendirilmesi, İtalya şehir devletlerinde ise çift taraflı kayıt sisteminin gelişmesi sonrası denetim mesleğinin önemi zamanla artmıştır (Sawyer vd., 2003: Özbek'den 2012, s. 5-6). Bu uygulamalardan da anlaşılacağı üzere denetleme, kontrol ve muhasebe işlemlerinin tarihsel süreç içinde hakların korunması veya bir düzenleme getirmek ve kontrol sağlamak üzere ticari faaliyetler içinde yer aldığı görülmektedir.

İlkçağlardan 1500’lü yıllara kadar hilenin tespiti şeklinde gerçekleştirilen denetim, ilerleyen yüzyıllarda finansal raporların doğruluğunun tespiti şeklinde daha geniş kontrollerle varlığını sürdürmüştür, 1900’lü yıllardan itibaren ise denetim yöntemlerindeki değişimin iç kontrol sistemi ile olan bağlantısına istinaden iç kontrolün önemi giderek artmıştır (Brown, 1962, s. 696).

İç kontrol konusundan ilk kez “Denetim” isimli kitabının “İç Yoklama Genel Sistemi (General System of Internal Check)” başlığı altında bahseden (Özbek, 2012, s. 389) İngiliz denetim uzmanı Lawrence Dicksee; iç yoklama genel sisteminin amacının, denetçinin işletmenin sistemini anlayabilmesi ve uygulayacağı testlerin seçimi hakkında denetçiye yeterli fikir vermesi olduğuna işaret etmektedir. İç kontrole ilişkin görevlerin ayrılığı, kayıtların tutarlılığı, şeffaflığı ve güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik bir dizi tedbirden bahseden Dicksee kontrol önlemlerinden şu şekilde bahsetmektedir (Dicksee, 1905, s. 53):

“Herhangi bir iç denetim sistemi tasarlanırken özellikle dikkat edilmesi gereken üç husus vardır: ilk olarak, nakit paradan sorumlu kişi aynı zamanda bu nakit paranın kaydedilmesinden sorumlu olmamalıdır. İkinci olarak, her muhasebe defteri kendi içinde ya da ayrı ayrı tutarlı olmalıdır. Üçüncü olarak, muhasebe defterlerinin numaralı olduğu ve denetçi tarafından detaylı olarak kontrol edilmediği durumlarda, usulsüzlüğün zamanında tespitine engel olmamak için ilgili çalışan sık sık değiştirilmelidir.”

Sanayileşme sonrası büyüyen ve karmaşıklaşan şirket yapıları ve uluslararası ticaretin artması ile şirket ortaklarının, sermaye ve hisse sahiplerinin haklarının korunması açısından finansal raporların daha detaylı incelenmesi konusu önem kazanmıştır. Günümüzde uluslararası düzeyde genel kabul gören iç kontrol kavramının gelişiminde ABD’deki ekonomik ve siyasi gelişmelerin izlerini görmek mümkündür. Özellikle ortaya çıkan finansal raporlama hileleri, ticari skandallar ve usulsüz uygulamalar, bir takım yasal düzenlemelerin yapılması ihtiyacını doğurmuştur (Erdoğan, 2009, s. 7-8; Özbek, 2012, s. 389).

1929’daki borsa krizi ve muhasebe skandalları sonrası Amerikan Kongresi, piyasaları düzenlemek ve yatırımcılar için doğru finansal raporlama yapılmasını sağlamak üzere iki adet düzenleme yapmıştır. Bunlardan ilki, halka açık şirketlerin hisse senetlerini kayıt altına almalarını ve firmaların halka açıklayacakları bilgileri düzenleyen 1933 tarihli “Menkul Kıymetler Kanunu (Securities Act)” dur. İkincisi ise, menkul kıymet piyasalarını ve aynı zamanda halka açık firmaların yapmaları gereken

açıklamaları gözetmekle yükümlü ABD'nin sermaye piyasası kurulu olarak nitelenen SEC'in (Securities Exchange Commission) kurulmasını sağlayan 1934 tarihli "Menkul Kıymetler Alım Satım Kanunu" dur. Bahsi geçen düzenlemelerde iç kontrol ve denetim süreci ile ilgili olarak denetçilerin, denetim sırasında işletmenin kendi çalışanları tarafından yürütülen iç kontrol sisteminden yararlanabileceğinden bahsedilmiştir (Heier, Dugan ve Sayers, 2005, s. 45).

1936'da Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'nün (AIA) "iç kontrol ve kontrol" konusunda yaptığı; "İşletmenin ofis işlerini kontrol etmek üzere kayıt tutmanın yanı sıra nakit ve diğer varlıklarını korumak için işletme bünyesinde benimsenen tedbirler ve yöntemler" (Hay, 1993, s. 82) tanımlaması ile işletme varlıklarının korunması ve yönetsel işlerin kontrolü için tutulan muhasebe kaydına ve tedbirlere değinildiği görülmektedir. İkinci Dünya savaşı sonrası gelişen ekonomi ve büyüyen şirket yapılarının denetim mesleğinin gelişmesini hızlandırması, Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'nün çalışmalarına yansımış ve Enstitüsün iç kontrol konusundaki raporlamaları devam etmiştir. 1949 yılına gelindiğinde AIA tarafından hazırlanan "İç Kontrol Özel Raporunda" iç kontrolün ilk resmi tanımı şu şekilde yapılmıştır (Heier, Dugan ve Sayers, 2005, s. 48):

"İç Kontrol; bir örgütün aktiflerini korumak, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak, operasyonel işlemlerin etkinliğini artırmak ve oluşturulmuş örgütsel politikalara uygunluğu sağlamak üzere yönetim tarafından kabul edilen bütün koordinasyon çabaları, önlemleri ve örgüt planından oluşur."

İç kontrolü operasyonel verimlilik ve önceden belirlenmiş yönetim politikaları ile ilgili hedefleri içerecek şekilde genişleten bu tanımlama, denetim prosedürlerindeki başarısızlık ve kusurları bertaraf etme açısından iç kontrolü önemli bir hale getirirken, denetçilere yardımcı olmanın bir yolu olarak ele alınmıştır (Hay, 1993, s. 83).

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü⁴ 1958'de yayımladığı raporda yeni bir sınıflandırma yaparak iç kontrolleri, muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller şeklinde ayırmıştır (Wilson vd., 2014, s. 74). Ancak bu ayırım, yönetsel kontrolleri muhasebe kontrollerinden ayırma noktasında net bir tanımlama ortaya koymamıştır ve tartışmalara sebep olmuştur (Heier, Dugan ve Sayers, 2005, s. 50-51).

⁴ Amerikan Muhasebeciler Derneğinin adı Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü olarak değişmiştir (Özbek, 2012, s. 392).

1973 yılında, çıkarılan tüm denetim prosedürlerini (SAS) No:1’ de toplayarak bir denetim standardı belirleyen AICPA yönetim ve muhasebe kontrolleri tanımlarını yeniden düzenlemiştir. Buna göre *yönetmelik kontroller*, işletmenin amaçlarına ulaşması ve işlemlerin muhasebe kontrollerinin yapılabilmesi için gerekli olan yönetsel yetkilendirmeler, *muhasebe kontrolleri* ise varlıkların korunmasına ve finansal kayıtların güvenilirliğine yönelik kontroller olarak tanımlanmıştır. Bu çalışma ile tanımlar arasındaki ayrım kaldırılarak, “muhasebe kontrollerinin ancak etkin yönetim kontrolleriyle birlikte sağlanabileceği ve muhasebe kayıtlarının, yönetimin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılabileceği ortaya” konulmuştur (Erdoğan, 2009, s. 7-9).

1960 ve 1970’li yıllarda yaşanan yanıltıcı finansal raporlama eylemleri, 450’ye yakın Amerikan firmasının yurtdışında rüşvet vermesi gibi ticari skandallar sonrası 1977 yılında yasalaşan “Rüşvetin Önlenmesi ve Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu” kapsamında, SEC’e bağlı olan firmaların tüm dünyadaki iştirakleri, görevlileri, yöneticileri ve çalışanlarının işlerin halledilmesini sağlamak için kamu görevlilerine rüşvet vermesi veya alması yasaklanmıştır (Heier, Dugan ve Sayers, 2005, s. 53; Doxey, 2019, s. 19). Kanun SEC’e raporlama yapan halka açık firmaların “iç muhasebe kontrol sistemi” kurmalarını mecburileştirmiş ve “şeffaf” bir muhasebe sistemi ile iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin gerekliliğinden bahsetmiştir (Özbek, 2012, s. 392).

1979’da AICPA tarafından kurulan “Minahan Komitesi” tarafından hazırlanan “İç Muhasebe Kontrollerine İlişkin Özel Danışma Komitesi Raporu” ile yönetimin iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak ek tedbirlerin gerekliliğinden bahsedilmiştir (COSO, 1992, s. 95). İç kontrolün kapsamını tarihsel bir perspektiften gözden geçiren raporun başlığında iç muhasebe kontrolleri başlığı kullanılsa da muhasebe kontrollerinin, varlıkların korunması, mali tabloların güvenilirliği ve yetkilendirme gibi iç kontrol kavramlarıyla olan ilişkisine dikkat çekilmiştir (Heier, Dugan ve Sayers, 2005, s. 54).

1980-1985 dönemine gelindiğinde iç kontrolle ilgili olarak “İç Muhasebe Kontrolleri⁵, Denetim Standartlarına İlişkin Çok Yönlü Açıklama⁶, Finansal Tabloların Açıklanmasında Bilgisayar İşlemlerinin Etkisi⁷” yayımlanmış ancak iç kontrole ilişkin

⁵ SAS No:30 Reporting on Internal Accounting Control (1980)

⁶ SAS No:43 Omnibus Statement on Auditing Standards (1982)

⁷ SAS No:48 The Effects of Computer Processing on the Examination of Financial Statements (1984)

bir tanımlama yapılmamış, sadece dış denetçilere rehberlik edecek çalışmalara yer verilmiştir (Yılancı, 2015, s. 50; COSO, 1992, s. 95-96).

AICPA 1988 yılında yayımladığı Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Önemi başlıklı SAS No: 55 ile bağımsız denetçilerin iç kontrole ilişkin sorumluluklarını artırıcı bir tanımlama yapmıştır. SAS No:55'e göre (Özbek, 2012, s. 393-394);

“Bir işletmenin iç kontrol yapısı, özel amaçların başarılmasında makul bir güvence sağlamak için belirlenen politika ve prosedürlerden oluşur. İç kontrol yapısının temel unsurları ise şu şekilde sıralanmıştır:

- *Kontrol Ortamı (control environment)*
- *Muhasebe Sistemi (accounting system)*
- *Kontrol Prosedürleri (control procedures)”*

SAS No: 55, muhasebe ve yönetsel kontroller ayrımı yapmadan iç kontrolü daha geniş bir kapsamda ele almış ve iç kontrolün temel unsurlarından olan kontrol ortamını geniş bir çerçeveden ele almıştır. Kontrol ortamına ilişkin denetçilerin denetimlerde üst yönetim ve yönetim kurulunun kontrol ortamına ilişkin farkındalıklarını ölçecek şekilde bilgi toplamaları gerektiğinin üzerinde durulmuştur (A.g.e., s. 394).

1980’li yıllara kadar devam eden hileli finansal raporlamalar, ticari skandallar sonrası 1985’te, AICPA, IIA, AAA, IMA ve FEI’ nin katılımı ve temsilciliği ile Treadway Komisyonu olarak da bilinen “Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu” kurulmuştur. Treadway Komisyonu’nun kurulması, iç kontrolün kavramsal olarak yeniden ele alınmasını sağlamış ve Komisyonun uzun süreli çalışmaları sonrası 1992 yılında “COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” yayımlanmıştır (Erdoğan, 2009, s. 12).

COSO iç kontrol modelinde iç kontrol aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (COSO, 1992, s. 3):

“İç Kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve aşağıdaki hedeflerin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan geniş kapsamlı bir süreçtir.

- *Operasyonların etkinliği ve verimliliği,*
- *Finansal raporların güvenilirliği,*
- *Yasa ve mevzuata uyum.”*

COSO iç kontrol modelinin en önemli katkısı o zamana kadar yapılan çalışmalardan sonra, iç kontrol için geniş ve net bir tanımlama yapılmasını sağlayarak,

sistemi uygulamak isteyen firmalara detaylı bir rehber sunmasıdır. Model gerek özel gerekse kamu kesiminde etkisini hissettirmiş, ilerleyen yıllarda INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği), BIS (Uluslararası Ödemeler Bankası) gibi uluslararası kuruluşların iç kontrol sisteminin temel unsurlarının tanımlanmasında kullanılmıştır. Aynı zamanda Kıta Avrupası geleneğini sürdüren AB ülkelerinin iç kontrol uygulamalarında da referans alınmıştır (Özbek, 2012, s. 395).

COSO'nun düzenlemesine kadar iç kontrole ilişkin standartlar kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol faaliyetleri olarak düzenlenmiştir. Ancak ilerleyen zamanlarda çevresel değişkenlerden kaynaklı riskler göz önünde bulundurularak risk değerlendirme, bilgi ve iletişim ile izleme standartları da iç kontrol standartlarına eklenmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 62).

ABD'deki gelişmelere bağlı olarak iç kontrol konusunda düzenleme getiren diğer bir gelişme ise 2002'de Sarbanes-Oxley (SOX) olarak bilinen “Menkul Değerler Kanunlarına Göre ve Diğer Amaçlarla Yapılacak Kurumsal Açıklamaların Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Artırılması Yoluyla Yatırımcıların Korunmasına Dair Kanunu'nun yasallaşmasıdır (Heier, Dugan ve Sayers, 2005, s. 61).

2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları ile finansal raporlamalardaki düzensizliklere Enron ve WorldCom şirketleri başta olmak üzere, Ahold, Cable and Wireless, France Telekom, Marks and Spencer, Vivendi, Xerox, YBM Magnex (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 42-43) gibi şirketlerin hesaplarında da rastlanması, durumun ciddi şekilde sorgulanmasına sebep olmuştur.

Bağımsız denetim firmalarının görevlerini tarafsız olarak yerine getirememeleri, daha fazla kazanç kaygısıyla usulsüzlüklere göz yummaları, “iş ahlakındaki çöküş”, “bazı yöneticilerin dolandırıcılığı” ve “yönetimin ihmalkarlığı ve düzensizliği” gibi sebepler sonrası hile ve usulsüzlüklerde artış yaşanmış, dolayısıyla düzenleme kaçınılmaz olmuştur (Özkul, 2003, s. 1-2).

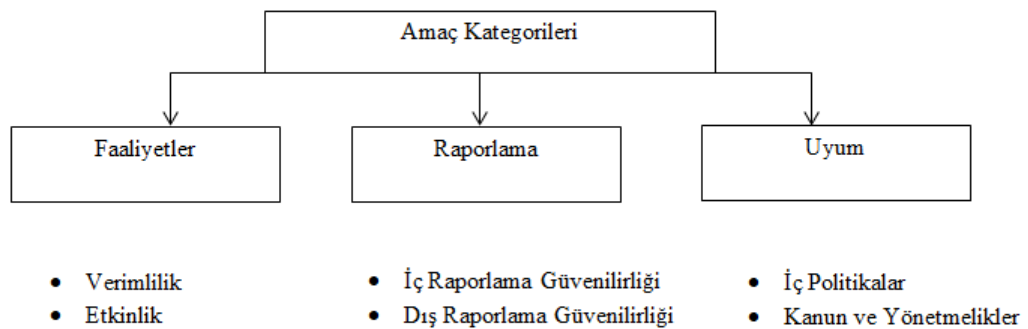
Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası; “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nu kurmak, denetim komitelerine yeni kurallar getirmek, sorumlulara yeni ceza düzenlemeleri yapmak, danışmanlık hizmetlerini kısıtlamak ve finansal raporlama ve denetime yeni süreçler eklemek yoluyla denetçi hatalarıyla karşılaşılma sıklığını azaltma” (Pehlivanlı, 2010, s. 22) yönünde hedefler içermektedir. SOX ile yöneticilerin sorumluluk alanı genişletilmiş olup, yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulması ve sistemin işlerliğinin değerlendirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır (SOX, 2002, SEC 302).

Sanayileşme ile başlayan ve Sarbanes-Oxley'e kadar devam eden süreçte göze çarpan husus muhasebe kayıtlarındaki hilelerin, finansal raporlardaki usulsüzlüklerin, uluslararası düzeyde gerçekleşen rüşvet skandallarının hak kayıpları ile piyasalarda düzensizlik ve çöktürlere sebep olmasıdır. Edinilen tecrübeler ve sorun tespiti sonrası denetim, muhasebe sistemi ve iç kontrol kavramları birlikte ele alınmış, meslek örgütleri tarafından yapılan kapsamlı raporlamalar sonrası yasal düzenlemeler kaçınılmaz olmuştur. Finansal raporlama süreçleri ile başlayan iç kontrol kavramının gelişimi ise örgüt performansını artırmak üzere firma hedeflerinin gerçekleştirilmesinde makul bir güvence sağlayan, üst yönetimden başlayarak tüm çalışanları sürece dahil eden bütünsel ve sistemsal bir tanımlamaya doğru evrilmiştir.

1.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amacı

Uluslararası kuruluşlarca yapılan tanım ve modellerde iç kontrolün amacı; işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği (performans amaçları), raporlama güvenilirliği ve yasa, standart ve düzenlemelere uyumla ilgili amaçlara ulaşılmasında işletme yönetimine katkı sağlamak (Yılancı, 2015; COSO, 2013; Moeller, 2016) olarak belirtilmektedir.

Şekil 1.1: İç Kontrol Amaç Kategorisi



Kaynak: (Pfister, 2009, s. 20).

1.1.4.1. Faaliyetlere İlişkin Amaçlar

Örgüt faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği ve örgüte ait varlıkların kayıp ve zararlara karşı korunmasını sağlamak üzere finansal performans, kalite, çevresel uygulamalar, yenilik, müşteri memnuniyeti gibi her türlü faaliyete ilişkin amaç bu kapsamda ele alınabilir (COSO, 2013, s. 1-7).

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinden, tüm süreçlerin kurum kaynaklarını koruyacak etkinlikte, düşük maliyetli, verimli ve yüksek performansla kullanılması, satış, hizmet ve üretim gibi faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilerek karlılık hedefinin gerçekleştirilmesi kastedilmektedir (Özbek, 2012, s. 402).

Her örgütün ulaşmayı hedeflediği ve uzun dönemde sonuç verecek amaçları vardır. Bu amaçlara ulaşmak için hayalleri doğrultusunda geliştirdiği bir vizyon ve var olma nedenini ortaya koyan bir misyon edinen örgütler, belirledikleri stratejiler ile ekonomik varlığını sürdürme gayreti gösterirler (Eren ve Özdemirci, 2018). Örgütlerin amaçlarını gerçekleştirebilme sürecinde makul bir güvence sağlamayı hedefleyen iç kontrol sistemi işlerin dengeli ve kontrollü bir şekilde yürütülmesi için yönetime dinamik ve yinelemeli bir süreç tasarımı sunar.

Faaliyet amaçları, örgütlerin faaliyette bulunduğu belirli sektör ve ekonomik ortamlarda yönetimin tercihini yansıtır. Açık ve net bir şekilde belirlenen faaliyet amaçları, arzu edilen performans amaçlarına ulaşmak için örgütün ihtiyaç duyduğu önemli kaynakları tahsis edeceği açık bir odak noktası sağlar (COSO, 2013).

Belirlenen amaçların yönetimin tercihini yansıtmaması, kabul edilebilir risk seviyelerini ve performans hedeflerini içermesi örgüt yönetimi açısından belirlilik ve öngörülebilirlik sağlar. Bu da doğru maliyet planlaması ve uygun kaynak tahsisi ile performans ve karlılık hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından örgüt yönetimini destekler nitelikte bir işlev görür.

1.1.4.2. Raporlamaya İlişkin Amaçlar

Örgütlerin ve paydaşların kullanacağı bilgileri içeren, finansal ve finansal olmayan raporlamaya ilgili olan bu amaçlar, güvenilirlik, saydamlık ve zaman esaslı olma ilkelerini aynı zamanda da düzenleyici kuruluşlar tarafından belirlenmiş ilkeleri kapsamaktadır (COSO, 2013).

COSO iç kontrol modelinde 2013 yılındaki güncelleme sonrasında, finansal raporlama yerine raporlama kavramının kullanılması ile firma hedefleri açısından finansal raporlama kadar önem taşıyan finansal olmayan raporlamanın da raporlama kavramı içerisinde yer alması sağlanmıştır. Raporlama amaçları firmaların ve paydaşlarının kullanacağı raporların hazırlanmasıyla ilgilidir ve aşağıdaki raporlama amaçlarını kapsamaktadır (COSO, 2013, s. 8-9):

- *Dış Finansal Raporlama Amaçları:* Finansal raporlar, firmaların finansal performansını, nakit akışlarını, faaliyet sonuçlarını, kar ve zarar durumlarını gösteren raporlardır, dolayısıyla firma hakkında bilgi almak isteyen rakipler, kreditorler, yatırımcılar, analistler gibi firma dışı tüm aktörlere firmanın mali durumu hakkında bilgi sağlarlar (Altun, 2018). Finansal tablolar sermaye piyasalarına erişim, ihaleleri kazanma veya tedarikçi ve satıcılarla iş yapma açısından gereklidir. Dolayısıyla işletmelerin paydaşlarına karşı yükümlülüklerini yerine getirmek ve beklentileri karşılamak için dış raporlama amaçlarını gerçekleştirmeye ihtiyaçları vardır (COSO, 2013, s. 8).
- *Finansal Olmayan Dış Raporlama Amaçları:* 1930'lu ve 1960'lı yıllarda firmalar hakkındaki bilgilendirme finansal raporlama şeklinde iken, küreselleşmenin etkisiyle sosyal ve ekonomik dinamiklerdeki değişime bağlı olarak 1980'li yıllarda finansal tablolara yönetim açıklamaları ve çevresel raporlamalar eklenmiş, izleyen süreçte ise kurumsal raporlamanın önemi giderek artmıştır. 1990'lardaki kanun, düzenleme ve standartlara uygun olarak hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarına günümüzde ise stratejik yönetim hedeflerini içeren raporlamalar eklenmiştir (Kargın, Arıcı ve Aktaş, 2013). Finansal olmayan dış raporlama bir nevi kuruluşların dış iletişimini temsil etmektedir.
- *Finansal ve Finansal Olmayan İç Raporlama Amaçları:* Her kuruluşta farklı olan iç raporlama, kuruluşun karar alma süreçlerini etkiler niteliktedir ve yönetime firma performansı hakkında bilgi sağlar. Yönetim raporlardan aldığı bilgiler doğrultusunda durum değerlendirmesi yaparak, gerekli alanlarda düzenleme veya iyileştirmeye gidebilir. Finansal iç raporlama amaçları, müşteri karlılık analizi, banka teminat hesaplamaları konularıyla ilgili olabilir. Finansal olmayan iç raporlama amaçları ise personel ve varlık kullanımı, müşteri

memnuniyet ölçekleri, sağlık ve güvenlik ölçekleri konularında olabilir (COSO, 2013).

1.1.4.3. Uyuma İlişkin Amaçlar

Kurumlar topluma karşı olan sorumlulukları kapsamında yasal düzenleme ve standartlara uyum göstererek ekonomik faaliyetlerini sürdürmektedirler (Erol, Elagöz ve Şahbaz, 2010, s. 59).

Uyum, finansal raporlama dahil tüm örgüt faaliyetlerinde dış yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve kurum içinde geliştirilen politikalara ve prosedürlere uyumlu olarak faaliyet gösterilmesinin sağlanmasıdır (Özbek, 2012, s. 403).

Kanun ve düzenlemelere uygun davranmadıklarında örgütler, cezalar ve itibar kaybı gibi olumsuzluklarla karşılaşabilirler (Erdoğan, 2009, s. 34). İç kontrolün uyumla ilgili amaçları kapsamında örgütlerin hangi kanun ve düzenlemelere bağlı olduğunu bilmesi ve buna göre kontroller geliştirmesi önemlidir.

Uyumla ilgili amaçlar, örgütlerin bağlı olduğu kanun, mevzuat ve düzenlemelere uygun kontroller belirlemesini içermektedir. Örgütlerin kanun ve düzenlemeler tarafından belirlenen standartları amaçlarına dahil ederek belli başlı davranış standartlarını oluşturması beklenir (COSO, 2013, s. 9-10). Örgüt amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin kanun ve düzenlemelere uygun olarak yerine getirilmesi amacıyla yönetim tarafından belirlenen politikaların ve prosedürlerin nasıl uygulanacağı personele iletilir. Örgüt personeli, görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken örgüt çıkarlarına yönelik hareket ettiği ve kontrollere bağlı kaldığı takdirde politikalara ve yasal düzenlemelere uygunluk sağlanmış olur. İlgili kanun ve düzenlemelerde değişiklik yapıldığı takdirde değişikliklere uygun olarak örgüt içi kontrol usul ve yöntemlerin de yeniden düzenlenmesi gerekir (Erdoğan, 2009, s. 26).

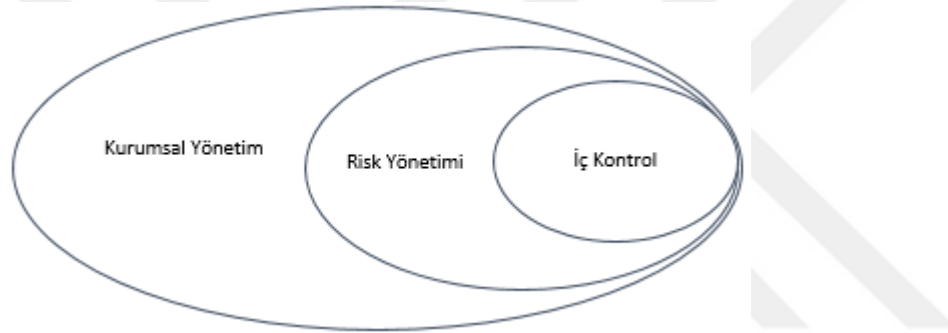
1.1.5. İç Kontrol Sisteminin Önemi

Rekabet koşullarına bağlı olarak işletmelerin her dönem maliyet sınırlandırıcı tedbirler alması gerekir. Yönetim açısından mevcut kontrol ve prosedürlere yenilerinin eklenmesi ek maliyet yükü doğuracağından etkin bir iç kontrole odaklanarak temel faaliyetlerin içine yerleştirilen kontroller ile işletme gereksiz prosedürlerden ve ek maliyetlerden kaçınabilir. Faaliyetler içine yerleştirilen kontroller aynı zamanda farklı ve yeni kontrollerin geliştirilmesini destekleyecek bir etkiyle işletmenin rekabet koşullarına

uygun hareket etmesi açısından önemli bir katkı sağlar (COSO, 2013; Yılancı, 2015, s. 56).

Etkili bir iç kontrol sisteminin iş başarısızlıklarına karşı iyi bir savunma yöntemi olduğu söylenebilir. İç kontrol, kurumsal değerin yaratılmasını ve korunmasını sağlayan örgüt performansının önemli bir itici gücüdür. İç kontrol, bir kurumun yönetim sisteminin ve riski yönetme yeteneğinin önemli bir bileşenidir ve kuruluş hedeflerine ulaşılmasını desteklemek, paydaş değeri yaratmak, geliştirmek ve korumak için temel (Şekil 1.2) oluşturur. İç kontroller, varlıkların verimli ve etkili yönetimini sağlar ve doğru finansal muhasebeye izin verir. Tüm hataları ve düzensizlikleri ortadan kaldırmasa da iç kontroller, yönetimi olası sorunlara karşı uyarabilir (Moeller, 2014, s. 3).

Şekil 1.2: İç Kontrolün Önemi



Kaynak: (Moeller, 2014, s. 2)

İşletmelerde diğer kontrol sistemlerinin üstünde bir kontrol sistemi olarak çalışan iç kontrolün çeşitli hata, hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmada da önemli bir etkisi vardır (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003, s. 218). Dolayısıyla iç kontrol sadece yönetim açısından değil, iç ve dış denetim faaliyetleri açısından da önemli bir fonksiyona sahiptir. Denetim çalışmalarında, muhasebe sisteminin güvenilirliğinin sağlanması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi bir gerekliliktir. Denetçiler, muhasebe sisteminde hazırlanan raporların ve tutulan hesapların güvenilirliğini belirlemek ve yılsonu denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve zamanlamasını belirlemek üzere işletmenin iç kontrol sistemini incelerler. Buradaki ana amaç, çalışanların işletme amaçlarına ulaşmak için oluşturulan kontrol sistemine uygun hareket edip etmediklerinin ve sistemin yönetim tarafından belirlenmiş standartlara uygun olarak uygulanıp uygulanmadığının denetlenmesidir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 37).

Etkili bir iç kontrol sisteminin, kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek isteyen bir işletme için sağlayabileceği diğer yararlarından ise şu şekilde bahsedilebilir (COSO, 2013, s. 27; Erdoğan, 2016, s. 27):

- İç kontrol yönetimin uygun amaçlar belirleyerek, bu amaçların gerçekleşmesi için gerekli kontrol ve risklere odaklanmasını sağlar,
- Güvenilir dış finansal raporlamayı destekleyen iç kontrol, sermayenin sağlanmasında yatırımcılara daha fazla güven verir,
- Fonksiyon ve iş süreçlerinde verimlilik artışı sağlar,
- Örgüt çapında bilgi ve iletişimin kalitesini artırır, veri bütünlüğü ve güvenli kayıt için gerekli mekanizmaları sağlar,
- Hata, hile, usulsüzlük ve kayıplara karşı etkin bir kontrol sağlar,
- Etkili bir iç kontrolün önemli faydalarından biri de sermaye odaklı yenilik ve ekonomik büyüme sağlayarak, sermaye piyasalarına erişimde gerekli olan koşulları yerine getirme yeteneği sağlamasıdır.

1.1.6. İç Kontrol Sisteminin Etki Eden Faktörler

İç kontrol sisteminin kapsamı ve etkinliği firmaların sahip olduğu özelliklere göre değişkenlik gösterebilir (İğde, 2021, s. 19). Örgüt büyüklüğü, teknoloji, riskler ve fırsatlar, fayda ve maliyet ilişkisi bunlardan bazılarıdır.

- *Örgüt büyüklüğü*; Kurulacak iç kontrol sisteminin kapsamının belirlenmesi açısından önemlidir. Büyük bir örgüt daha karmaşık bir yapıya sahip olacakken küçük bir örgütün basit yapısı yönetimin sorumluluğunu, personelle olan iletişimini ve işlerin koordinasyonunu kolaylaştırabilir dolayısıyla yönetimin gözetim ve kontrol sorumluluğu azalacağından iç kontrolün kapsamı da bu doğrultuda düzenlenebilir. Örgüt büyüklüğü iç kontrolün temelini oluşturan ilkeler açısından önemlidir. İşlemlerin karmaşıklığı riskleri de beraberinde getireceğinden yönetimin artan sorumluluğunun mesleki yeterliliğe sahip personel aracılığıyla yerine getirilmesi gerekebilir (COSO, 2013, s. 26). Bu durum biçimsel yönetim mekanizmalarının kullanılmasını ve kontrol faaliyetlerinin sıklığını ve derecesini artırabilir.
- *Teknoloji*; Bir işletmenin iş süreçlerinin yürütülmesi için gerekli teknik altyapıyı sağlayan önemli bir unsurdur. “Girdileri çıktıya çevirmeye yarayan araçlar topluluğu olarak tanımlanan teknoloji, bir organizasyonda etkinliği ve

verimliliği, kişileri, grupları, örgütsel ilişkileri ve yönetim tekniklerini etkileyecek bir özelliğe sahiptir” (Koçel, 2001, s. 214). Teknoloji iş süreçleri için kolaylık, yenilik ve otomasyon yoluyla verimlilik artışı sağlarken, işletme verilerinin güvenliği, sistem arızası gibi konularda riskleri beraberinde getirebilir (COSO, 2013, s. 26).

- *Riskler ve Fırsatlar*; İşletme hedeflerinin gerçekleştirilme süreci doğası gereği belirsizlikleri de barındırmaktadır. İşletme çevresinde oluşan değişiklikler işletmeler açısından riskler oluşturabileceği gibi fırsatları da beraberinde getirebilir. İşletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığı (Kepekçi, 1998, s. 56) olarak ifade edilen riskin belirlenmesi için amaçların belirlenmesi ön koşuldur. Amaçların belirlenmesiyle başlayan risk değerlendirme iç kontrol sisteminin ana unsurlarındandır. Risk, bir işletmenin başarılı olma, rekabet etme, finansal gücünü ve itibarını muhafaza etme, ürünler, hizmetler ve insan kaynağı kalitesini sürdürme kabiliyetini etkiler. Uygulamada riski sıfıra indirecek bir yöntem olmamakla birlikte etkin bir iç kontrol sistemi ile doğru yönetimi sağlanarak risklerin olumsuz sonuçları bertaraf edilebilir (COSO, 2013, s. 60). Bu özelliğinden dolayı iç kontrol işletmelere makul bir güvence sunmaktadır.
- *Fayda-Maliyet İlişkisi*; İç kontrolün usul ve yöntemlerinin örgütün tüm faaliyetlerini kapsamaması gerekir. Bu süreç belge ve insan kaynağı kullanımını gerektiren bir süreçtir ve maliyeti beraberinde getirir (Erdoğan, 2009, s. 42). İç kontrol prosedürlerinin maliyetinin elde edilen faydayı aşmaması tercih edilir. Fayda, aktiflerin korunması, bilgilerin, doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amaçlarına ulaşmak suretiyle zarar riskinin azaltılmasından ibarettir (Kepekçi, 1982, s. 10). Aynı zamanda fayda, karar organları tarafından yanlış kararlar alınmasının, hırsızlığın, yolsuzluğun ve savurganlığın önlenmesi ile engel olunan zarar miktarıdır (Erdoğan, 2009, s. 42). İç kontrolün derecesi arttıkça kontrol maliyeti yükselmektedir, buna karşılık israf ve hırsızlık gibi sebeplerden doğan maliyetler azalmaktadır. Yönetim kontrol faaliyetlerine karar verirken fayda-maliyet ilişkisine göre tahmin ve değerlendirmelerde bulunmalıdır (COSO, 2013).

1.1.7. İç Kontrol ve İlişkili Olduğu Kavramlar

İç kontrol yönetimin, denetim kurulunun, yönetim kurulunun ve diğer uygun birimlerin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak ve riski yönetmek amacıyla makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir (IIA, 2016). İç kontrolün etkinliği politika ve prosedürlerin net bir şekilde belirlendiği, yetkinliğe sahip personelin olduğu, düzgün işleyen bütçeleme, raporlama ve muhasebe sisteminin oluşturulduğu bir organizasyon yapısıyla mümkün olabilir. Bu anlamda kurumsal amaçların gerçekleştirilmesini sağlayacak yapı ve süreçleri bünyesinde barındıran kurumsal yönetimin, iç kontrolün etkinliğinde önemli bir zemin oluşturacağını, iç kontrol standartlarının da kurumsal yönetimi destekleyebileceği dolayısıyla iki kavram arasında karşılıklı bir ilişkinin olduğunu söylemek mümkündür.

İç kontrol kurumlara mutlak değil ancak makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. Çünkü her hedef doğası gereği belirsizlik ve riskler içermektedir. Bu anlamda risk yönetimi amaçların gerçekleştirilme sürecinde potansiyel olay ve durumları belirleyip, değerlendirerek, kurumlara riskleri yönetme ve kontrol etme imkanı sağlamaktadır. Tüm bu bütünsel süreçte bağımsız ve tarafsız bir iç denetim ile bir kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlamak mümkündür.

1.1.7.1. İç Kontrol ve İç Denetim

İç denetim, iç kontrol sisteminin amacına uygun çalışıp çalışmadığını inceleyerek, üst yönetime bu doğrultuda rapor veren bir birimdir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere üst yönetim, iç kontrollerin kalitesine ilişkin bilgiyi iç denetim raporlarından elde eder (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 39). İç kontrol sisteminin etkinliğini gözetme görevi üst yönetimde olduğu için iç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçen inceleme ve raporları yönetim açısından oldukça önemlidir.

İç denetim iç kontrol sisteminin denetimini; “mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, operasyonların etkinliği ve verimliliği, kurum aktiflerinin korunması, kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum amacıyla kurulan sistemin etkinliği ve gerçekleştirilen işlemlerin mevzuata uygunluğunun değerlendirmesini” yaparak gerçekleştirir (Özbek, 2012, s. 20).

İç denetim, iç kontrol sisteminin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığını ve işletmenin amaç ve hedeflerini hangi düzeyde karşıladığını araştırmaktadır. İç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi ve değerlendirmeye tabi tutulması iç denetimin görevidir (Sabuncu, 2017, s. 170-171).

İç denetimde finansal ve finansal olmayan faaliyetler gözden geçirilir, değerlendirmesi yapılır ve sonuçları örgüt yönetimine raporlanır. Bağımsız denetim kadar önemli olan iç denetim örgüt yönetimine bilgi sağlarken, bağımsız denetim örgüt dışı kullanıcılara bilgi sağlamaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 18)

İç kontrol ve iç denetim arasında birbirinden bağımsız ancak tamamlayıcı bir ilişki söz konusudur.

1.1.7.2. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi

Risk yönetimi, risklerin tanımlanması, etki ve gerçekleşme olasılıklarının hesap edilmesi ve risklerin uygun yöntemlerle giderilmesinden oluşmaktadır. Klasik risk yönetimi, finansal, operasyonel veya doğal olaylara yönelik seçilen risk alanlarına yönelik riskli görülen birim veya iş süreçleri üzerinde spesifik iç kontrol önlemleri alınması yoluyla gerçekleştirilmektedir. Kurumsal risk yönetimi ise bütünsel bir bakış açısıyla tüm risklerin birbiriyle olan ilişkisini dikkate alan, tüm kurum faaliyetleri ve yönetsel süreçleri kapsamına alan, belirsizliklerin sadece risk yaratma değil fırsat yaratma potansiyelinin de değerlendirilmesini içeren proaktif ve stratejik bir yönetim süreci olarak tanımlanmaktadır (Özbek, 2012, s. 261-262)

2004 yılında COSO, kurumsal risk yönetimi için kurumsal risk yönetimi eylemlerini geliştirmelerinde ve uygulamalarında yardımcı olmak amacıyla işletmeler için “Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçeve”yi (ERM) yayımlamıştır (COSO, 2013, s. 181). Çerçeve, strateji belirleme sürecinde ve performans yönetiminde riski dikkate almanın önemini vurgular şekilde 2017 yılında yapılan çalışma ile “Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performansla Entegrasyon” olarak güncellenmiştir (coso.org).

Bir işletmenin tüm risklerinin sistematik bir şekilde ele alındığı, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin gözetim sorumluluğu altında spesifik risk birimleriyle desteklenen ve tüm çalışanların katılımıyla gerçekleşen geniş kapsamlı uygulamalar bütününden oluşan kurumsal risk yönetimi; içsel ortam, hedeflerin belirlenmesi, olayların tanımlanması, risklerin değerlendirilmesi, risklerin yönetilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme olmak üzere sekiz adımdan oluşmaktadır (Özbek, 2012, s. 264).

Kurumsal risk yönetimi, iç kontrolü ayrıntılı olarak düzenleyen ve riske doğrudan odaklanan, dolayısıyla iç kontrolden daha kapsamlı bir süreçtir. Kurumsal risk yönetimi üst yönetim sürecinin bir parçası iken iç kontrol, kurumsal risk yönetiminin bütünlük bir parçasıdır. Kurumsal risk yönetimi bir kurumun nasıl değer yarattığı, bu değeri nasıl koruduğu ve nasıl gerçekleştirdiği konusuna odaklanırken, iç kontrol belirlenmiş amaçların başarılmasına odaklanır. Kurumsal risk yönetimi, örgütün riski kabul etmeye ne derece razı olduğu, ortaya çıkan risklerin örgütü nasıl etkileyebileceği konularını dikkate aldığı için daha çok ileriye dönük bir süreç olarak görülür. İç kontrol ise örgütün belirlenmiş amaçlara ulaşılmasına yönelik riskleri azaltıp azaltmadığı konusuna odaklanır. Bu yönüyle iç kontrol geçmiş de kapsayan bir süreçtir (COSO, 2013, s. 181-182).

1.1.7.3. İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim

Bir kurumun hedef ve amaçlarının gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulan kurumsal yönetim, sorumluluk, hesap verebilirlik, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık gibi kavramlar üzerine kuruludur ve kurumların yönlendirildiği ve kontrol edildiği kural ve sistemler bütününe ifade etmektedir (Özbek, 2012).

1970’lerde ortaya çıkan ve 1990’larda uluslararası boyut kazanan ve “iyi yönetim” anlamında kullanılan kurumsal yönetim ile iç kontrol arasında karşılıklı ve güçlü bir etkileşim söz konusudur.

Kurumsal yönetim ile örgüt performansının artırılması, ilgili tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ve yatırımcı güveninin sağlanması amaçlanmaktadır. Yatırımcı güveninin sağlanması açısından oldukça önemli olan güvenilir finansal raporlama aynı zamanda iç kontrol sisteminin en önemli amacını oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışının hayata geçirilmesinde itici bir güç olarak görev yapan iç kontrol, işletme performansının artırılması, faaliyetlerde etkililiğin ve etkinliğin sağlanması, finansal raporlamanın güvenilirliğine yönelik amaçları ile kurumsal yönetim anlayışının ana unsurlarına doğrudan yardımcı olmaktadır (Baskıcı, 2015).

Tablo 1.1: İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişki

Kurumsal Yönetim Prensipleri	İç Kontrol
Eşitlik; yönetimin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade etmektedir.	Kontrol ortamı yoluyla oluşturulan etik kültürü ve eşitlikçi bir çalışma ortamı ile kurumsal yönetimin eşitlik prensibine katkı sağlanır.
Şeffaflık; şirketin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir bir şekilde kamuya duyurulmasını ifade eder	Güvenilir bilgi dolaşımının zeminini hazırlayan iç kontrol raporlama amaçları ile şeffaflık prensibine katkı sağlamaktadır.
Hesap verebilirlik; yönetim kurulu üyelerinin şirket tüzel kişiliğine ve pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu ifade etmektedir.	Kontrol ortamı ve iç kontrol faaliyetleri yoluyla doğruluğu ve güvenilirliği test edilen finansal verilerin açıklanmasıyla, hesap verebilirlik prensibine katkı sağlanır.
Sorumluluk; şirket yönetiminin şirket adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade etmektedir.	Mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum hedefi ile iç kontrol, sorumluluk prensibine katkı sağlamaktadır.

Kaynak: (Özbek 2012, s. 399-400)’den yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.1.8. İç Kontrolde Rol ve Sorumluluklar

İç kontrol, belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlamak üzere üst yönetim ve tüm personelin dahil olduğu kapsamlı bir süreçten oluşmaktadır. İç kontrol sisteminde sorumlu taraflar kuruluş türüne göre değişiklik gösterse de genel olarak; yönetim kurulu ve komiteleri, üst yönetim, diğer personel, iç denetçiler ve dış taraflar şeklindedir (COSO, 2013, s. 147-157).

Yönetim kurulu, genel müdürün üzerinde, stratejik karar alma yetkisine sahip hissedarların hisseleri oranında kendilerini temsil ettiği bir üst yönetim makamıdır (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 151). Hissedarlar tarafından seçilen veya atanan üyelere oluşan yönetim kurulu, firma hissedarlarının menfaatlerini koruyacak şekilde sorumluluklarını yerine getirirken, firma amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli niteliklere sahip üst düzey yöneticilerin atanması, yetiştirilmesi, firma faaliyetlerinin işlediğinin gözetilmesi ile bağımsız denetim ve iç denetim faaliyetlerinin gözetilmesi görevini de yerine getirir (Özbek, 2012, s. 171).

Yönetim kurulunun etkinliği, kurul üyelerinin tarafsız, yetenekli ve araştırmacı özelliklere sahip olmalarına bağlıdır (Yılcı, 2015, s. 63). Yönetim kurulları, denetimin gözetimi, yönetişim, risk yönetimi gibi bazı görevlerini komiteler aracılığıyla yerine getirirler ancak komitelerin oluşturulmadığı alanlarda işlevler yönetim kurulu aracılığıyla yerine getirilebilir (COSO, 2013, s. 148).

1.1.8.2. Üst Yönetim

Yönetim kurulu tarafından atanan genel müdür, etkili bir iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve yürütülmesinden sorumludur. Kamu veya özel sektör kuruluşlarında farklı unvanlarda anılabilen genel müdürün iç kontrole ilişkin sorumlulukları aşağıdaki gibidir (COSO, 2013, s. 149):

- Yönetimin desteğiyle, üst yönetime liderlik yapmak, amaç ve politikalar belirleyerek, koordinasyonu sağlamak, iç kontrolün temelini oluşturan hesap verebilirliği şekillendirmek.
- Kurumsal riskler üzerinde gözetim ve kontrolü sürdürmek, riskleri önceden tanımlamak konusunda tüm yönetimi ve personeli yönlendirmek.
- Kontrol eylemlerinin geliştirilmesine ve uygulanmasına rehberlik etmek, iç kontrolün tasarımı, uygulanması ve değerlendirilmesini örgütün farklı yönetim kademelerine devretmek.
- Dürüstlük, yetkinlik, kilit politikalar gibi beklentileri ve bilgi gereksinimlerini iletmek.
- Kontrol yetersizliklerini ve bunun iç kontrol üzerindeki etkilerini değerlendirmek, işletme fonksiyonlarından sorumlu birim yöneticileri ile düzenli toplantılar yapmak.

İşletme fonksiyonlarının yerine getirilmesini sağlayan genel müdür haricindeki diğer üst yönetim üyeleri şu şekilde belirtilebilir; idari işlerden sorumlu başkan, iç denetim başkanı, finansal işlerden sorumlu başkan, bilgi sistemleri başkanı, hukuk işleri başkanı vb. İşletme türüne ve faaliyet konusuna göre unvanlar değişse de üst yönetim, ilgili birimlerin amaçlarının örgütsel amaçlarla tutarlı olduğunu doğrulayan iç kontrol politika ve prosedürlerinin geliştirilmesine ve uygulanmasına kılavuzluk eder.

Yöneticilik fonksiyonunun en önemli aracını “karar alma” olarak belirtmek mümkündür. Organizasyon kademeleri açısından yönetimi, alt, orta ve üst kademe olarak ayırdığımızda her bir pozisyonun sorumluluğu, görüş açısı ve etkinliği kendi içerisinde değişmektedir. Alt kademe, işlerin birinci elden yapıldığı kademedir ve bu kademedeki yöneticiler işe en yakın kişilerdir, dolayısıyla aldıkları kararlar da uygulamaya dönük, teknik çözüm içeren türde kararlardır. Üst kademe yöneticilikte olayın büyüklüğü ve boyutları farklıdır. Yönetici işletme içi ve dışı pek çok faktörü dikkate almak zorundadır, dolayısıyla bu kararlar stratejik niteliktedir. Bu iki kademe arasında yer alan orta kademe ise alt ve üst kademe arasındaki kararları dengelemek, uyumlaştırmak ve koordinasyon içinde bir uygulama sağlamak zorundadır (Koçel, 2001, s. 74)

İç kontrol sisteminin bir parçası olarak her bir yönetici üst düzeye karşı sorumludur ve bu kapsamda genel müdür yönetim kuruluna, yönetim kurulu da hissedarlara veya diğer pay sahiplerine karşı hesap vermekle yükümlüdür (COSO, 2013, s. 151).

1.1.8.3. Diğer Personel

Bir örgütte bulunan herkesin sorumluluğunda olan iç kontrolün, açık ya da örtülü bir şekilde tüm çalışanların görev tanımında yer alması önemlidir (Özbek, 2012, s. 407). İlk savunma hattının bir parçası olan örgüt çalışanları, iç kontrol sisteminin bileşenlerine yönelik görevlerini, görev tanımlarına uygun olarak yerine getirmelidir (COSO, 2013, s. 153).

Örgütteki tüm bireyler iç kontrol sisteminde kullanılan bilgileri üretir veya kontrol için gerekli olan diğer eylemleri gerçekleştirir. Ayrıca etkin bir iç kontrol için, tüm çalışanların operasyonlardaki sorunların, davranış kurallarına uyulmamasının veya diğer politika ihlallerinin ve yasa dışı eylemlerin iletilmesinden sorumlu olmalıdır (COSO, 1992, s. 7).

1.1.8.4. İç Denetçiler

Kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olan iç denetim faaliyeti aşağıdaki konular üzerinden değerlendirmelerini yapar (IIA, 2016, s. 15):

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum.

Üçüncü savunma hattında yer alan iç denetçiler, iç kontrol açısından bilgi, beceri ve tarafsız bakış açılarını muhafaza ederek yönetime güvence ve danışmanlık desteği sunarlar.

1.1.8.5. Dış Taraflar

Yönetimin iç kontrol konusundaki tam sorumluluğu esas olmak üzere, örgüt fonksiyon veya faaliyetleri ile ilgili olarak çok sayıda dış taraf örgüt amaçlarının gerçekleşmesine katkıda bulunabilir (COSO, 2013, s. 154-157):

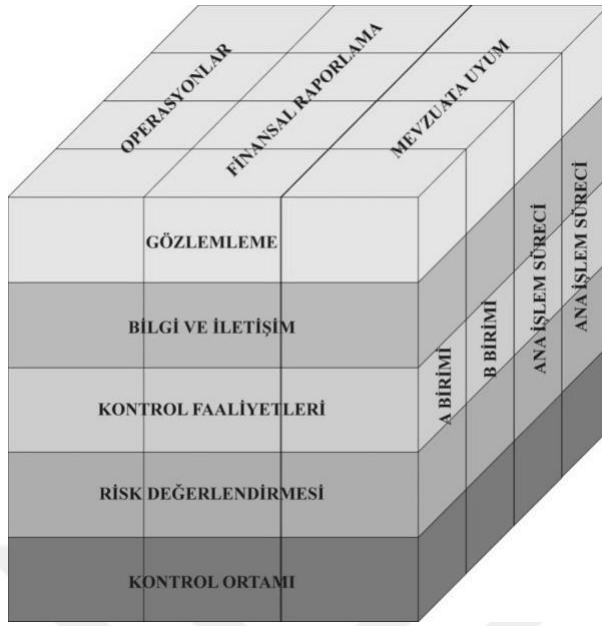
- Dış Hizmet Sağlayıcıları: Maliyetleri düşürerek hizmet kalitesini artırmak amacıyla örgütler, teknoloji, finans, hukuki danışmanlık gibi konularda dış kaynak kullanımı yoluyla dış taraflardan hizmet alabilir.
- Örgütle Etkileşime Giren Diğer Taraflar: Müşteriler, tedarikçiler ve örgütle iş yapan diğer taraflar ile yönetim arasındaki bilgi paylaşımı örgütün faaliyet, raporlama ve uyumla ilgili amaçlarına ulaşması açısından önemlidir.
- Bağımsız Denetçiler: Bir örgütün finansal tablolarını denetleyen bağımsız denetçiler aynı zamanda dış finansal raporlama üzerinde iç kontrolün etkililiğini denetlemek veya incelemekle görevlidir.
- Dış Gözlemciler: Faaliyetlerin etkililiği ve verimliliğinin artırılmasını teşvik etmek üzere alanında uzmanlaşmış kişilerden iç kontrol sisteminin belirli alanlarını gözden geçirmeleri istenebilir.
- Kanun Koyucular ve Düzenleyiciler: Kanun koyucu ve düzenleyiciler yaptıkları düzenlemelerle iç kontrol sistemlerini etkilerler. Örnek olarak, halka açık işletmelerin muhasebeye ilişkin iç kontrol sistemleri kurmaları ve sürdürmelerinin zorunlu kılınması gibi düzenlemelerden bahsedilebilir.

- Finansal Analistler, Tahvil Derecelendirme Kuruluşları ve Basın Organları: Bu kuruluşlar, firmaların finansal verilerini, kısa ve uzun vadede başarı potansiyelini ve performansını analiz ederler. Bu analizler iç kontrol sisteminin durumuna ve yönetimin iç kontrolleri iyileştirmeye yönelik eylemlerine rehberlik edebilir.

1.1.9. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri ve Etkinliği

Ulusal ve uluslararası iç kontrol düzenlemelerinde bir iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı (control environment), risk değerlendirme (risk assessment), kontrol eylemleri (control activities), bilgi ve iletişim (information and communication) ve izleme (monitoring) olarak belirlenen birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşması gerektiği belirtilmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan bu beş bileşen örgütlerin amaçlarını gerçekleştirme süreci içinde sarf ettikleri çabayı destekler niteliktedir.

COSO İç Kontrol Modelinde, firmaların ulaşmayı hedefledikleri amaçlar, amaçlara ulaşmak için yapılması gerekenleri gösteren bileşenler ile faaliyet birimleri, yasal işletmeler ve diğer yapılar arasındaki ilişki bir küp ile tasvir edilmiştir. Küpün sütunlarında tüm unsurlarla ilişkili amaçlar, satırlarda üç amaç kategorisinin tümü için geçerli olan bileşenler, üçüncü boyutta ise iç kontrolle ilişkili olan ve kuruluşun birimleri, bağlı kuruluşları, fonksiyonları gösterilmektedir (COSO, 2013). İç kontrol, bir bileşenin yalnızca bir sonraki bileşeni etkilediği doğrusal bir süreç değildir, dolayısıyla küpte betimlenen faaliyetler, birimler ve iç kontrol bileşenleri arasındaki bu ilişki aynı zamanda iç kontrolün dinamik, yinelemeli ve bütünlük bir süreç olma özelliğini ortaya koymaktadır.

Şekil 1.4: COSO Küpü

Kaynak: (Yıldırım, 2019)

COSO modelinde, bileşenlerin bütünselik bir tarzda birlikte işleyerek hep birlikte bir amaca ulaşamama riskini kabul edilebilir bir düzeye indirdiklerinin tespit edilmesi ifade edilmektedir. Mevcut ve işler durumdaki bileşenler kendi aralarındaki pek çok ilişki ve bağlantının mevcudiyetinden dolayı birbirlerine bağımlıdırlar.

Bu bölümde iç kontrol sisteminin etkinliği için gerekli olan temel bileşenler COSO modeli esas alınarak incelenmiş ve açıklanmıştır.

1.1.9.1. Kontrol Ortamı (Control Environment)

Kontrol ortamı, iç kontrolün başarılı bir şekilde kurulmasını ve işlemesini sağlayan en önemli unsurdur (D'Aguila, 1998). Amaca uygun olarak kuvvetli bir şekilde oluşturulan bir kontrol ortamı aynı zamanda iç kontrolü başlatan sürecin ilk adımını oluşturmaktadır (Aksoy, 2005).

Çalışanların kontrol farkındalıklarını etkileyerek bir örgütün çalışma ortamını oluşturan aynı zamanda “soft kontroller” olarak da ifade edilen kontrol ortamı (Özbek, 2012, s. 408-420), bir kurumun geçmişi, sahip olduğu değerleri, rekabet ettiği piyasanın koşulları gibi çeşitli iç ve dış faktörlerden etkilenecek bir yapıya sahiptir. Kuruluşun amaçlarını gerçekleştirme sürecinde ortaya çıkacak risklerin değerlendirilmesini, kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesini, bilgi ve iletişim sistemlerinin kullanımını ve izleme faaliyetlerinin yürütülmesini destekleyen bir düzen tesis eden kontrol ortamı, tüm

düzeydeki personelin sorumluluklarını yerine getirmesi konusunda disiplinli bir yapı sağlar (COSO, 2013, s. 32). Dolayısıyla etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı güçlü bir kontrol ortamının varlığına bağlıdır denilebilir.

Diğer bileşenlerin temelini oluşturan kontrol ortamı, örgütsel yapının çalışanların kontrol bilincine yansıyışını ifade eder (Yılancı, 2015, s. 59). Üst yönetim tarafından destek gören, nitelikli ve kontrol farkındalığı yüksek çalışanlar tarafından sahiplenilen bir kontrol ortamı, bir örgüte öz disiplin sağlayacak unsurlara sahiptir.

COSO modelinde kontrol ortamı; “iç kontrolün örgüt genelinde yürütülmesi için gerekli temeli oluşturan standartlar, süreçler ve yapılar seti” olarak ifade edilirken beklenen davranış standartlarına ilişkin etik yaklaşımın yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından oluşturulacağı belirtilir. Kontrol ortamına ilişkin beş ilke şu şekildedir (COSO, 2013, s. 12) :

- Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık.
- Yönetim kurulunun iç kontrole ilişkin gözetim sorumluluğu.
- Yapı, yetki ve sorumlulukların oluşturulması.
- Yetkin iş gücüne bağlılık.
- Hesap verme sorumluluklarının düzenlenmesi.

Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık:

İç kontrol sisteminde kontrol ortamının temel bir unsuru olarak ifade edilen dürüstlük ve etik değerler iç kontrol bileşenlerinin, tasarımı, yönetilmesi ve izlenmesini sağlayan önemli bir unsur olarak görülmektedir. Örgütler belirledikleri hedefleri gerçekleştirmek için farklı yöntem ve stratejilerle hareket ederler. Bu yönetim tarzı ve stratejiler sahip olunan değer yargılarına bağlı olarak zamanla davranış standartlarına dönüşür. Doğal olarak bu değer yargıları ve davranış standartları yönetimin dürüstlüğüne ve etik değerlere olan bağlılığını yansıtır (COSO, 1992, s. 23-24).

Kontrol ortamının önemli bir unsuru olan dürüstlük ve etik değerler için tepe yönetimin etik yaklaşımı oluşturması, davranış standartları belirlemesi ve bu standartlara uyumu değerlendirerek varsa sapmaları zamanında tespit etmesi ve düzeltmesi gerekir. Tepe yönetimin etik yaklaşımı oluşturmasıyla başlayan bir süreçte yönetim kurulu ve yönetimin örgütler açısından bir felsefe ve çalışma tarzı geliştirerek örnek olması beklenir (COSO, 2013, s. 33).

İç kontrol ortamının oluşturulmasında kurumun tarihi ve kültürü önemli bir rol oynar. Örneğin kaliteli ürünler üretmeyi ilke edinen bir örgütün üst yönetimi hatasız yüksek kaliteli ürünlerin önemini vurgulamaya devam eder ve bu mesajını örgütteki tüm seviyelere iletirse bu mesaj örgütün kontrol ortamına yönelik temel bir faktör haline gelir. Tersine bir durumda yönetimin politika veya hukuk ihlali yaparak şüpheli açıklamalarda bulunması durumunda da bu olumsuz mesajların örgütün tüm seviyelerinde etki bırakması kaçınılmazdır. “Tepedeki ton” olarak ifade edilen bu mesajlar yönetimin tavrını ortaya koymakla birlikte etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulmasında ve her kademedeki örgüt bireyini etkilemede tetikleyici bir güç vazifesi görebileceği gibi engelleyici bir faktör de olabilir (Moeller, 2014, s. 43).

Üst yönetimin dürüstlük ve etik değerler konusundaki beklentileri örgütün davranış standartlarında tanımlanır. Davranış standartları, örgütün amaçlarını gerçekleştirirken, kanun, kural, düzenleme ve örgüt paydaşlarının beklentilerini dikkate alarak, eylem ve kararlarında neyin doğru neyin yanlış olduğunu belirleyerek örgüte kılavuzluk etmektedir. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılığı değerlendirmek için gereken temeli sunan davranış standartlarına uyulup uyulmadığını tespit edici mekanizmalar geliştirip, uyulmadığı takdirde oluşacak sapmaların zamanında ve tutarlı bir şekilde ele alınması önemlidir (COSO, 2013, s. 33-34).

Yunanca “ethos” sözcüğünden gelen etik (Usta, 2021, s. 310), bir arada yaşamanın getirdiği ortak paylaşım neticesinde ortaya çıkan değerleri, normları, iyi ya da kötü, doğru veya yanlış gibi kavramları ahlaksal açıdan araştıran, aynı zamanda belirli durumlarda birey veya grupların nasıl davranması gerektiğini sistematik bir biçimde sorgulayan felsefi bir disiplindir (Doğan ve Karataş, 2011). Doğruluk, vicdanlılık, tutarlılık, erdemlilik gibi kavramlarla açıklanan ve yönetimdeki etik ilkelere olan dürüstlük (Sayılı ve Kızıldağ, 2007) ise olanı özüne, aslına uygun olarak aktarma, her koşulda gerçeğe, ilkelere uygun hareket etme olarak ifade edilmektedir (Abay, 2019, s. 27-44).

Yönetimsel açıdan değerlendirdiğimizde, yöneticinin yönetme eylemini gerçekleştirirken stratejik, fonksiyonel veya operasyonel düzeyde nasıl hareket etmesi gerektiğini, ahlaksal ilke ve kurallarla açıklayan yönetim etiği, özellikle toplumsal değerlere aykırı olarak ortaya çıkan yolsuzluk ve yozlaşma sonrası, başka alanlarda olduğu gibi etik kavramının yönetim açısından da ele alınmasını sağlamıştır (Balkır, 2005). Yönetimsel etik, çalışanlar ve yöneticilerin faaliyetlerini değerler, davranışlar,

standartlar ve normlar gibi ahlaki boyutlardan ele alıp, değerlendirirken, aynı zamanda yöneticiler ve çalışanlar arasındaki ilişkinin düzenlenmesini, örgütsel yapıya uygun davranışların geliştirilmesini sağlar. Örgüt açısından etik standartlar, çalışan ve örgüt uyumunu destekleyerek, çalışanların örgüte olan bağlılığını ve aidiyetini artıracak bir etkiye sahiptir (Sayılı ve Kızıldağ, 2007).

Bireyler sahip oldukları farklı karakteristik özellikler, değerler, inançlar ve ait oldukları toplumun kültürel özellikleri ile geldikleri örgütsel yapının kültürüne dahil olarak bir etkileşim ve bütünleşme içine girerler (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 192). Örgüt kültürünün ürünü olan dürüstlük ve etik değerler (COSO, 1992, s. 24), örgütsel amaçların gerçekleştirilmesi sürecinde yönetim ile örgüt çalışanları, müşterileri, tedarikçileri, hissedarları dahil tüm paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen, yönlendiren normları ve davranış standartlarını belirleyici bir role sahiptir (Atılğan ve Kutvan, 2017, s. 95-96). Bu açıdan değerlendirdiğimizde, örgüt bireylerinin tutum, davranış ve yaptıklarıyla gerçekleşen iç kontrolün, yönetici ve çalışan ilişkisindeki dürüstlük ve etik değerlerin etkisiyle etkinliğinin artabileceğini söylemek mümkündür.

Yönetim Kurulunun İç Kontrole İlişkin Gözetim Sorumluluğu;

Yönetim kurulunun, iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve yerine getirilmesi için çerçevenin beş bileşeninin her biri aracılığıyla, gözetim sorumluluğunu yerine getirmesi gerekmektedir. Kontrol ortamı, yönetim kurulunun yönetim tarzından önemli ölçüde etkilenir. Bağımsız bir şekilde kurumsal faaliyetlere katılım sağlayan deneyimli ve prestijli bir yönetim (COSO, 2013, s. 39-43), kontrol ortamının verimliliğine katkı sağlarken kurum hedeflerinin gerçekleşmesi açısından çalışanlarla kurulacak sinerjik bir bağın oluşmasını da destekleyebilir.

Yönetim kurulunun iç kontrol sisteminin gözetimi görevini, yönetimden bağımsız hareket ederek, üyelerinin sahip olması gereken beceri ve uzmanlıkları tanımlayarak yerine getirmesi, sistemin etkinliği açısından önemlidir.

SOX' tan önceki yıllarda, yönetim kurulları ve denetim komiteleri genellikle yönetim kurulu üyelerinin içindeki üst düzey yönetimin hakimiyeti altındaydı. Kurulların yönetimden tamamen bağımsız olmamasına sebep olan bu durum SOX ile değişmiştir. İç kontrol sisteminin kontrol bileşenini de destekleyen bu değişiklik, etkin ve başarılı kurumsal operasyonlar ve etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanması için yönetim kurulunun yönetimden bağımsız ancak yakın ilişki içinde hareket etmesi gerekliliğini

destekler niteliktedir. Aktif ve yönetimden bağımsız bir yönetim kurulu kontrol ortamının önemli bir bileşenidir. Yönetim kurulu, yasal ve düzenleyici gereklilikler kadar müşteriler, çalışanlar, yatırımcılar ve genel kamuoyu dahil olmak üzere paydaşların beklentilerini ve riskleri anlamalıdır. Bu beklentiler, işletmenin hedeflerini, yönetim kurulunun gözetim sorumluluklarını ve kaynak ihtiyacını şekillendirmeye yardımcı olacak niteliktedir (Moeller, 2014, s. 48).

Yönetim kurulu ve üyelerinin sahip olması gereken beceri ve uzmanlığı tanımlayarak, dönemsel olarak değerlendirme yapar. Yönetim kurulu üyelerinin bağımsızlığı; akılsal, eylemsel ve olgusal tarafsızlıkları ile ortaya konur. Aynı zamanda üyelerin, eleştirel düşünebilen, mesleki birikim ve deneyimi olan, problem çözebilen, iç kontrol sisteminin etkililiğini değerlendirebilen kişilerden olması beklenir (COSO, 2013, s. 41-43).

Yapı, Yetki ve Sorumlulukların Oluşturulması;

Etkin bir yönetim, amaçlarını gerçekleştirmek isteyen bir yöneticinin bilgi ve tecrübesini kullanarak, yeteneklerini gerçekleştirebileceği uygun bir organizasyon yapısının varlığı ile sağlanabilir. Organizasyon, yönetim açısından, yöneticinin faaliyetlerini etkileyen, sınırlayan aynı zamanda sonuçlarını belirleyen bir etkiye sahiptir (Koçel, 2001, s. 123). Örgütler organizasyon yapılarını ihtiyaçlarına ve amaçlarına cevap verecek şekilde; fonksiyon, mal veya hizmet, coğrafi bölge, müşteri, sayı, süreç vb. kriterlere göre oluşturup şekillendirebilirler (Mucuk, 2018, s. 154). Organizasyon yapısı faaliyette bulunan sektör, çevre, büyüklük, sahip olunan teknoloji ve strateji gibi faktörlere göre değişebilmekte, dolayısıyla mekanik veya organik örgüt yapıları mümkün olabilmektedir.

Organizasyon yapısı ile kontrol ortamı arasında önemli bir bağ vardır ve kontrol ortamının etkinliği kurum hedeflerine uygun oluşturulmuş bir organizasyon yapısı ile mümkün olabilmektedir (COSO, 2013, s. 44).

Yönetim kurulu ve üst yönetimin, kuruluş faaliyetlerini planlamak, uygulamak, kontrol etmek ve bilgi akışını sağlamak için raporlama kanallarını oluşturması gerekir. Bir kurumun faaliyetleri değerler zinciri olarak da adlandırılan operasyon veya üretim gibi içsel faaliyetler veya pazarlama ve satış gibi dışsal faaliyetler ile ilgili olabilir. Dolayısıyla uygun bir organizasyon yapısının oluşturulmasında tüm yapıların dikkate

alınması, önemli yetki ve sorumlulukların tanımlanması ve uygun raporlama ilişkilerinin oluşturulması temel unsurlardandır (Moeller, 2014, s. 49-50).

Yetki ve sorumluluk dağılımı, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli yetki ve sorumlulukların sınırlarını ve çalışanların gerekli hallerde inisiyatif kullanabilmelerini içermektedir. Bütün kararların yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından alınmasından ziyade, karar alma süreçlerine tüm düzeyde çalışanların dahil edilmesi firma hedeflerinin daha iyi anlaşılmasını sağlarken, kontrol ortamı açısından çalışan farkındalığını da artırabilecektir. Yetki devri, karar alma sürecinde çalışana bilgi ve tecrübesini kullanarak hızlı hareket etme imkanı verirken kendini geliştirme fırsatı da sunar. Ancak karar alma süreçlerinde uygun olmayan şekilde davranma riskini azaltmak üzere en üst kademedен en alt kademeye doğru rollerin, sorumlulukların ve performans ölçütlerinin ayrıca belirlenmesi gerekir (A.g.e., s. 50-51).

Yetkin İş Gücüne Bağlılık;

Yeterlilik, belirlenmiş standartlardaki talepleri yerine getirmek için gerekli bilgi, deneyim, tecrübe veya yetkinliklerdir (Sriekaningsih ve Setyadi, 2015). Neo-klasik yönetim anlayışla birlikte örgütler sosyal bir sistem olarak görülmeye başlamış, insan ve örgüt arasında karşılıklı ve bağımlı bir ilişkinin varlığından söz edilerek insan kaynağı, örgütler açısından verimliliği ve karlılığı belirleyen temel unsurlardan biri olarak kabul edilmiştir. Hızla değişen rekabet koşulları göz önünde bulundurulduğunda kaliteli ve nitelikli insan gücü örgütler açısından, özellikle 1960’lardan sonra önemli bir strateji aracı olmuştur.

İnsan kaynakları yönetimi; örgüt amaçları doğrultusunda insan kaynağının verimli kullanılması ve çalışan ihtiyaçlarının karşılanarak, gelişiminin sağlanması şeklinde iki temel felsefe üzerine kuruludur (Efil, 2004, s. 315). 1990’lı yılların başlarına kadar “Personel Yönetimi” olarak bilinen kavram, ülkelerin sosyal ve ekonomik durumlarındaki değişim, kaliteli insan gücündeki artış, eğitilmiş ve kültürlü çalışanların çalışma koşullarına yönelik talepleri, çalışma koşullarını düzenleyen mevzuat düzenlemeleri, hızla değişen teknolojik gelişme ve artan rekabet nedeniyle bireyin bilgi üretmenin odağı haline gelmesi gibi faktörlerin etkisiyle “İnsan Kaynakları Yönetimi” olarak kabul görmeye başlamıştır (Şimşek ve Çelik, 2017, s. 199).

Etkin bir iç kontrol sistemi açısından da kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde nitelikli, bilgili, tecrübeli ve yetkinliğe sahip çalışanların varlığı

önemli olmakla birlikte, yönetimin de insan kaynakları yönetimi konusunda politika geliştirmesi gerekmektedir. Ancak nitelikli işgücü tercihi firmalar açısından ayrıca bir maliyet oluşturacağından, bu durum hedeflerin gerçekleştirilmesini ve verimliliği önemseyen bir yönetimin tercihlerine ve bir kurumun insan kaynakları politikasına ayrıca yansımaktır (COSO, 1992, s. 26).

Örgütler amaçlara ulaşılması için ihtiyaç duyulan yetkinlik gerekliliklerini belirlemeli ve değerlendirmelidir. İç kontrol sisteminin etkinliği için örgüt kültürüne, çalışma tarzına ve kurum ihtiyaçlarına uygun ve ilgili yetkinliğe sahip personel araması yapılarak, kuruluşa çekilmeli. Bireylere rol ve sorumluluklarına uygun eğitim imkanları tanınmalı. Davranış standartları ve yetkinlikler konusunda personele rehberlik edilmeli, değişen ve gelişen ortama uyum sağlamasına yardımcı olunmalıdır. Personelin performansı ölçülmeli aynı zamanda kuruluşa tutmaya yönelik performans düzeyleri ve istenen davranışları motive edecek şekilde duruma uygun teşvikler sağlanmalıdır (Moeller, 2014, s. 52).

Yönetim kurulu ve üst yönetim, işletmenin amaçları için gerekli olduğu düşünülen işlevleri yerine getirenleri belirleyerek, beklenmedik durum planları geliştirmelidirler. Kilit pozisyonların önemi, bu görevlerin geçici veya kalıcı olarak doldurulmaması durumunda etkisinin ne olacağı değerlendirilerek belirlenir. Yedekleme planlamaları süreci kesintiye uğratmayacak şekilde hazırlanmalı ve yedek adaylar eğitilmelidir. Bu plan ve tedbirlerin varlığı stratejik ortak ve tedarikçiler açısından önemli pozisyonların yokluğunda dahi ilgili hedeflerin yerine getirileceğine dair güven oluşturur (COSO, 2013, s. 54).

Hesap Verme Sorumluluklarının Düzenlenmesi;

Kontrol ortamı kavramı, aynı zamanda organizasyonlarda hesap verebilirliğe yönelik genel tutum ve davranışları ifade eder (Trenerry, 1999). Bir sistemin etkinlik derecesi sistemi uygulayan personelin tutum ve davranışları tarafından belirlenmektedir (Özbek, 2012).

Yönetim kurulu ve yönetim, kurum çapında iç kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesinden bireyleri sorumlu tutmak ve iletişimi sağlamak üzere mekanizmalar oluşturmalı ve gerektiğinde düzeltici eylemler uygulamalıdır. Bunun bir parçası olarak, beklenen davranış ve performans standartlarını yansıtan, kurumun tüm seviyelerindeki

sorumluluklara uygun performans ölçütleri, teşvikler ve ödüller oluşturmalarıdır (Moeller, 2016, s. 67).

Hesap verebilirlik; “kuruluşun kabul ettiği riskleri dikkate alarak, amaçlar doğrultusunda iç kontrolün yerine getirilmesi için devredilen sahiplenme” olarak ifade edilmektedir (COSO, 2013, s. 54). Diğer bir ifadeyle hesap verebilirlik; “sorumlulukların yerine getirilmesi konusunda yasa, standart veya düzenlemelere uygun ve açıklanabilir şekilde hareket etme” olarak açıklanabilir. Hesap verebilirlik, çalışanlar açısından da örgütler açısından da geçerli bir kavramdır (Yılancı, 2015, s. 92).

İç kontrolün tasarlanması, yürütülmesi ve dönemsel olarak değerlendirilmesinden sırasıyla CEO/genel müdür ve üst yönetim sorumludur. Hesap verebilirlik, üst yönetimin etik yaklaşımı ile harekete geçirilir ve yapı, yetki ve sorumluluk yoluyla güçlendirilir. Bunlar aynı zamanda örgütün kontrol kültürünü de etkiler (COSO, 2013, s. 54).

Performans ölçütleri, teşvikler ve ödüller; kuruluşun amaçlarına uyarlandıkları ve ihtiyaçlara göre dinamik olarak değiştirildiklerinden dolayı iç kontrolün etkinliğini desteklerler (Moeller, 2014, s. 55-56). Yönetim kurulu ve üst yönetim kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesi için baskı oluşturan hedefler belirleyebilir. Bu baskılar, bireyleri kısa ve uzun dönemde hedefleri gerçekleştirmek üzere performans beklentilerini karşılamaları için olumlu yönde teşvik edebileceği gibi hedefleri gerçekleştirememesi endişesiyle çalışanların hileli eylem veya yolsuzluğa kalkışmalarına da neden olabilir. Bu sebeple yönetimin, baskıları değerlendirerek, sorumlulukları dağıtarak, performans ölçümlerini geliştirip ve gerekli düzenlemeleri yapması gerekli ve önemlidir (COSO, 2013, s. 56-57).

1.1.9.2. Risk Değerlendirme (Risk Assessment)

Risk, “bir olay veya eylemin, bir organizasyonun hedeflerine ulaşma ve stratejilerini başarılı bir şekilde yürütme yeteneğini, etkileme şansıdır” (Griffiths, 2005, s. 20). Amaçlara ulaşılması üzerinde etkisi olacak bir olayın meydana gelme ihtimali (IIA, 2016, s. 25) olarak ifade edilen riskler, bir örgütün sürekliliğini, başarısını, itibarını korumasını, finansal gücünü, sektöründe etkin bir şekilde rekabet etmesini, ürün ve hizmetlerinin ve çalışanlarının genel kalitesini koruma yeteneğini etkiler (Moeller, 2016, s. 68).

Risk yönetimi, risklerin belirlendiği, değerlendirildiği ve kontrol edildiği bir süreçtir. Risk yönetiminin amacı, risk alma faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin farkındalığı artırmak, zarar verici olayların ortaya çıkma sıklığını azaltmak ve ortaya çıkma durumunda sonuçlarının ciddiyetini (şiddetini) en aza indirmektir. Bir kuruluşun kurumsal hedefleri yerine getirme yeteneği ile risk yönetimi ve iç kontrol arasında sıkı bir bağlantı vardır (Griffiths, 2005, s. 21). İç kontrol, amaçları açık ve net bir şekilde belirlenen bir kuruluşun iç ve dış nedenler sebebiyle karşılaşacağı risklerin değerlendirilmesini sağlamalıdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 38).

Örgütler açısından her zaman bazı riskler vardır, ancak ortadan kaldırmanın pratik bir yolu yoktur. Dolayısıyla yönetim, ihtiyatlı bir şekilde davranarak, risk toleransını belirleyip riski yönetmelidir (Moeller, 2016, s. 68).

Risk yönetiminin, amaçların açık ve net bir şekilde belirlendiği planlama sürecine dahil edilmesi gereklidir. Bu şekilde benimsenen bir risk yönetimi olası tehditlerle başa çıkmanın yanı sıra fırsatlara odaklanılmasına da yardımcı olacaktır. Örgüt kültürü açısından da önemli katkısı olan risk yönetiminin faydalarını; daha az sürpriz, daha memnun müşteriler, daha az şikayet, daha düşük sigorta maliyetleri, itibarın korunması, işleri daha doğru şekilde yapmaya odaklanma, iş hedeflerine ulaşma olasılığının artması, yönetimin gerçekten önemli olan konulara daha fazla odaklanması şeklinde sıralamak mümkündür (Griffiths, 2005, s. 21).

Her örgüt hedeflerini gerçekleştirme sürecinde iç ve dış kaynaklardan doğan çeşitli risklerle karşılaşabilir, bu sebeple yönetimin risklerin amaçlara ve alt amaçlara ulaşma açısından önemini değerlendirmesi gerekmektedir. Risk, amaçlara ulaşmayı ters (olumsuz) yönde etkileyecek bir olayın meydana gelme olasılığı olarak tanımlanır. Örgütler, riskin gerçekleşme ihtimali ve etkisi, gerçekleşmesi durumunda etkileme çabukluğu ve hızı, doğurduğu etkinin sürekliliği veya süresi gibi çeşitli ölçütler kullanarak riskin önemini değerlendirebilirler. Riskle ilgili kavramlar aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (COSO, 2013, s. 74-75):

- İhtimal: “bir olayın ortaya çıkma olabilirliği”
- Etki: “olayın yaratacağı tesir”
- Olasılık: “ortaya çıkma sıklığı, yüzdelik”
- Risk hızı: “kuruluşun riskin etkisini hissetmesinde beklenen ilerleme hızı”

- Doğal risk: “herhangi bir tedbir alınmaması durumunda, kuruluşun amaçlarına ulaşmasına engel oluşturan risktir”
- Artık risk: “risk azaltma eylemlerinden sonra kalan risktir”
- Risk toleransı: “hedeflerde meydana gelen sapmanın kabul edilebilir düzeyidir”

Risk değerlendirme, kuruluş amaçlarına ulaşmak için riskleri belirleyen, değerlendiren ve kontrol eden dinamik bir süreçtir. COSO modelinde risk değerlendirme bileşenine ilişkin olarak belirlenen ilkeler aşağıdaki gibidir (COSO, 2013, s. 59):

- Amaçlar, riskleri belirlemeye olanak verecek şekilde açıkça belirlenir.
- Riskler belirlenir ve analiz edilir.
- Riskler değerlendirilirken hile potansiyeli dikkate alınır.
- İç kontrol sistemini etkileyebilecek değişiklikler belirlenir ve analiz edilir.

Amaçlar, Riskleri Belirlemeye Olanak Verecek Şekilde Açıkça Belirlenir;

Risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetileceğinin belirlenmesinde bir temel oluşturur. Sürecin ön koşullarından birisi, bir örgütün her seviyesindeki birbiriyle bağlantılı amaçların açık, net ve ayrıntılı bir şekilde belirlenmesidir. Yönetim, iç kontrol sürecinin bir parçası olarak belirlediği amaçları örgütün tüm kademlerinde faaliyetler, raporlama ve uyumla ilgili geniş kapsamlı kategoriler içinde gruplandırır (COSO, 2013, s. 62-69):

Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi;

Risk tanımlama, örgütün amaçlarına ulaşma yeteneğini artırmak için yürütülen, sürekliliği olan dinamik bir süreçtir ve genellikle planlama süreci ile birleştirilir. Yönetimin amaçları açık ve net bir şekilde belirlemesi, ayrıca örgütün tüm kademelerine yönelik riskleri tanımlayarak gerekli önlemleri alması önemlidir. Risk tanımlama, alt birimler dahil örgütün tamamı ile finans, insan kaynakları, pazarlama, üretim, satın alma gibi operasyonel işlevleri de kapsayacak şekilde tüm risklerin dikkate alınmasını gerektirir. Örgüt çapındaki risk tanımlama yüksek kademelerde yapılır ancak süreç düzeyindeki risklerin tanımlaması daha detaylıdır ve işlem düzeyindeki riskleri içerir (A.g.e., s. 70).

Riskler; altyapı, yönetim yapısı, personel, varlıklara erişim, teknoloji gibi iç faktörlerden kaynaklanabileceği gibi ekonomik, çevre, düzenleyici otorite veya piyasa koşulları gibi dış faktörlerden de kaynaklanabilir. Risk dinamik bir kavramdır, bu sebeple

yönetim, risklerdeki değişim oranını, faaliyetlerdeki öncelikleri ve maliyetleri dikkate alarak hareket etmelidir (A.g.e., s. 71).

Riskler Değerlendirilirken Hile Potansiyeli Dikkate Alınır;

Risk değerlendirme kapsamında amaçlara ulaşmayı doğrudan etkileyen hileli raporlama, yolsuzluk ve kuruluşun varlıklarının korunmasına ilişkin riskler de değerlendirilir (COSO, 2013, s. 78). Hile (suiistimal) riski değerlendirmesi, bir kuruluşun içeriden veya dışarıdan gerçekleşebilecek hilelere maruz kalma durumunu belirlemek için kullanılması gereken bir süreçtir. Değerlendirme, hilenin ortaya çıkmasına izin verebilecek boşlukların nerede olduğunu belirlemek üzere politika ve prosedürler dahil tüm operasyonları ve kontrolleri gözden geçirmeyi içerir (Moeller, 2016, s. 70).

Hile (suiistimal), “sahtekarlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir” (IIA, 2016, s. 25). Menfaat elde etmek amacıyla düzenleyici yapıya aykırı bir şekilde hukuk dışı ve kasıtlı olarak gerçekleştirilen hile, işletmelerde; “varlıkların kötüye kullanımı”, “yolsuzluk” ve “hileli finansal raporlama” şeklinde ortaya çıkar (Uzay ve Kaya, 2018).

Hileli raporlama; kullanıcılarını yanıltmak amacıyla, finansal veya finansal olmayan tabloların kasıtlı olarak yanlış veya eksik bilgi içerecek şekilde hazırlanması durumunda ortaya çıkmaktadır. Varlıkların korunması; varlıkların, kötü niyetli olarak yetkisiz bir şekilde ele geçirilmesi, kullanılması veya elden çıkarılmasına karşı korunmasıdır. Yolsuzluk ise faaliyetlerle ilgili olarak yasa dışı gerçekleştirilen eylemlerdir (COSO, 2013, s. 78).

Hilenin gerçekleşebileceği çeşitli yöntemlerden kaynaklı olası hileli raporlama, varlık kayıpları ve yolsuzluklar göz önünde bulundurulur. Teşvik ve baskı unsurları kontrol ortamıyla bağlantılıdır ve bunların hile riski üzerindeki potansiyeli değerlendirilir. Uygunsuz eylemlere karışanlar eylemlerinin tespit edilemeyeceği düşüncesiyle, kontrol ve izleme faaliyetlerinin yetersizliği veya yönetimin iç kontrolü ihlal etmesine bağlı olarak ortaya çıkan kontrol boşluğunu fırsata çevirebilirler. Uygunsuz eylemlerde bulunanların davranışlarını haklı göstermeye yönelik bahaneleri olabilir. Dolayısıyla hile riski değerlendirmesinde usulsüz eylemlere girişme veya bu eylemleri mazur gösterme çabaları göz önünde bulundurulmalıdır (A.g.e. s. 80-82).

İç Kontrol Sistemini Etkileyebilecek Değişiklikler Belirlenir ve Analiz Edilir;

Risk değerlendirme srekliği olan dinamik bir süreçtir. Belli koşullarda etkili olan bir iç kontrol sistemi, ekonomik, sosyal, sektörel veya yasal düzenlemelerdeki değişikliklere bağlı olarak değişen koşullarda yönetim tarafından gerekli önlemler alınmazsa etkili olmayabilir. Dolayısıyla kuruluşların, hedeflerini gerçekleştirmelerini etkileyebilecek i ve dış faktörleri zamanında değerlendirebileceği bir sürecinin olması ve yönetimin risk değerlendirmenin bir parçası olarak değişiklere yönelik zamanında önlem alması gerekir (COSO, 2013, s. 83).

1.1.9.3. Kontrol Faaliyetleri (Control Activities)

Bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasını sağlayan, aynı zamanda iç kontrol risklerinin azaltılmasına katkıda bulunan bir mekanizma olarak görülen kontrol faaliyetleri (zbek, 2012, s. 408), raporlama, uyum veya faaliyetlere ilişkin amaçları desteklemek üzere yönetim tarafından oluşturulan politika ve prosedürler aracılığıyla belirlenmektedir. Kontrol faaliyetleri; yönetsel kontroller, fiziksel kontroller, veri kontrolleri, mutabakatlar, görevler ayrılığı gibi çeşitli eylemlerden oluşabilir ve geliştirilebilir (COSO, 2013, s. 87).

İşletme hedefleri ile uyumlu bir şekilde oluşturulduğu ve düzenli olarak takibi yapıldığı takdirde kontrol faaliyetleri, iç kontrol yapısını oluşturan bileşenlerin devamlılık döngüsü içinde birbirleriyle olan sistematik bağlantısına önemli bir katkı sağlar (Türedi ve Karakaya, 2015).

Kontrol eylemlerine ilişkin temel ilkeler şu şekildedir (COSO, 2013, s. 87):

- Risklerin kabul edilebilir seviyeye indirilmesini sağlayan kontrol faaliyetleri seçilir ve geliştirilir.
- Teknoloji zerindeki kontrol faaliyetleri seçilir ve geliştirilir.
- Kontrol faaliyetleri politika ve prosedürler aracılığı ile yürütülür.

Risklerin Kabul Edilebilir Seviyeye İndirilmesini Sağlayan Kontrol Faaliyetleri Seçilir ve Geliştirilir;

Kuruluşa özgü faktörler, iç kontrol sistemlerini desteklemek için ihtiyaç duyulan kontrol faaliyetlerini etkileyebilir. Hedefler ve uygulama yaklaşımları gibi, riskler ve bu risklere verilecek tepkiler ile ilgili kontrol faaliyetleri de kuruluşa özgüdür. Kuruluşlar, i kontrolleri gerçekleştirirken kendi tekniklerini kullanan, farklı becerilere sahip farklı kişiler tarafından yönetilir. Kontroller, kuruluşun faaliyet gösterdiği evre ve sektörü

yansıttığı gibi kuruluşun karmaşıklığını, tarihini, kültürünü ve faaliyet kapsamını da yansıtır. (Moeller, 2016, s. 72).

Kontrol faaliyetleri, riskleri azaltan yanıtlar verilmesini sağlamaya yardımcı olur. İç kontrolün tüm bileşenlerini destekleyen ancak daha çok risk değerlendirme bileşeniyle paralel hareket eden kontrol faaliyetleri, değerlendirilen risklere uygun ve zamanında yanıt verilmesini sağlamaya yönelik önlemlerdir. Kuruluşlar riski kabul edip, kaçınmayı tercih ettiğinde kontrol eylemlerine ihtiyaç duymasa da riski azaltmak veya paylaşmak istediğinde alınan önlemler, kontrol eylemlerinin seçilmesinde ve geliştirilmesinde odak noktası olarak hareket eder (COSO, 2013, s. 88).

Yönetim, kontrol faaliyetlerinin seçilmesini ve geliştirilmesini nasıl etkilediği konusunda kuruluşun özelliklerini, faaliyetlerin karmaşıklığını ve niteliğini değerlendirerek, kontrol faaliyetine ihtiyaç duyulan iş süreçlerini belirlemelidir. İş süreçleri çeşitli amaç ve alt amaçtan, bu amaçlar da kendilerine özgü riskler ve bu risklere verilen yanıtlardan oluşur. Yönetilebilir bir şekilde bir araya getirmek için riskleri tamlik, doğruluk ve geçerliliğe ilişkin bilgi-işleme amaçlarına göre gruplandırmak gerekir. *Tamlik*; gerçekleşen tüm işlemlerin kaydedilmesi, *doğruluk*; işlemlerin muhasebeleştirme sürecinin her basamağında doğru hesapta, tutarda ve zamanında kaydedilmesi, *geçerlilik* ise; kaydedilen işlemlerin, fiilen gerçekleşen ve önceden belirlenmiş prosedürlere göre yürütülen ekonomik olayları temsil etmesidir (A.g.e., s. 90).

Teknoloji Üzerindeki Kontrol Eylemleri Seçilir ve Geliştirilir;

Teknoloji genel kontrolleri; teknoloji altyapısı, güvenlik yönetimi ve teknolojinin satın alınması, geliştirilmesi ve sürdürülmesi üzerindeki kontrol eylemlerinden oluşur. Kuruluşun diğer fonksiyonlarında olduğu gibi yönetim tarafından teknolojiyi seçmek, geliştirmek, işletmek ve sürdürmek amacıyla süreçler uygulamaya konur. Teknoloji, çalışmak için iletişim ağlarından, uygulamaları çalıştıracak bilişim kaynaklarına ve teknolojiye gereken enerjiyi sağlayacak bir altyapının varlığını gerektirir. Teknoloji altyapısının karmaşıklığı, anlaşılması ve irdelenmesi gereken riskler barındırır (COSO, 2013, s. 97-98).

Güvenlik yönetimi, işlemleri yürütmede kimin yetkili olduğu, kuruluşun teknolojisine kimin ve neyin erişimi olduğu konusunda alt süreçleri ve kontrol eylemlerini içerir. Verilere, işletim sistemlerine, ağlara ve uygulamalara erişim üzerindeki güvenlik kontrolleri, kuruluşu uygun olmayan erişimden ve sistemi yetkisiz

kullanımdan korunurken, görevler ayrılığını da destekler (A.g.e., s. 99-100). Dolayısıyla yönetimin uygun kontroller geliştirerek, gerekli güvenlik önlemleri alması önemlidir.

Kontrol Faaliyetleri Politika ve Prosedürler Aracılığı İle Yürütülür;

Kontrol faaliyetleri, risklerin azaltılmasına katkıda bulunacak şekilde politika ve prosedürler aracılığı ile beklentileri belirler ve uygulamaya geçirir (Moeller, 2016).

Yönetim iş süreçleri ve çalışanların günlük faaliyetlerinin içine yerleştirildiği kontrol eylemlerini politika ve prosedürler aracılığı ile belirler. Politika, kuruluşun bir fonksiyonu ile ilgili ayrıntılı şekilde tanımlanmış ve sürekliliği olan kararlardan oluşur (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 455-456). Politikalar yönetimin kontrolleri gerçekleştirmek için neler yapılması gerektiğine ilişkin açıklamalarını yansıtırken, prosedürler bir politikanın uygulanmasına ilişkin eylemlerden oluşur (COSO, 2013, s. 101):

Tüm birimler düzeyinde sorumluluk ve hesap verebilirlik açık bir şekilde belirlenmelidir. Zamansız uygulanan prosedürler kontrol eyleminin faydasını azaltabilir, dolayısıyla politikalar ve ilgili prosedürler, sorumluluk sahibi çalışanlar tarafından tam, zamanında, özenli ve tutarlı bir şekilde yerine getirilmelidir. Bir kontrol eylemi uygulanırken ortaya çıkan sorunlar sorumlu personel tarafından araştırılmalı ve gereken düzeltici önlemler alınmalıdır. Kontrol eyleminin karmaşıklığı ile temel işlemlerin karmaşıklığı ve zorluk seviyesine göre yetkinlik seviyesi değişir. İşlemlerin doğru yürütülmesi ve gerekli durumlarda önlemlerin alınması gibi kapsamlı bir kontrol için gerekli yetkinlik seviyesine sahip olmak önemlidir (A.g.e., s. 102).

Süreklilik ve etkililik için yönetim tarafından politika, prosedür ve ilgili kontrol eylemleri belli aralıklarla değerlendirilmelidir. Çalışanlarda, iş süreçlerinde veya teknolojiye ortaya çıkabilecek değişiklikler kontrol eylemlerinin etkililiğini azaltabilir. Dolayısıyla böyle durumlarda yönetim mevcut kontrollerin uygunluğunu yeniden değerlendirmeli ve gerekliyse yenileme yapmalıdır (A.g.e., s. 103).

1.1.9.4. Bilgi ve İletişim (Information and Communication)

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sistemi içinde doğru bilgiyi kullanıp zamanında karar almayı destekleyerek diğer bileşenlerin işleyişine katkı sağlar (Özbek, 2012, s. 438-439).

Bilgi (knowledge), bir araya getirilmiş, anlamlı ya da anlaşılabilir veri seti olarak kavramsallaştırılmaktadır (Akgün, Keskin ve Günsel, 2009, s. 44). Haberler topluluğu

olarak da ifade edilen bilgi, aynı zamanda sistemin iç ve dış değişkenlerine göre karar vermeyi sağlamaktadır (Koçel, 2001, s. 198).

Kuruluşların etkinliği ve yöneticilerin başarısı açısından önemli bir rol oynayan iletişim ise, bir mesaj alışverişidir (A.g.e., s. 417-418). İletişim, örgütün gerekli bilgiyi örgüt içinde ve dışında paylaşmasını sağlarken, aynı zamanda iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve etkililiğinin değerlendirilmesinde gerekli olan bilgiyi sağlar.

Örgüt içi iletişim, bilgileri örgüt içinde aşağıdan yukarıya veya yukarıdan aşağıya dikey bir şekilde ve örgüt çapında paylaşarak iç kontrolün işleyişini kolaylaştırır. Dış iletişim ise yönetimin riskler, mevzuatla ilgili konular, müşteri memnuniyeti veya iç kontrolün işleyişine ilişkin diğer bilgileri elde etmesini ve ilgililerle paylaşmasını sağlayarak iç kontrolün işleyişine katkı sağlar. COSO modelinde bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin temel ilkeler aşağıdaki gibi belirtilmektedir (COSO, 2013, s. 105-106):

- İlgili ve nitelikli bilgi elde edilir, üretilir ve kullanılır.
- Örgüt içi ve dışı iletişim kurulur.

İlgili ve Nitelikli Bilgi Elde Edilir, Üretilir ve Kullanılır;

Bir işletme, iç kontrol bileşenlerinin işleyişini desteklemek için uygun ve kaliteli bilgileri edinmeli ve kullanmalıdır (Moeller, 2016). Bilgi, iç kontrol sorumluluklarını yerine getirerek hedeflerini gerçekleştirmek isteyen bir örgüt açısından oldukça önemli ve gerekli bir unsurdur. Bilginin elde edilme süreci verilerin toplanması ile başlar. Yönetim kurulu ve üst yönetimin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan bilgiler, kuruluş amaçlarının ve bu amaçları gerçekleştirmeye yönelik sorumlulukların anlaşılması için özetlenir ve kullanılır (COSO, 2013, s. 107).

Kuruluşların faaliyet gösterdikleri sektör, çevre, teknoloji ve diğer faktörlere göre ihtiyaç duyulan bilginin niteliği değişkenlik gösterebilir. Bu açıdan yönetim, örgüt içinden ve dışından sağlanabilecek potansiyel olayları ve veri kaynaklarını değerlendirerek örgüt amaçları ve örgütsel yapı için uygun olanlarını seçer ve ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde gerekli uyarlamaları yapar. Örgütler iç ve dış kaynaklardan gelen verileri elde etmek ve anlamlı verilere dönüştürmek için bilgi sistemleri geliştirirler. Örgütün iş süreçlerini destekleyen bilgi sistemleri; insanlar, süreçler, teknoloji gibi unsurların yanında örgütle etkileşim halindeki tüm taraflarla kurulan ilişkilerle desteklenen süreçleri kapsamaktadır (A.g.e., s. 108-110).

Etkili bir iç kontrol sistemi için bilginin niteliğini korumak oldukça önemlidir. Veri kaynaklı başlayan nitelikli bilgi; güncel, gizliliği korunan, saklanan, erişilebilir, yeterli, zamanında, geçerli ve doğrulanabilir olmalıdır. Yönetim bilginin niteliğini korumak üzere sorumluluk ve hesap verebilirliğe ilişkin politikalar oluşturur. Bu politikalar bilgi ve veri konusunda depolama, güvenlik, gizlilik, yetki ve erişim gibi şartları belirler. İletilen bilginin, miktarı, türü, netliği ve kesinliği hedeflere ulaşılmasıyla doğru orantılı olup, hedeflere ulaşılmasını destekler. Bilginin elde edilme sürecinde fayda-maliyet ve bilgi sistemleri arasında doğru bir denge tutturulması örgütün ihtiyacı olan bilginin karşılanmasını sağlayan önemli bir unsurdur (Özbek, 2012, s. 444-445).

Örgüt İçi ve Dışı İletişim Kurulur;

Örgüt etkili bir iç iletişim tesis etmek üzere, örgüt çapında bireysel yetkiler, sorumluluklar ve davranış standartlarına yönelik belirli ve doğrudan iletişimi sağlayan politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Üst yönetim tarafından belirlenen amaçların örgütün tüm kademelerine açıkça iletilmesi iç iletişimi başlatan ilk adımdır. İç kontrolle ilişkili beklentilerin çalışanlara iletilmesi, ilgili yapıların, yetkilerin ve sorumlulukların belirlenmesi ile gerçekleşir ancak yönetimin örgüt içi iletişimi güçlendirmek üzere gerekli kontrolleri seçerek, yaygınlaştırması gerekir (COSO, 2013, s. 113).

Örgütün dış taraflarla etkili bir iletişim kurmak üzere oluşturduğu politika ve prosedürler, dış taraflardan bilgi elde etme ve bu bilgileri örgüt içinde paylaşarak, yönetimin ve diğer personelin iç kontrol hedeflerine ulaşmalarını etkileyebilecek eğilimleri, olayları veya koşulları belirlemesine olanak tanıyan mekanizmaları içerir. Yönetimin dış taraflarla iletişimi, açık iletişim hatları göstererek örgütteki iç kontrollerin önemi hakkında bir mesaj gönderecek nitelikte olmalıdır. Dış taraflarla iletişim, uygun bir kontrol ortamı oluşturmak ve örgüt dışı tarafların bir örgütün değerlerini ve kültürünü anlamalarına yardımcı olması açısından kritik öneme sahiptir (Moeller, 2016, s. 81).

Açık iletişim kanalları, tedarikçilerden, müşterilerden, dış denetçilerden, düzenleyici otoritelerden ve finansal analistiler gibi uygun bilgileri sağlayan taraflardan gelen ve örgütün ihtiyacına uygun bilgi girdilerine izin verir (COSO, 2013, s. 118).

1.1.9.5. İzleme (Monitoring)

Planlanan ile gerçekleşenin rutin olarak karşılaştırmasını yapan izleme eylemi, bütünlük bir iç kontrol yapısının sürekliliğinin sağlanması ve doğru zamanda doğru

faaliyetlerde bulunulmasını sağlamak amacıyla diğer bileşenlerin mevcut ve işler durumda olup olmadığını değerlendirir (Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014).

Bir örgütün amaçları ve kontrolleri, dolayısıyla iç kontrol sistemi zamanla değişebilir. Bu noktada iç kontrol sisteminin uygunluğunun devam edip etmediği, risklere yanıt verip vermediğinin belirlenmesi açısından izleme eylemleri yönetime önemli bir girdi sağlar. COSO modelinde izleme eylemlerine ilişkin temel ilkeler aşağıdaki gibi belirtilmektedir (COSO, 2013, s. 123-124):

- Sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler yapılır.
- Yetersizlikler değerlendirilir ve zamanında bildirilir.

Sürekli ve/veya Ayrı Değerlendirmeler Yapılır;

Örgüt, sürekli ve ayrı değerlendirmeleri veya ikisinin birleşimini iç kontrol bileşenlerinin işlerliğini kontrol etmek için kullanır. Sürekli değerlendirmeler, “iş süreçlerine konulan, gerçek zamanlı uygulanan ve değişen koşullara karşılık veren tanımlanmış olağan faaliyetlerdir”. Olağan iş yönetim sürecinde iç kontrol bileşenlerinin işleyişini izleyen sürekli değerlendirmeler, yetkin ve yeterli bilgiye sahip faaliyet veya fonksiyon yöneticileri tarafından yapılır. Yöneticiler, değerlendirme bulgularına göre diğer çalışanların da dahil olduğu bir takip süreci yürütürler (COSO, 2013, s. 126-128).

Ayrı değerlendirmeler ise “tarafsız yönetim personeli, iç denetim ve/veya dış taraflarca periyodik olarak uygulanan” faaliyetlerdir. Ayrı değerlendirmenin sıklığı ve kapsamı yönetimin değerlendirmesine göre belirlenir. Çoğunlukla iş sürecinin bir parçası olmayan ayrı değerlendirmeler iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığının yeni bir gözle değerlendirilmesi açısından fayda sağlamaktadır. İç kontrol bileşenlerinin ayrı değerlendirmelerinin kapsam ve sıklığı; risklerin önem düzeyi, risk yanıtları, sürekli değerlendirmelerden elde edilen sonuçlar gibi faktörlere bağlı olarak değişebilir. Tarafsız olması gereken ayrı değerlendirmeler, iç kontrol bileşen ve ilkelerinin göreceli önemine bağlı olarak farklı yaklaşımlarla gerçekleştirilebilir. Ayrı değerlendirmelere ilişkin yaklaşımlar şu şekilde olabilir; iç denetim değerlendirmeleri, dış tarafsız değerlendirmeler, çapraz faaliyet birimi değerlendirmeleri veya işlevsel değerlendirmeler, kıyaslama değerlendirmeleri, öz değerlendirmeler (A.g.e., s. 126-129).

Sürekli ve ayrı değerlendirmeler yapmak için iç kontrol sisteminin nasıl tasarlandığının ve bileşenlerin her birinin kendi içindeki kontrollerden ilkelerin nasıl etkilendiğinin doğru anlaşılması gerekir. Bu anlayış değerlendirme için temel bilgi sağlar.

Ayrı değerlendirmeler için tarafsız geribildirimler önemlidir, dolayısıyla bu değerlendirmelerin örgüt faaliyetleri konusunda bilgili, neyi değerlendirdiğini bilen bağımsız yöneticiler, bağımsız çalışanlar veya dış kontrolörler tarafından yapılması gerekir (A.g.e., s. 131-132).

Yetersizlikler Değerlendirilir ve Zamanında Bildirilir;

İç kontrol sisteminin bazı safhalarında karşılaşılan, örgütsel hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek potansiyeldeki sorunlar iç kontrol sistemi yetersizlikleri olarak ifade edilir (COSO, 2013, s. 133).

Örgüt, iç kontrol eksikliklerini, üst yönetim ve düzeltici önlemler almaktan sorumlu tüm taraflara zamanında bildirmelidir. Tespit edilen eksiklikler değerlendirildikten sonra yönetim, iyileştirme çabalarının zamanında yürütüldüğünü belirlemelidir. Ayrıca bir örgüt, iç kontrollerin etkinliğini artırmak için fırsatları belirlemeye çalışmalıdır. Örgüt, tanımlanan her türlü fırsatı yakalamak ve bunları strateji belirleme süreçlerinden sorumlu birimlere iletmek isteyecektir (Moeller, 2016, s. 83).

Sürekli ve ayrı değerlendirmelerin sonuçları yönetim ve yönetim kurulu tarafından değerlendirilir. Gerekli düzeltici eylemlerin uygulanması için, yetersizliklerin doğru taraflara iletilmesi kritik öneme sahiptir (COSO, 2013, s. 133-135).

1.1.10. İç Kontrole İlgili Uluslararası Düzenlemeler

1929'daki borsa krizinde (Özbek, 2012, s. 389) ve 2000'li yıllarda dünya çapındaki büyük işletmelerde muhasebe usulsüzlükleri ile karşılaşılması uluslararası piyasalarda finansal krizlerin oluşmasına sebep olmuştur. Yaşanan skandallarda kamuya gerçek olmayan kar rakamları açıklanmış, mali tabloların düzeltilerek ilan edilmesiyle ise şirketlerin büyük bir borç yükü altında ve zararda oldukları ortaya çıkmıştır. Bu durumun doğal sonucu olarak hisse senetleri fiyatları hızla düşmeye başlamış, beklenti içindeki yatırımcılar zarar etmişlerdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 41).

Tüm bu yaşananlar neticesinde sermaye piyasalarına olan güven zedelenmiş, tasarruf sahipleri yatırımlarını, çalışanlar işlerini kaybetmiş, toplum ise sosyal maliyetlerle karşılaşmıştır (Özbek, 2012, s. 194).

Yanıltıcı finansal raporlama ve muhasebe skandallarının temelinde yatan unsurlar; yüksek beklenti sonucunda oluşan gerçek olmayan fiyatlar, yöneticilerin doğruluk anlayışındaki değişim ve kültür, bağımsız denetçilerin görevlerini düzgün

yerine getirememeleri olarak sayılmakla birlikte, işletme içi kontrol yetersizliği de en önemli unsurlardan biri olarak gösterilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 41).

Bu gelişmelere paralel olarak şeffaflık ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarına olan talep artmış iç kontrol sistemi, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç denetim kavramlarıyla birlikte ele alınmış ve gelişim göstermiştir. Bu bölümde iç kontrole ilişkin uluslararası kuruluşlar tarafından zaman içinde yapılan düzenlemelere yer verilmektedir.

1.1.10.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)

ABD’de 1941 yılında kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğinin geliştirilmesi ve mesleğe yönelik standartlar oluşturulmasına yönelik faaliyetleri olan profesyonel bir meslek organizasyonudur. 19. ve 20. yüzyılda iş dünyasında yaşanan gelişmelere paralel olarak kontrol konusu önem kazanmış ve IIA’nın kurulmasıyla modern iç denetimin gelişimine katkı sağlanmıştır (<https://na.theiia.org/>).

1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” ile iç kontrol konusunu ele alan IIA, iç denetimin faaliyet alanının, bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesinden ve denetlenmesinden oluştuğunu belirtmiştir. 1999 yılında ise COSO raporu doğrultusunda IIA tarafından iç kontrol, “işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, finansal raporlama ve diğer raporların güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde sürekliliği sağlayan eylem ve faaliyetler” olarak tanımlanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

1.1.10.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

1887 yılında kurulan AICPA muhasebe ve denetim ilkelerini düzenlemek ve geliştirmek üzere faaliyetler yürütmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 107).

AICPA 1988 yılında yayımladığı “Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Önemi” başlıklı SAS No:55 ile bağımsız denetçilerin iç kontrole ilişkin sorumluluklarını artırıcı bir tanımlama yapmıştır. (Özbek, 2012, s. 393-394);

SAS No:55’e göre kontrol çevresinin unsurları şu şekildedir (Yılancı, 2015, s. 51):

- Yönetim felsefesi ve iş yürütme şekli,

- Örgüt yapısı,
- Yönetim kurulu ve özellikle denetim komitesi olmak üzere diğer komiteler,
- Yetki ve sorumluluk dağılımı yöntemleri,
- İç denetimi kapsar şekilde yönetimin kontrol yöntemleri,
- Çalışan politika ve uygulamaları,
- Bir örgütün faaliyet ve uygulamalarını etkileyen dış etkiler.

1995 yılında ise AICPA yayımladığı 78 numaralı denetim standardında, COSO modelindeki tanımı esas alarak (Kızılboğa ve Özşahin, 2013) iç kontrolü, “işletme yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yönetim” olarak tanımlamış ve iç kontrolün amaçları; finansal tabloların güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun sağlanması, denetime ilişkin belirlenen alanlarda sınırlı ve makul bir güvence verme olarak belirlemiştir (Aksoy, 2007, s. 251).

1.1.10.3. Sarbanes Oxley Yasası (SOX)

Ticari skandallar sonrası kaybedilen kamu güvenini tekrar kazanmak üzere (Aksoy, 2007, s. 253) 25 Temmuz 2002’de ABD Senatosu tarafından “halka açık şirketlerde muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanması” amacıyla “Sarbanes-Oxley Act” yasası kabul edilmiştir (Özkul, 2003, s. 1).

Halka açık şirket muhasebe reformu ve yatırımcıyı koruma yasası olan Sarbanes-Oxley “yolsuzluklar nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk yükleyen, şirket yöneticileri ile ilgili çok ciddi bir takım suçların tanımlandığı ve cezaların öngörüldüğü, şirketlerin karar verme sisteminde etkili olan diğer kişilerle ilgili bir takım yeni yükümlülüklerin getirildiği ve Amerika’daki halka açık şirketlerin kurumsal yönetimlerinin güçlendirilmesini sağlamaya yönelik” düzenlemeler içermektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 51).

Tablo 1.2: Sarbanes-Oxley Yasası İç Kontrol Düzenlemeleri

Sarbanes-Oxley Yasası İç Kontrol Düzenlemeleri	
1.	İç kontrol konusundaki sorumluluk, firma üst yönetimi, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaştırılmıştır.
2.	Şirket yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumlulukları artırılmıştır ve yönetimlerin iç kontrol raporlarını hazırlaması, onaylaması ve bağımsız denetim raporuyla beraber değerlendirmesi zorunlu kılınmıştır.
3.	Bağımsız dış denetçilerin iç kontrol konusunda yüklendiği sorumluluklar artırılmıştır ve bağımsız dış denetçilerin iç kontrol sistemini inceleme yanında, sistemin etkinliğine yönelik olarak yönetime hazırlanan iç kontrol raporunu tasdik etmeleri zorunlu kılınmıştır.
4.	Bağımsız denetim hizmetlerinde iç kontrol sistemlerinin varlığının veya etkinliğinin daha sıkı denetimi ön plana çıkarılarak, firmaların güvenilirliğinin yanında bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin de sağlanması amaçlanmıştır.
5.	Yasa, iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasında iç ve dış denetçilerin denetim hizmetlerini verirken yakın iş birliği içinde olmalarını öngörmektedir.
6.	Borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol ve iç denetimden sorumlu denetim komitesi kurması düzenlenmiştir (SOX 301.bölüm).
7.	Denetim komiteleri, yönetim kurulunun bir komitesi olarak her yıl iç kontrol sistemlerine ilişkin hazırlanacak raporun, üst düzey yöneticilerin onayı sonrası faaliyet raporu ekinde yayımlayacaktır.

Kaynak: (Aksoy, 2007, s. 254-255)’den yazar tarafından düzenlenmiştir.

1.1.10.4. ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)

Merkezi Washington’da olan ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission/SEC), Büyük Buhran sonrası piyasaları tekrar düzenlemek ve güvenilirliğini sağlamak üzere 1934 yılında kurulmuştur. SEC, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki hisse senedi, opsiyon borsalarını ve menkul kıymet piyasaları dahil olmak üzere diğer faaliyet ve kuruluşları düzenlemekten sorumludur (www.sec.gov).

Tablo 1.3: SEC’de Yer Alan İç Kontrol Düzenlemeleri

SEC İç Kontrol Düzenlemeleri	
1.	İç kontrol sisteminin amaçları, finansal bilgilerin güvenilirliği ile finansal tabloların doğruluğunun ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasının güvencesidir.
2.	SEC, bağımsız dış denetçilerin yönetim tarafından hazırlanan iç kontrol raporunu onaylamalarını zorunlu tutmuştur.
3.	Yatırımcılarda oluşan güven kaybının giderilmesi amacıyla iç kontrol konusundaki sorumluluk işletme yönetimi ile bağımsız denetçilere kaydırılmıştır.
4.	Borsaya kayıtlı şirketler için firma yönetimlerince her yıl iç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin bir rapor hazırlamaları ve bağımsız denetçi onayı ile faaliyet raporunun ekinde yayımlamaları öngörülmüştür.

Kaynak: (Aksoy, 2007, s. 252)’dan yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.1.10.5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, karmaşık teknik ve ticari konularda muhasebecileri desteklemek üzere denetim standartları, mesleki etik ve eğitim standartları geliştirmekte ve yayımlamaktadır (www.ifac.org).

IFAC’ın risklerin belirlenmesi ve iç kontrolle ilgili 400 nolu standardında iç kontrol sistemi, “bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla işletme yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürler” olarak tanımlanmaktadır (Aksoy, 2007, s. 238).

COSO modeli ile benzerlikler içeren 400 No’lu standarda göre iç kontrol sistemi, “yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması” gibi işletme verimliliğini artırmaya yönelik yöntem ve prosedürler içermektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 105).

1.1.10.6. Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü

COSO modelinden sonra iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi amacıyla 1995 yılında “Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından CoCo modeli geliştirilmiştir. Enstitü tarafından kurulan “Kontrol Ölçütleri Komitesi-CoCo” yayımladığı “Kontrol Rehberi” ile yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditorler ve denetçiler için bir kontrol sistemi geliştirmiştir (Root, 1997, s. 147). COSO modeli ile kıyaslandığında daha pratik ve anlaşılır olduğu düşünülen model lokal bir uygulama alanı bulsa da açıklayıcılığı ve iç denetim için elverişliliği dikkate alındığında COSO modeli ve Turnbull raporundan sonra en fazla referans alınan bir kontrol modeli olma özelliğine sahiptir. (Özbek, 2012, s. 456).

Yönetim süreçleri için daha esnek ve yaratıcı davranışları vurgulayan ve daha çok ilkeler seti şeklindeki model, açıklamalar içermektedir ancak uygulamaya dair detaylı detay sunmamaktadır (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015).

COSO modelin de olduğu gibi kontrol etkinliği açısından makul bir güvenceden bahseden CoCo modelinde geçen 4 başlık ve 20 kriter Tablo 1.4’deki gibidir.

Tablo 1.4: CoCo Modeli Kriterleri

A. AMAÇ (OBJECTIVES)	
A1.	Örgüt amaçları belirlenerek, tüm çalışanlara iletilmelidir.
A2.	Amaçların gerçekleştirilmesini engelleyecek tüm önemli iç ve dış riskler belirlenmeli ve değerlendirilmelidir.
A3.	Örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesini ve risk yönetimini sağlayacak politikalar oluşturulmalı, oluşturulan politikalar anlaşılır bir şekilde tüm çalışanlara iletilmeli ve uygulanmalıdır.
A4.	Örgüt amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak planlar belirlenerek, tüm çalışanlara iletilmelidir.
A5.	Amaçlar ve ilgili planlar, ölçülebilir performans hedef ve göstergelerini içermelidir.
B. SORUMLULUK (COMMITMENT)	
B1.	Dürüstlük ve etik değerler belirlenerek, tüm çalışanlara iletilmeli ve örgüt çapında uygulanmalıdır.
B2.	İnsan kaynakları politikaları örgütün etik değerleriyle ve amaçlarıyla uyumlu olmalıdır.
B3.	Yetki, sorumluluk ve hesap verebilirlik açık ve anlaşılır bir şekilde tanınmalıdır ve örgüt amaçlarıyla uyum içerisinde olmalıdır.
B4.	Örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik performansı artırmak üzere çalışanlar arasındaki bilgi akışı desteklenmeli ve karşılıklı güven ortamı güçlendirilmelidir.
C. YETERLİLİK (CAPABILITY)	
C1.	Çalışanlar, örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlamak için gerekli yetkinliğe sahip olmalıdır.
C2.	İletişim sistemi, örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesini ve örgüt değerlerini desteklemelidir.
C3.	Çalışanların sorumluluklarını gerçekleştirmelerini sağlayacak şekilde ilgili ve gerekli olan bilgi belirlenmeli ve zamanında çalışanlara iletilmelidir.
C4.	Örgütün tüm birimlerini kararları ve faaliyetleri koordine edilmelidir.
C5.	Kontrol faaliyetleri, örgütün bütünsel bir parçası olarak hedefler, riskler ve kontrol öğeleri arasındaki içsel bağlantı dikkate alınarak tasarlanmalıdır.
D. İZLEME VE ÖĞRENME (MONITORING AND LEARNING)	
D1.	Örgüt amaçlarının veya kontrollerinin yeniden değerlendirilmesine gerek olup olmadığını tespit etmek amacıyla iç ve dış çevre izlenmelidir.
D2.	Örgüt performansı örgüt amaç ve planlarında belirlenen hedef ve göstergelerle karşılaştırılarak izlenmelidir.
D3.	Örgüt amaçlarının ve sistemlerin belirlenmesinde kabul edilen varsayımlar sürekli olarak gözden geçirilmeli ve test edilmelidir.
D4.	Örgüt hedeflerinin değişmesi veya raporlama yetersizliklerinin ortaya çıkmasında, ilgili bilgi sistemleri yeniden değerlendirilmelidir.
D5.	Gerekli değişikliklerin yerine getirilip getirilmediğini test etmek amacıyla iş takip prosedürleri geliştirilmelidir.
D6.	Üst yönetim, kontrol sisteminin etkinliğini belli aralıklarla değerlendirmeli ve sonuçları ilgili sorumlulara ileterek tartışmalıdır.

Kaynak: (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2003, s. 68-69)’den yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.1.10.7. Turnbull Raporu

1980’lerin sonunda İngiltere’de ortaya çıkan finansal raporlama usulsüzlükleri, finansal yönetim açısından kurumsal yönetimin önemini anlaşılmasını sağlamıştır. 1991 yılında kurulan “Kurumsal Yönetişimin Finansal Boyutları Komitesi” tarafından, 1992 yılında yayımlanan Cadbury Raporu ile “yönetim kurulu başkanıyla üst yönetim arasındaki görevler ayrılığına, icracı olmayan yöneticilerin seçimine, mali raporlamaların şeffaflığına ve düzgün işleyen iç kontrollere” ilişkin önerilerde bulunulmuştur. Komitenin çalışmaları firmalara rehberlik etmek amacıyla çalışma yapmak üzere kurulan iç kontrol

grubunun 1994’de iç kontrol ve mali raporlamaya yönelik hazırladığı “Rutteman Raporu” ile devam etmiştir (Erdoğan, 2009, s. 91).

1996 yılında oluşturulan “Hampel Komitesi” tarafından yayımlanan rapora istinaden 1998 yılında, yönetim kurulunun oluşumu, faaliyetleri, yöneticilerin ücretleri, hesap verebilirlik, kurumsal paydaşlarla ilişkiler gibi hususları düzenleyen “Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Yasa (Combined Code of Corporate Governance)” yayımlanmıştır ve tüm bu gelişmeler 1998 yılında kurulan Turnbull Komitesi tarafından yayımlanan “Turnbull Raporu” ile sonuçlanmıştır (A.g.e., s. 91-92).

Turnbull Raporu, COSO modeli gibi bir uygulama rehberi niteliğinde olmamakla birlikte iç kontrol konusunu COSO modeli ile aynı perspektiften ele almıştır. Rapor iç kontrol konusunu aşağıdaki hususlar çerçevesinde incelemiştir (Özbek, 2012, s. 452):

- Yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve diğer çalışanların sorumluluklarının neler olduğu,
- İç kontrol sisteminin unsurlarının neler olması gerektiği,
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin nasıl değerlendirileceği,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarında iç kontrol konusundaki açıklamalarının nasıl olması gerektiği,
- Yönetim kurulunun iç denetim sistemini değerlendirirken nelere dikkat etmesi gerektiği.

Esnek ve ilke bazlı bir yaklaşımı benimseyen Turnbull Raporu, sağlam bir iç kontrol sisteminin kurulması ve değerlendirilmesi için risk esaslı bir yönetim anlayışını esas almıştır (Erdoğan, 2009, s. 92).

Turnbull Raporu’na göre bir örgütün iç kontrol sistemi organizasyonel yapıyı çevreleyen kontrol ortamını yansıtır ve kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim süreçleri ile izleme süreçlerinden oluşur. Etkin bir iç kontrol sisteminin önemine değinen ve yönetim kurulunun bu konudaki sorumluluklarını netleştirmeye çalışan raporda iç kontrol sistemine ilişkin belli başlı özellikler aşağıdaki gibi ele alınmıştır (Özbek, 2012, s. 453):

- İç kontrol sistemi örgüt kültürünün bir parçası olarak operasyonların içine yerleştirilmeli, risklere cevap verebilecek nitelikte olmalı, kontrol yetersizliği veya zayıflığına yönelik önlemlere ilişkin prosedürleri içermelidir.

- Güçlü bir iç kontrol sistemi hataları ve olumsuz gelişmeleri tamamen elimine edemez ancak makul bir güvence sunar.
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Üst yönetimin bu konudaki hesap verebilirliği düzenlenmelidir. Gözden geçirmede örgütün büyüklüğüne, faaliyetlerin karmaşıklığına veya risklerin değerlendirmesine göre denetim komitesine olan ihtiyacın değerlendirilmesi gerekir. Her ne kadar sorumluluk denetim komitesi ile paylaşılsa da gözden geçirme konusundaki nihai sorumluluk yönetim kuruluna aittir.
- Güçlü bir iç kontrol sistemi için etkin bir izleme faaliyeti elzemdir.
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarında, önemli risklerin neler olduğunu, nasıl tanımlandığını, değerlendirildiğini ve yönetildiğini göz önünde bulundurmalıdır.
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunda iç kontrol değerlendirmesine yer vermelidir.
- Yönetim kurulu iç kontrol sisteminde oluşabilecek zayıflıkların farkında olmalı, iç kontrol sisteminin ve izleme süreçlerinin etkinliğini yeniden değerlendirmelidir.

1.1.10.8. INTOSAI – Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları

1953 yılında Küba’da kurulan ve merkezi Avusturya’da olan Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak ifade edilen INTOSAI; kamu kurumlarının dış denetimini yapan sayıştayların kapasitelerini geliştirmek, performans iyileştirmelerini desteklemek, karşılıklı bilgi ve deneyim alışverişini teşvik etmek ve dünya çapında kamu sektörü denetimi için standartlar belirlemek üzere faaliyet gösteren bağımsız ve profesyonel bir kuruluştur (www.intosai.org).

1992 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları” nı yayımlayan INTOSAI, 2001 yılında COSO prensipleri çerçevesinde ilgili rehberi gözden geçirme kararı almıştır ve Brüksel’de yapılan çalışmalar neticesinde 2004 yılında rehberi güncellemiştir. Rehberde; kamu kaynaklarının kamu yararına uygun bir şekilde kullanılması gerekliliğinden bahsedilerek, kaynakların korunması gerekliliği, iç kontrol açısından önemli bir amaç olarak kabul edilmiştir (INTOSAI, 2004, s. 2-3).

Kamu sektörü için etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamak amacıyla hazırlanan ancak ayrıntılı politika ve yöntemler sunmayan ve daha çok tavsiye niteliğinde olan rehber, her kurumun kendi yapısal özelliklerinin farklı olacağı düşüncesiyle kurumlara, kendi yapısal özelliklerine göre bir iç kontrol sistemi geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır ve iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır (A.g.e., s. 4-6):

“İç kontrol, kurumun yönetimi ve personeli tarafından etkilenen, aşağıdaki hedefleri ve kurum misyonunu gerçekleştirmek için riskleri yönetmek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan tamamlayıcı bir süreçtir;

- *Faaliyetlerin düzenli, etik, ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde yürütülmesi,*
- *Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi,*
- *Yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyulması,*
- *Kurum kaynaklarının kayıp, kötü kullanım ve hasarlara karşı korunması.”*

Tablo 1.5: INTOSAI İç Kontrol Rehberine Göre İç Kontrol

INTOSAI İç Kontrol Rehberi	
1.	İç kontrol, bir kurumun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Faaliyetlere ek olarak tesis edilen kontroller ilave maliyetlere sebep olacağından süreçlerin içine yerleştirilen kontrollerle maliyetin azalması da sağlanmış olur. Süreçlerin içine yerleştirilen bir iç kontrol, planlama, uygulama ve izleme gibi temel yönetim süreçlerinin bir parçası olur ve bu süreçlerin tamamlayıcısı haline gelir.
2.	İç kontrol insanlar tarafından çalıştırılır. Çalışanlar, rollerini, sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırlarını bilmelidirler. Bir kurumun çalışanları yönetim ve diğer personelden oluşur. İç kontrol sisteminin gözetiminden yönetim sorumludur. Yönetim, kurum hedeflerini etkileyebilecek risklerin değerlendirilmesi için gerekli mekanizmaları oluşturmalıdır. İç kontrol, yönetim inisiyatifini ve yönetimle diğer personel arasında yoğun bir iletişimi gerektirir.
3.	Her kurum misyonunu gerçekleştirmeyi amaçlar. Kamu sektöründe amaç kamu yararıyla ilgilidir.
4.	Yönetim riskleri belirlemeli ve bunlara çözüm bulmalıdır. İç kontrol risklerin yönetilmesinde yardımcı olabilse de misyonun gerçekleştirilmesinde ancak makul bir güvence sunabilir.
5.	İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda yönetime mutlak güvence veremez ve yalnızca “makul” bir güvence düzeyini erişilebilir kabul eder. Makul güvence; iç kontrolün maliyetinin ondan elde edilen yararını aşmaması gerektiği şeklinde tanımlanır. Risklere yanıt verme ve kontrolleri tesis etme hususlarında karar alınırken kontrol maliyetlerinin ve onun yararlarının dikkate alınması gerekir. Maliyet; belirlenen bir hedefin gerçekleştirilmesinde tüketilen kaynakların finansal miktarını ve faaliyetlerdeki bir gecikme, hizmet seviyesindeki veya üretkenlikteki bir düşüş ya da çalışanların moral eksikliği türünden yitirilen bir fırsatın ekonomik sınırını gösterir. Yarar ise beyan edilmiş bir hedefin başarıma riskini azaltma derecesine göre ölçülür.

Kaynak: (INTOSAI, 2004, s. 2-3)’den yazar tarafından oluşturulmuştur.

INTOSAI iç kontrol rehberine göre iç kontrol birbiriyle bağlantılı olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerinden oluşur.

Tablo 1.6: INTOSAI İç Kontrol Bileşenleri

INTOSAI İç Kontrol Bileşenleri	
Kontrol Ortamı	Kontrol ortamı, eksiksiz bir iç kontrol sisteminin temelini oluşturan disiplini sağlayarak iç kontrol için gerekli yapıyı oluşturur. Strateji ve hedeflerin oluşturulmasında ve kontrol faaliyetlerinin yapılandırılmasında genel bir etkiye sahiptir. Kontrol ortamının beş alt bileşeni şu şekildedir; yönetici ve çalışanların kişisel ve mesleki dürüstlük ve etik değerlere bağlılığı, mesleki yeterlilik, yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, organizasyonel yapı, insan kaynakları politika ve uygulamaları.
Risk Değerlendirme	Kurumlar risklerini yönetmeyi tercih ederler ve etkin bir iç kontrol sistemi ile risklerin kabul edilebilir bir seviyede tutulmasını sağlarlar. Risk değerlendirme, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve giderilmesi süreçlerinden oluşur.
Kontrol Faaliyetleri	Kontrol faaliyetleri, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi için oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya tespit edici nitelikte olabilir. İç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir. Maliyet etkinliği açısından kontrol faaliyetlerinin ve düzeltici önlemlerin maliyetleri bunlardan sağlanacak yararlarla orantılı olmalıdır.
Bilgi ve İletişim	İç kontrol hedeflerinin gerçekleştirilmesi için bilgi ve iletişim temel bir unsurdur. Güvenilir ve ilgili bilgi için temel koşul, işlemlerin ve olayların anında kaydedilmesi ve doğru bir şekilde sınıflandırılmasıdır. Yönetimin uygun kararları alabilmesi bilginin kalitesinden etkilenir dolayısıyla bilgi, uygun, zamanında, anlamlı, doğru ve ulaşılabilir olmalıdır. Etkin bir iletişim, yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya(dikey), birimler arasında(yatay) ve bütün yapı boyunca gerçekleşmelidir. Yönetim, gelişmeler, riskler ve iç kontrol sisteminin işleyişi ve diğer konular hakkında sürekli bilgi sahibi olmalıdır. Yönetim kurum içi ve kurum dışı bilginin aktarılması için gerekli araçların mevcut olmasını sağlamalıdır.
İzleme	İç kontrol sistemi, sistemin performans kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla sürekli ve ayrı değerlendirmeler veya bunların birleşimi yoluyla izlenir. İzlemenin amacı, kontrollerin istenildiği şekilde çalışıyor olmasını ve koşullardaki değişikliklere gerektiği biçimde uyum göstermesini sağlamaktır.

Kaynak: (INTOSAI, 2004, s. 13-14)’den yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.1.10.9. Basel Komitesi – İç Kontrol Düzenlemeleri

BIS (Bank for International Settlements) “Uluslararası Takas Bank”, gelişmiş 10 ülkenin merkez bankası başkanının katılımıyla uluslararası finans piyasalarında düzen oluşturmak ve bankaların ortak standartlarda çalışmasını sağlamak üzere 1974 yılında kurulmuştur. BIS, bünyesinde oluşturulan Basel Komitesi aracılığıyla 1988 yılında yayımlanan Basel-I Standartları ile bankaların uyması gereken çalışma esasları ve standartlar belirlenmiştir. Güncelleme sonrası 2004 yılında yayımlanan Basel-II ile ise bankalar ile kredi ve yatırım kuruluşlarına yönelik standartlar düzenlenmiştir (Aksoy, 2007, s. 21).

Basel Komitesi bankaların iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere yayımladığı “Bankacılık Kurumlarında İç Kontrol Çerçevesi” ile etkin

bir iç kontrol sisteminin bankacılık yönetimine katkı sağlayacağını ifade etmiş ve iç kontrol sisteminin temel unsurlarını belirlemiştir. COSO iç kontrol modeli ve diğer uluslararası iç kontrol modellerinde yer alan prensiplerle uyum içinde hazırlanan çerçevenin prensip başlıkları aşağıdaki gibidir (Özbek, 2012, s. 466-470):

- Yönetim gözetimi ve kontrol kültürü,
- Risk tanımlama ve değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri ve görevler ayrılığı,
- Bilgi ve iletişim,
- Faaliyetlerin izlenmesi ve uyumsuzlukların düzeltilmesi,
- Gözetim otoriteleri tarafından iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi.

Çerçevede kurum içi kontrol kültürü, iç kontrolün temel dayanak noktalarından biri olarak kabul edilmektedir. Kontrol kültüründen bahseden 3.prensip “Banka yönetim kurulu ve üst düzey yönetimi, yüksek etik standartlarının geliştirilmesinden ve her seviyedeki personelin iç kontrol önemini anlamasını sağlayacak kurum içi kontrol kültürünün oluşturulmasından sorumludur. Kurum içindeki her çalışan iç kontrol sisteminin işleyişinde kendi rolünü anlamalı ve bu işleve katılmalıdır.” olarak tanımlanmaktadır.

Düzenlemede kontrol sisteminin etkinliği için güçlü bir kontrol kültürünün varlığına dikkat çekilerek, sistemin başarısı için sadece kural koymanın yeterli olmadığı, sistemin çalışanlar tarafından da benimsenmesi gerektiğinden bahsedilmektedir (Gürdoğan, 2008, s. 57)

2007-2008 yıllarında ABD’de başlayan finansal krizin etkisi küresel çapta hissedilmiş ve sadece finans sektöründe değil, reel ekonomi⁸ üzerinde de güçlü sarsıntılara neden olmuştur. Basel I ve Basel II olarak gelişen uluslararası bankacılık düzenlemelerinde kriz sonrası değişiklik ihtiyacı gerekmiş ve Basel-III düzenlemesi yapılmıştır. Basel-III, “sermaye tanımlarını ve sermayeye ilişkin asgari oranları güncellemiş, sermaye tamponu uygulamasını tesis etmiş, banka likiditeleri ile kaldıraç oranlarına ilişkin asgari sınırları” belirlemiştir. Basel-III’e geçiş süreci 2013 yılı itibarıyla başlamıştır (Basel-III Yönetmelikleri Bilgi Notu).

⁸ Genel ekonominin mal ve hizmet üretimi yapan bölümleri.

1.1.10.10. Government Accountability Office (GAO) İç Kontrol Standartları

ABD Kongresinin denetim organı olarak faaliyet gösteren “Hükümet Hesap verebilirlik Ofisi-Government Accountability Office (GAO)” (Gündoğdu, 2016, s. 234) 1983 yılında yayımladığı, aynı zamanda yeşil kitap olarak bilinen “Federal Devlette İç Kontrollere İlişkin Standartlar” başlıklı belge ile iç kontrole ilişkin ilk düzenlemesini yayımlamıştır. Söz konusu düzenleme 1999 yılında güncellenmiştir (Şahin, 2011, s. 63).

COSO modeli esas alınarak yapılan güncelleme sonrası 1999 yılında yayımlanan standartlar (Erdoğan, 2009, s. 106) ile “iç kontrol sisteminin oluşturulması ve devamlılığının sağlanması, performans ve yönetimle ilgili problemler, israf, usulsüzlük ve kötü yönetim risklerine yönelik alanların tanımlanması” için genel bir çerçeve sunulmuştur (Özbek, 2012, s. 473).

GAO 2001 yılında, kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurulması ve sürdürülmesine katkı sağlamak amacıyla “İç Kontrol Yönetim ve Değerlendirme Aracı (Internal Control Management and Evaluation Tool)” adıyla bir rehber yayımlamıştır. Rehberin kullanımı zorunlu tutulmamış ancak “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” ve “A-123 No’lu Genelge” ile kullanılması durumunda, iç kontrole ilişkin bütünsel bir anlayışla kaka sağlayacağı vurgulanmıştır (Şahin, 2011, s. 65).

COSO modelindeki 2013 yılı güncellemesinden sonra GAO, kamuoyunun görüşlerini içerecek şekilde kapsamlı bir müzakere sürecine girerek iç kontrol standartlarında revizyona gitmiştir.

Güncellenen yeşil kitapta; kurum misyonunu gerçekleştirmek ve hesap verebilirliği geliştirmek isteyen politika yapıcıları ve program yöneticileri için etkin bir iç kontrol sisteminin önemli bir faktör olduğu vurgulanmaktadır. Aynı zamanda etkin bir iç kontrol sisteminin, değişen çevre koşullarına, gelişen taleplere, değişen risklere ve yeni önceliklere uyum sağlanması noktasında kurumlara yardımcı olacağı ifade edilmektedir.

GAO tarafından yayımlanan standartlarda iç kontrol şu şekilde tanımlanmaktadır (Federal Internal Control Standards, 2014, s. 5):

“İç kontrol, yönetim ve diğer personelden etkilenen ve operasyonların etkinliği ve verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ve mevzuata uyum ile ilgili kurum hedeflerinin gerçekleştirileceğine dair makul bir güvence sağlayan bir süreçtir.”

1.1.10.11. Avrupa Birliği İç Kontrol Düzenlemeleri

Avrupa Birliği’nde iç kontrol kamu sektörü açısından mali kontrol kapsamında ele alınmıştır. Kamu mali iç kontrolü, “merkezi bütçe harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlarına ve sağlam mali yönetim ilkelerine uygun, şeffaf, verimli, etkin ve ekonomik bir şekilde yürütülen tüm mali kontrol sistemleri” olarak ifade edilmektedir (Erdoğan, 2009, s. 106-107).

Denetimi düzenleyen 1984 tarihli 8. Direktif ile kurumsal yönetimle birlikte iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi konusunun düzenlendiği Avrupa Birliği’nde uluslararası alanda yaşanan gelişmelere bağlı olarak iç kontrol sistemi düzenlemelerinde COSO ve INTOSAI gereklilikleri kapsamında standartlar belirlendiği görülmektedir (Eray, 2020, s. 86) .

Avrupa Komisyonu 2000 yılında başlattığı mali reform kapsamında “yetkilendirme yoluyla harcama yetkililerini, faaliyetlerinin iç kontrolü konusunda tam yetkiyle donatmak amacıyla iç kontrol yapılarını gözden geçirmeye” karar vermiştir ve reforma ilişkin yayımladığı “Beyaz Kitap” ile iç kontrolün kapsamını aşağıdaki gibi tanımlamıştır (AB İç Kontrol Standartları, 2007, s. 4):

- Bir kurum yönetiminin, hedeflerine ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde ulaşmak,
- Dış kurallara, yönetim politikaları ve düzenlemelerine bağlılığı sağlamak,
- Varlıklar ve önemli bilgileri korumak,
- Yolsuzluk ve hataları ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Muhasebe kayıtlarının kaliteli olmasını ve güvenilir mali bilgiler ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesini sağlamak amacıyla planladığı ve hayata geçirdiği genel politika ve usuller.

Komisyon 2007 yılında yayımladığı “İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve” adlı Tebliğ ile iç kontrol standartlarını risk yönetim ilkeleri çerçevesinde güncellemiştir. Yeni çerçevede risk yönetimi güçlendirilerek, temel risk yönetim ilkelerini bütün kontrol standartlarına uygulanması öngörülmüş ve standartlar 24’ten 16’ya düşürülmüştür. Standartlar; misyon ve değerler, insan kaynakları, planlama ve risk yönetim süreci, kontrol faaliyetleri, bilgi ve mali raporlama, değerlendirme ve denetim olmak üzere altı temel başlık altında gruplandırılmıştır (Erdoğan, 2009, s. 113-114)

2017 yılında hazırlanan rapor doğrultusunda ise iç kontrol çerçevesi Treadway Komisyonu tarafından belirlenen uluslararası standartlara uyumun sağlanması amacıyla mali ve diğer düzenlemeleri tamamlayacak şekilde güncellenmiştir. Sağlam bir iç kontrol sistemine dayalı olarak, birimler açısından kendilerine özgü koşullara uyum sağlayacak esnekliğin oluşturulmasını öngören çerçeve, bu durumun operasyonel performansın artırılmasına yardımcı olacağını belirtmiştir. COSO İç Kontrol Modeli'ne dayanan yeni İç Kontrol Çerçevesi, 5 iç kontrol bileşeninden ve 17 ilkeden oluşmaktadır (Eray, 2020, s. 89).

1.1.11. Türkiye'deki İç Kontrol Düzenlemeleri

Türkiye'deki iç kontrol uygulamaları özel ve kamu sektörü düzenlemeleri şeklinde ayrılmaktadır. Düzenlemelerin dünyadaki ticari ilişki ve ekonomik gelişmelere paralel olarak uluslararası düzenlemelerden etkilenecek şekilde gelişim gösterdiğini söylemek mümkündür.

1.1.11.1. Özel Sektör Düzenlemeleri

İç kontrole ilişkin Türkiye'deki özel sektör düzenlemeleri; ticari hayata, sermaye piyasasına, bankacılık sektörüne ve sigortacılık ve özel emeklilik şirketlerinin çalışmalarına yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır.

1.1.11.1.1. Türk Ticaret Kanunu

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile olan uyum süreci ve uluslararası ticari hayatın getirdiği yenilikler neticesinde 1957 yılından beri yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanun'unda düzenleme yapılması kaçınılmaz olmuş ve yapılan uzun süreli çalışmalar sonucunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2011 yılında yasalaşarak yayımlanmıştır (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012).

6102 sayılı Kanun ile Türk ticari hayatına ilişkin olarak "kurumsal yönetim, şeffaflık, bağımsız denetim, muhasebe uygulamaları, finansal yönetim ve finansal raporlama" gibi konularda köklü değişiklikler yapılmış ve yenilikler getirilmiştir (Uzay ve Bayat, 2016).

Kurumsal yönetim ve risk yönetimi konularına değinilen Kanun'da, iç kontrol konusundaki uluslararası genel kabul görmüş tanımlamalara yer verilmese de üstü kapalı atıflarda bulunmaktadır. Kanun'da "iç kontrol" kavramı geçmemekle birlikte "iç

denetim” kavramı iki yerde geçmektedir. Uluslararası düzenlemeler dikkate alındığında Kanun’un iç kontrol sistemine yönelik maddeleri ile ilgili değerlendirme şu şekildedir (6102 sayılı Kanun: Özbek’den 2012, s. 479-486):

- Görev dağılımı ile ilgili 366. madde, yönetim kurulunun işlerin izlenmesi veya iç denetim amacıyla komite ve komisyonlar kurabileceğinden bahsetmektedir. Komitelerin varlığını zorunlu tutmamakla birlikte ihtiyaca göre kararı yönetim kurullarının değerlendirmesine bırakan ilgili maddenin, sorumlulukların dağılımı noktasında açıkça ifade etmese de iç denetim ve iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik uluslararası uygulamalar çerçevesinde bir düzenleme getirdiği söylenebilir.
- Yönetimin devri ile ilgili 367. madde, yetki devrinin düzenlenecek bir iç yönerge ile yapılabileceğinden bahsetmektedir.
- Özen ve bağlılık ile ilgili düzenleme getiren 369. madde, açıkça değinmese de iç kontrol sisteminin de temelini oluşturan kontrol ortamının önemli unsurlarından olan dürüstlük ve etik değerlere değinmektedir.
- Yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri ile ilgili 375. maddenin alt fıkralarındaki “yönetim kurullarının firma faaliyetlerine rehberlik etme, üst düzeyde çalışma ortamının oluşturulması, çalışanların görevlerine ilişkin rol ve sorumluluklarını bilmesi gerekliliği, yönetim kurullarının firma faaliyetlerine yönelik gözetim sorumluluğu, yönetim kurulunun finansal denetime yönelik sorumluluklarının alt yapısını oluşturmaya” yönelik düzenlemeler, iç kontrol sisteminin unsurlarına yönelik benzerlikler içermektedir.

1.1.11.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

1981 yılında 2499 sayılı (mülga) “Sermaye Piyasası Kanunu” ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (www.spk.gov.tr), 2012 yılında yürürlüğe giren 6362 sayılı Kanun’a göre halka açık şirketlere yönelik düzenleme ve denetleme faaliyetlerini yerine getiren bir kamu kurumudur.

OECD ve uluslararası genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkelerine göre düzenleme sağlayan (Özbek, 2012, s. 219) SPK’nın “Kurumsal Yönetim İlkeleri” ilk kez 2003 yılında yayımlanmıştır. İlgili Tebliğ 2005 yılında yenilenmiş, 2011 yılında ise (IV:56) seri numaralı “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” ile güncellenerek yürürlüğe girmiştir. Kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin

düzenlemede; iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkinliğinin gözetimi yönetim kurulunun sorumluluğundadır (30 Aralık 2011 Tarih ve 28158 No'lu Resmi Gazete).

SPK tarafından 2003 yılında yayımlanan “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” ile aracı kurumlarda uygulanacak iç denetim sistemine yönelik düzenleme yapılmış ve iç denetim ile iç kontrole ilişkin hususlar uluslararası düzenlemeler çerçevesinde detaylandırılmıştır.

İç kontrol sistemine ilişkin ilk düzenleme de yine Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1996 yılında yayımlanan (X:16) seri numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” ile yapılmıştır. 2002 yılında çıkarılan “Sarbanes-Oxley Yasası’ndan” sonra SPK tebliğinde güncelleme yapılmış olup, SOX’un benzeri sayılabilecek (X:19) seri numaralı düzenleme, 2006 yılında (X:22) seri numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’e” aktarılmıştır (Aksoy, 2007, s. 256).

2013 yılında ilgili Tebliğ’de değişiklik yapılmış ve (X:28) seri numaralı Tebliğ Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Tebliğ’de iç kontrol sistemi aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (SPK, Seri No:28 Tebliğ, Kısım 10, Madde 11):

“İç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir. Bu amaçla, iç kontrol sistemi söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan faaliyet risklerinin de ortaya konulmasını sağlayacak şekilde tasarlanır ve uygulanır.”

İç kontrol sisteminin unsurları COSO modelinde olduğu gibi; kontrol çevresi, risk değerlendirme süreci, finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini de içeren bilgi sistemleri, kontrol işlemleri ve kontrollerin gözetimini kapsamaktadır.

İç kontrol sistemiyle ilgili olarak (X:28) numaralı Tebliğ’in ekler bölümünde ayrıntılı bir değerlendirmeye yer verilmiş olup, bağımsız denetimle ilgili olarak denetçinin kullanacağı denetim tekniklerinin kapsamını belirlemek için işletmenin iç kontrol sisteminin yapısını ve karmaşıklığını kavraması gerekliliğinden bahsedildiği görülmektedir (SPK, Seri No:28 Tebliğ, Kısım 10, Madde 11).

1.1.11.1.3. Bankacılık Düzenlemeleri

Küresel olarak etkisi hissedilen muhasebe ve denetim skandalları sonrasında, Türkiye’de de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından bankacılık alanında birtakım düzenlemeler yapılmıştır (Aksoy, 2007, s. 304).

Etkin risk yönetimi ve sermaye yeterliliğine yönelik çalışmalar yürüten Basel Bankacılık Denetim Komitesine (Banking Committee on Banking Supervision) üye olan (www.bddk.org.tr) BDDK’nın iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeleri SOX düzenlemeleri ile benzerlikler içermektedir (Aksoy, 2007, s. 304).

Risk yönetimi, iç denetim ve iç kontrole ilişkin olarak bankalar tarafından oluşturulması gereken standartlar, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 2012 yılında yürürlüğe giren “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” ve 2010 yılında yürürlüğe giren “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmiştir.

5411 sayılı Kanun’a göre bankalarda “iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması” yönetim kurulunun sorumluluğundadır (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Madde 23).

Bankalar, karşılaşılabilecekleri riskleri yönetmek ve değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler (5411 Sayılı Kanun, Madde 29). Kanun’da iç kontrol faaliyetlerinin yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütüleceği düzenlenmektedir.

1.1.11.1.4. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Şirketleri Düzenlemeleri

Türkiye’de sigortacılık faaliyetleri, 1800’lerin ikinci yarısından itibaren ithalat ve sigorta işlemlerinde sigorta paylarının gösterilmesi ile yabancı sigorta şirketleri tarafından İstanbul ve İzmir’de açılan acentelikler ile başlatılmıştır (TSB, Sektör Raporu, 2021).

Özel sigortacılık alanında faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin kamu adına denetimini yapmak üzere ise 1963 yılında kurulan “Sigorta Murakabe Kurulu” 1994 yılında “Sigorta Denetleme Kurulu” adıyla Hazine Müsteşarlığı’na dahil edilmiştir. Aynı dönemde sektöre ilişkin düzenleme faaliyetlerini yürütmek üzere kurulan “Sigortacılık

Genel Müdürlüğü” ile 2019 yılında birleşen “Sigorta Denetleme Kurulu”, 2020 yılından itibaren “Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu” olarak faaliyetlerine başlamıştır (www.seddk.gov.tr).

Türkiye’de sigorta ve reasürans⁹ ile emeklilik şirketlerinin kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri, 2021 yılında yürürlüğe giren “Sigortacılık ve Özel Emeklilik Sektörlerinde İç Sistemlere Dair Yönetmelik” ile düzenlenmiştir (25 Kasım 2021 Tarih ve 31670 sayılı Resmi Gazete).

Yönetmeliğin üçüncü bölümünde detaylandırılan iç kontrol sisteminin amacı; “kuruluşun varlıklarının korunmasını, kontrol ortamına ilişkin makul düzeyde güvence sağlanmasını, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde mevzuata, kuruluşun iç politikalarına ve sigortacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve finansal raporlama sistemi ile ana hizmetlerin yürütülmesinde kullanılan tüm sistemlerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini sağlamak” olarak ifade edilmektedir.

Yönetmelikte etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi için; işlevsel görev ayrımı ve sorumlulukların tesisi, bilgi sistemleri ve iş süreçlerinin tesisi, etkin iletişim kanallarının tesisi, risklerle ilgili limit ve standartlarının belirlenmesi, iç kontrol faaliyetlerinin neler olduğu ve iç kontrol faaliyetlerini yürüten personelin görev ve yetkilerine yer verildiği görülmektedir.

1.1.11.2. Kamu Sektörü İç Kontrol Düzenlemeleri

Türkiye’de kamu mali yönetimi uygulamaları 1927 yılından 2006 yılına kadar Fransız mali yönetimi esas alınarak merkeziyetçi, bütçe, harcama ve muhasebe odaklı hazırlanan mülga “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu” çerçevesinde yürütülmüştür (Özbek, 2012, s. 514). Ancak 1050 sayılı Kanun’ da, çağdaş kamu mali yönetiminin temel unsurları olan, “stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve etkin iç kontrol” gibi konulara değinilmemesi yeni bir düzenlemeye olan ihtiyacı artırmıştır (Candan, 2006).

2000’li yıllara gelindiğinde Avrupa Birliği ile olan uyum sürecinin hızlanması, Dünya Bankası ve IMF (International Money Fund- Uluslararası Para Fonu) ile yapılan

⁹ Sigorta şirketlerinin üstlerindeki riskleri başka bir sigorta şirketine sigortalatarak, kendilerini güvence altına almasıdır.

anlaşmalar (Arcagök vd., 2004) kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmış ve 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu” 2003 yılında yasalaşarak geçiş sürecinin tamamlanmasından sonra 2006 yılında yürürlüğe girmiştir (Özbek, 2012, s. 514-515).

1.1.11.2.1. 5018 Sayılı Kanun ve İç Kontrol

5018 sayılı Kanun’un amacı; “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek” olarak ifade edilmektedir (5018 Sayılı Kanun, Madde 1).

Kanun’un iç kontrol sistemine ilişkin düzenleme getiren beşinci kısmında iç kontrol aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (5018 Sayılı Kanun, Madde 55):

“İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”

İç kontrol sisteminin amacı, uluslararası terminolojiye benzer olarak aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (5018 Sayılı Kanun, Madde 56):

- *Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*
- *Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*
- *Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*
- *Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
- *Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.*

Kanun’un kamu kurumlarında etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için; “mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasını, mali yetki ve

sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesini, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınmasına” yönelik düzenleme getirdiği görülmektedir (5018 Sayılı Kanun, Madde 57).

Kanun’a göre iç kontrolün tasarlanması, işletilmesi ve geliştirilmesi konusunda esas sorumluluk kamu idarelerindedir ancak iç kontrole ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. İç kontrole ilişkin standartları belirleyen düzenlemede iç kontrol bileşenleri uluslararası standartlar çerçevesinde; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme olarak düzenlenmiştir (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 7).

1.1.11.2.2. Kamu İç Kontrol Standartları

Kamu İç Kontrol Standartları, “COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları” çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir (26 Aralık 2007, 26738 Sayılı Resmi Gazete).

Kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, izlenmesi ve değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken temel yönetim kurallarını göstermek ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını sağlamayı amaçlayan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde 18 standart ve 79 genel şart belirlenmiştir.

Uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları’nda, iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiştir.

1.1.12. İç Kontrol Modelleri

İç kontrole ilişkin olarak uluslararası kuruluşlarca geliştirilen modeller genel olarak etkinlik ve kapsam alanına göre farklı özellikler içermektedir. İçerik, amaç ve

sorumluluk açısından değişen bu modeller; SysTrust, eSAC, CobiT ve COSO modeli şeklindedir.

1.1.12.1. System Trust (SysTrust) İç Kontrol Modeli

1999 yılında AICPA ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından geliştirilen System Trust (SysTrust) - Güven Sistemi Modeli, elektronik ortamda üretilen bilgilerin güvenliğini sağlamaya yönelik olarak düzenlenmiştir (Aksoy, 2005, s. 144).

SysTrust Sisteminin amacı, şirket ortakları ve müşterileri de dahil olmak üzere sistemi kullananlara güvence sağlamaktır. Sistem, bir kuruluşun iç kontrol sisteminin güvenilirliğini test etmek için bağımsız dış denetçileri sorumlu kılmaktadır (Dmour ve Dmour, 2019). Sistemin oluşturulmasına yönelik sorumluluk ise yöneticilere verilmiştir (Dabbağöğlu, 2009, s. 111).

SysTrust modelinde güvenlik açısından uygulayıcıların; ulaşılabilirlik (availability), güvenlik (security) ve dürüstlük (integrity) şeklindeki güvenlik hizmet ilkesini, belirli bir sistemin güvenilirliği açısından değerlendirmesi ve test etmesi gerekmektedir (Demir ve Çiçekay, 2021, s. 18).

1.1.12.2. eSAC Modeli

eSAC (Electronic Systems Assurance and Control) Elektronik Sistemler Güvence Kontrol Modeli, işletmelerde elektronik ortamda yapılan hile ve usulsüzlüklerin sebep olacağı risklere yönelik olarak 2001 yılında geliştirilmiştir. Sistemin amacı; işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamaktır. İç denetçilerin sorumlu olduğu sistemde, denetçilerin finans ve muhasebe konularının yanında bilgisayar sistemlerinin denetiminde de yetkin olmaları beklenir (Aksoy, 2005, s. 144-145).

1.1.12.3. COBIT Modeli

1996 yılından beri kullanılan COBIT (Objectives For Information Technology Control) Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları, işletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir (Aksoy, 2005, s. 144).

Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği (ISACA-Information Systems Audit and Control Association) tarafından geliştirilen COBIT, yönetimin uygun BT yönetişimi ve kontrolü aracılığı ile bilgi teknolojilerinden en büyük faydayı elde etmesine yardımcı olur. Planlama/organizasyon, satın alma/uygulama, teslimat/destek ve izleme/değerlendirme için süreç ve kontrol hedefleri tanımlayan COBIT modeli, başarılı BT sistemleri için gerekli olan etkililik, verimlilik, gizlilik, bütünlük, kullanılabilirlik, uyumluluk ve güvenilirlik kriterlerine odaklanır ve kontrol hedeflerine yönelik rehberlik sağlar (Doxey, 2019, s. 23-24).

COSO iç kontrolünden farklı olarak, COBIT daha çok IT yönetimi, kullanıcıları ile IT iç ve dış denetçilerine yöneliktir (Moeller, 2016, s. 139).

Tüm işletmeye yönelik kurumsal bilgi ve teknolojinin yönetişimi ve yönetimi için bir çerçeve sunan COBIT iç kontrol konusunda (COBIT , 2019);

- Paydaşlar açısından yararını; “dış servis sağlayıcılara bağımlılığı yönetmeye, BT konusunda güvence almaya ve etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin varlığını sağlamaya yardımcı olur” şeklinde belirlemiştir.
- Yönetilen iç kontrol sistemi hedefini ise; “iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda kilit paydaşlara şeffaflık sağlamak ve bu sayede operasyonlara güven, işletme hedeflerine ulaşılmasında güvence sağlamak ve artık risklerin yeterli derecede anlaşılmasını temin etmek” olarak belirlemiştir.

1.1.12.4. COSO İç Kontrol Modeli

1970 ve 1980’ li yıllarda ABD’de yaşanan hileli finansal rapor sayısındaki artış ve skandallar neticesinde usulsüzlüklerin nedenini araştırmak üzere 1985 yılında kurulan ve kısaca COSO¹⁰ olarak bilinen “Yanılıcı Finansal Raporlamaya İlişkin Ulusal Komite” aşağıdaki kuruluşlar tarafından desteklenen ve fonlanan bir özel sektör girişimidir (COSO, 2013; COSO, 1992; Özbek, 2012):

- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
- Amerikan Yetkili Mali Müşavirler Enstitüsü
- Amerikan Muhasebe Derneği

¹⁰ Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi-Committee of Sponsoring Organizations (Komisyonun ilk başkanının adı James C. Treadway’dır, bu sebeple Treadway Komisyonu olarak bilinmektedir) (Özbek, 2012).

- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü¹¹
- Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü

Örgütlerde performansı ve gözetimi iyileştirmeye, hile ve usulsüzlükleri azaltmaya yönelik çalışmalar yapmayı ilke edinen COSO, finansal raporlama süreçlerindeki usulsüzlüklerin nedenini açıklayan ilk raporunu 1987 yılında yayımlamıştır. COSO'nun bir kuruluşu daha iyi kontrol etmek konusunda yönetime yardımcı olmak ve yönetim kurulunun iç kontrolü gözetme yeteneğine katkı sağlamak amacıyla, 1992 yılında yayımladığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşmaktadır (COSO, 1992; Özbek, 2012; Moeller, 2014).

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ile endüstri ve coğrafi bölge veya örgüt büyüklüğü ve türü fark etmeksizin örgütlerin iç kontrolü nasıl tasarlayacağı, uygulayacağı, yürüteceği ve kendi iç kontrol sistemlerinin etkililiğini nasıl değerlendireceği konusunda temel oluşturan bir rehber sunulması amaçlanmıştır (COSO, 2013, s. 1).

COSO tarafından yayımlanan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve, uyum ve raporlama amaçları ile ilgili 2002 tarihli Sarbanes- Oxley Kanunu ve başka ülkelerdeki düzenleyici şartlarla uyumlu finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün uygulanması, tasarlanması, yürütülmesi ve değerlendirilmesinde kuruluşlar tarafından yaygın bir şekilde kabul görmektedir (A.g.e., 2013, s.163).

Treadway Komitesi tarafından gerçekleştirilen diğer çalışmalar aşağıdaki gibidir (coso.org):

- 2006 yılında yayımlanan “Finansal Raporlama-Halka Açık Küçük Şirketler İçin Rehberlik” ile halka açık şirketler haricinde KOBİ’lerin de iç kontrol sistemine dahil olması gerekliliği bildirilmiştir.
- 2009 yılında “İç Kontrol Sistemlerinin İzlenmesi Kılavuzu” yayımlanmıştır.
- Sahtekarlığın caydırılması konusunda 1999 ve 2010 yılında “Hileli Finansal Raporlama” adıyla iki araştırma raporu yayımlanmıştır.
- Kurumsal risk yönetimi ile ilgili 2004 yılında yayımlanan “Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçeve”, strateji belirleme sürecinde ve performans

¹¹ The National Association of Accountants-Ulusal Muhasebeciler Derneği'nin adı daha sonra (IMA: Institute of Management Accountants) olarak değişmiştir (A.g.e.).

yönetiminde riski dikkate almanın önemini vurgular nitelikte 2017 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi–Strateji ve Performansla Entegrasyon” olarak güncellenmiştir.

Dünyada en fazla referans alınan (Arwinge, 2013) COSO iç kontrol modelinin 1992 yılındaki ilk versiyonunda iç kontrol; “bir işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, yasa ve mevzuata uyum hedeflerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan geniş kapsamlı bir süreçtir” şeklinde tanımlanmıştır (COSO, 1992, s. 3).

Komite; iş dünyasındaki değişimleri, kanun, kural ve düzenlemelerdeki karmaşıklık ve talepleri, dolandırıcılığın tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik beklentileri, gelişen teknolojilerin kullanımını gözeterek Aralık 2011’de sistemi güncelleştirerek kamuoyunun görüşlerine açmış, gelen görüşler sonrasında güncellenen Çerçeveyi, 14 Mayıs 2013’te yeniden yayımlamıştır.

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’deki güncelleme sonrasında, üç ana hedef ve beş bileşen altında oluşan iç kontrol sistemi, 17 prensip ve 90 nitelik ile her bir iç kontrol adımıyla olması gerekenleri sistematik bir şekilde açıklar nitelikte güncellenmiştir. Değişiklik sonrası; iç kontrolün çerçeve tanımı, etkin bir iç kontrol için gerekli olan üç ana hedef ve beş bileşenden oluşan sistemin ana hatları aynen kalmış, iş ve çalışma ortamındaki değişiklikler dikkate alınarak operasyonel ve raporlama hedefleri genişletilmiştir. İç kontrolün tasarlanmasında, yönetilmesinde ve etkinliğinin değerlendirilmesinde yargılamanın önemi aynen kalmış, yeni çerçevede faaliyetler, uygulamalar ve finansal olmayan raporlama amaçları ile ilgili ek yaklaşım ve örneklerle yer verilmiştir (COSO, 1992; COSO, 2013).

Bütünleşik ve kapsayıcı bir yaklaşıma sahip COSO iç kontrol modeline göre iç kontrol, yenileme çalışmaları sonrasında ilk tanımdaki finansal raporlama ifadesi yerine raporlama ifadesini kullanarak aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (COSO, 2013, s. 1):

“İç kontrol; bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uyumla ilgili amaçlara ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir.”

Tablo 1.7: COSO İç Kontrol Sistemi Bileşen ve İlkeler

Bileşen	İlke
Kontrol Ortamı	1- Örgüt, dürüstlük ve etik değerlere bağlı olduğunu gösterir. 2- Yönetim kurulu, yönetimden bağımsız olarak iç kontrole yönelik gözetim sorumluluğunu yerine getirir. 3- Örgüt, amaçlara uygun yapıları, raporlama hatlarını, uygun yetki ve sorumlulukları oluşturur. 4- Örgüt, yetkin iş gücünü elde etmeye, geliştirmeye ve elinde tutmaya bağlı olduğunu gösterir. 5- Örgüt, hesap verme sorumluluklarını düzenler.
Risk Değerlendirme	6- Örgüt, amaçları riskleri belirlemeye olanak verecek şekilde açıkça belirler. 7- Örgüt, riskleri belirler ve analiz eder. 8- Örgüt, riskleri değerlendirirken hile potansiyelini dikkate alır. 9- Örgüt, iç kontrol sistemini etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve analiz eder.
Kontrol Faaliyetleri	10- Örgüt, riskleri azaltan kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir. 11- Örgüt, teknoloji üzerindeki kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir. 12- Örgüt, kontrol eylemlerini politika ve prosedürler aracılığı ile yürütür.
Bilgi ve İletişim	13- Örgüt, ilgili ve nitelikli bilgiyi elde eder veya üreterek kullanır. 14- İç kontrolü sağlamaya yönelik örgüt içi iletişim kurulur. 15- İç Kontrolü sağlamaya yönelik örgüt dışı iletişim kurulur.
İzleme	16- Sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler yapılır. 17- Yetersizlikler değerlendirilir ve zamanında bildirilir.

Kaynak: (COSO, 2013; Moeller, 2016, s. 60)

1.2. ÖRGÜT KÜLTÜRÜ

Çeşitli disiplinlerin araştırma ve incelemelerine konu olan ve içerik olarak oldukça geniş anlamlar içeren kültür, bilimsel alanda uygarlık, beşeri alanda eğitim sürecinin ürünü, estetik alanda güzel sanat, maddi (teknolojik) ve biyolojik alanda üretme, tarım, ekin, çoğaltma ve yetiştirme anlamlarına gelmektedir (Güvenç, 1979, s. 98-99). Kurum ve kuruluşlar açısından ise kurum kültürü, örgüt kültürü, işletme kültürü gibi tanımlamalarla ifade edilen kavram örgütlerin sosyal yönünün anlaşılmasını sağlamaktadır.

Örgütlerde yerleşik olan kültürel yapının çeşitli çerçevelerden ele alınması ile analiz edilen örgüt kültürünü, genel bir ifadeyle değerler, varsayımlar ve inançlar aracılığıyla oluşturulan örgüte özgü sosyal sistem olarak tanımlamak mümkündür. Kavramın tarihsel süreç içinde gelişiminin incelendiği bu bölümde örgüt kültürünün

özelliklerine, örgütler açısından önemine ve araştırmacılar tarafından yapılan örgüt kültürü sınıflamalarına yer verilmektedir.

1.2.1. Kültür Kavramı

Kültür, insanların toplumsal emeklerinin bir ürünüdür. Toplumsal yapı, doğa ve insanlar arasındaki ilişkiden doğan kültür, toplumun kazandığı bilgi, sanat, gelenekler ve benzeri diğer yetenekleri, alışkanlıkları kapsayan ve insanın toplumsallaşmasıyla ortaya çıkan bir bütündür (Çeçen, 1996, s. 22-25).

Usta (2021)' ya göre “düşünme eylemiyle başlayan kültür, insana bizzat kendi eyleminin bir sonucu olan, doğanın ve insanın dönüştürülmesinden artakalandır” (Usta, 2021, s. 52). Tarihsel süreçte toplumların bilgi, deneyim ve pratiklerinden oluşan ürünlerin tamamı (A.g.e., s. 365) olarak tanımlanan kültürün, avcı-toplayıcılıktan tarımsal üretime geçiş sürecinde ve sonrasında insanın doğaya uyumu ve toplumun bir parçası olarak edindiği deneyimlerin ve kendini keşfinin bir sonucu olarak ortaya çıktığı söylenebilir.

Kültür, “toplumun üyesi olarak insanın, yaşayarak, yaparak öğrendiği ve aktarım öğrettiği maddi ve manevi unsurlardan oluşan karmaşık bir bütündür” (Güvenç, 1997, s. 14).

Romalılar tarafından doğada kendiliğinden yetişen bitkilerden ayırmak üzere insan emeğiyle tarlada ekilerek yetiştirilen bitkileri adlandırmak için kullanılan “cultura” teriminden gelen kültür, Latince işlemek, yetiştirmek, inşa etmek, ekip biçmek, düzenlemek, onarmak, bakım ve özen göstermek, eğitmek gibi anlamlar içeren “colere” fiilinden türetilmiştir (Özlem, 2008, s. 153).

“Kültür” teriminin, insanın yetiştirilmesi, işlenmesi, eğitilmesi anlamında ilk kez Romalı Filozoflar Cicero ve Horatius tarafından kullanıldığı bilinmektedir. Cicero tarafından “cultura animi” olarak kullanılan terim, “insan nefsinin¹² terbiye edilmesi, nefesine düşkün bir hayvan olarak görülen insanın işlenmesi, yetiştirilmesi ve eğitilmesi” (A.g.e., s.153) anlamında kullanılmıştır.

Türkçe’de “ekin” karşılığında kullanılan, İngilizce ve Fransızca’da “culture” (TDK Sözlükleri) olarak geçen sözcük ilk kez Fransız yazar ve filozof Voltaire, tarafından

¹² Grekçe: pneuma, Latince: anima, Türkçe: can (Özlem, 2008, s. 153)

“insan zekasının oluşumu, gelişimi, geliştirilmesi ve yüceltilmesi” anlamında kullanmıştır. Buradan Almanca 'ya geçen ve 1793 tarihli bir Alman Dili Sözlüğünde uygarlık ve kültürel evrim karşılığında “cultur” olarak yer alan sözcük daha sonra İspanyolca, İngilizce ve Slav dillerine geçmiştir (Güvenç, 1979, s. 96).

Kültür kelimesinin bilimsel olarak tanımlaması ilk kez İngiliz antropolog Tylor tarafından yapılmıştır (A.g.e., s. 96). Tylor (1871)'e göre kültür, “toplumun üyesi olarak insanoğlunun kazandığı bilgi, sanat, ahlak, gelenekler ve benzeri diğer yetenek ve alışkanlıkları kapsayan karmaşık bir bütündür”. Tanımda geçen unsurlar şu şekildedir (Güvenç, 1985, s. 22-24):

- *Kültür-Bütünlük İlişkisi:* Bütünlükle kültürün ne olduğu değil, nasıl olduğu belirlenmiştir ve kültürün somut bir eylem veya olgu değil, soyut bir kavramsal yapı veya ilişkiler alanı olduğu belirtilmiştir.
- *İnsan-Öğrenme İlişkisi:* Kültür tanımındaki en önemli nitelik insan unsurunun canlı bir varlık olarak öğrenme ve aktarma ilişkisi ile kavramın sürekliliğine katkı sağlamasıdır.
- *Muhtevanın Bütünlüğü:* Kültürün bütünlüğüne paralel olarak, muhtevanın bütünsel niteliği, insanın öğrenip, kazanabileceği yetenek ve alışkanlıkların tümünü kapsamaktadır.
- *Toplum:* Kültür tanımında kültürel muhtevayı kazanan insanın, bir toplumun üyesi olması koşulu vardır.
- *Bütünün Karmaşıklığı:* Tanımın dört ana değişkeni olan insan, toplum, öğrenme süreci ve kültürel muhteva arasındaki ilişkilerin çokluğuna ve karmaşıklığına işaret edilmektedir.

Kültüre ilişkin olarak literatürde geçen tanımlamalara Tablo 8'de yer verilmektedir.

Tablo 1.8: Kültür Tanımlamaları

Yazar	Tanım
Sapir (1921)	Kültür, varlıĝın yapısını (ilişkilerini) belirleyen, sosyal bir süreçle �ĝrenilen uygulama ve inançların, maddi ve manevi �ĝelerin birliĝidir
Sumner ve Keller (1927)	İnsanların içinde bulundukları yaşam koşullarına uyumlarının toplamı
Tozzer (1930'dan önce)	Kültür, toplumsal olarak �ĝrenilen ve aynı şekilde yeni nesillere aktarılan davranış örüntüleri veya kalıplarıdır
Winston (1933)	Kültür, sosyal etkileşimin ürünüdür
Linton (1945)	Kültür, bir toplumun tüm hayat biçimidir
Sorokin (1947)	Kültür, sosyo-kültürel evrendeki açık seçik eylemlerin ve araçların ortaya koyduĝu ve nesnelleřtirdiĝi anlamlar, deĝerler ve kurallar, bunların etkileşim ve ilişkileri, bütünleşmiş ve bütünleşmemiş gruplarıdır
Marquet (1949)	Kültür, bir grubun yaşama biçimidir
White (1949)	Kültür, maddi unsur, davranış, düşünce ve duyguların, simgelerden oluşan sembolere dayalı bir örgütlenmesidir

Kaynak: (akt. Güvenç, 1979, s. 101-102)'den yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kültür, toplumu oluşturan insanların ortak paylaşımı, yaşama biçimi ve etkileşimi ile ortaya çıkan maddi ve manevi unsurların bir bütünü olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda canlı, dinamik ve deĝiřken bir yapıya sahip olan kültür, insanın varoluşuna y klediĝi anlamlara baĝlı olarak ortaya koyduĝu davranış biçimlerinin ürünü olarak ifade edilebilir.

Kültüre ilişkin ilke ve özellikleri şu şekilde özetleyebiliriz (Güvenç, 1979, s. 101-107):

- Kültür, bireyin doĝduktan sonraki yaşantısı içinde edindiĝi alışkanlıklara göre * ĝrenilir*,
-  ĝrenilip aktarılmasına baĝlı olarak *tarihidir ve sürekli*dir,
- İnsanlarca yaratılıp, ortaklaşa paylaşılması ile doĝal olarak *toplumsaldır*,
- Toplumsallıĝın y klediĝi anlam ve beklentilere baĝlı olarak *ideal veya idealleştirilmiş kurallar sistemidir*,
- İnsanın biyolojik ve psikolojik *ihtiyaçlarını karşılayıcı ve doyum saĝlayıcı*  zelliĝi vardır,
- Zaman boyutu içinde çevreye g sterdiĝi uyumla *deĝiřir*,
- Uzlaştırıcı, uyumlaştırıcı ve  ĝretici bir etkiyle *b t nleştiricidir*,
- Bütünüyle gözlemlenebilir bir olgu olmayan ve tanımlaması zor olan kültür kavramı, bireylerin zihinlerindeki bir *soyutlamadır*.

1.2.2. Örgüt Kültürü Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Antropoloji, sosyoloji ve felsefe (Langton ve Robbins, 2006, s. 6) gibi çeşitli disiplinlerdeki araştırmacılar tarafından çalışılan örgüt kültürü kavramının ne anlama geldiği, nasıl gözlemlenmesi ve ölçülmesi gerektiğine (Schein, 1990) ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır.

Koeber ve Kluckhohn (1952) tarafından yapılan ve kültür kavramının çeşitliliğini gösteren 160 farklı tanımlamadan örgüt kültürüne ilişkin olanlarına şu şekilde yer verilebilir; “bireyin grubundan edindiği toplumsal miras”, “dış çevreye ve diğer çalışanlara uyum sağlamak için bir dizi değer”, “davranışın normatif düzenlemesi için mekanizma”, “birleştirilmiş öğrenme deposu”, “tekrarlayan sorunlara yönelik standartlaştırılmış yönelimler kümesi” (Miroshnik, 2013, s. 10).

Küçük bir toplum ve sosyete (society) olarak tanımladığı örgütlerin doğal olarak “paylaşılan değerler seti” olacağını belirten Koçel’e göre örgüt kültürü, rasyonel ve görüntüsel araçlarla ifade edilmektedir. Örgüt kültürü çerçevesinde şekilleneceği belirtilen rasyonel araçlar; örgütün yapısı, teknolojisi, politika ve prosedürleri, amaç ve hedefleri, iletişim ve raporlama sistemleri, ödül, ceza, terfi sistemleri, planlama ve kontrol sistemleri, şeklindedir. Görüntüsel araçlar ise; ortak dil, davranış kalıpları, sembol ve simgeler, estetik, fiziksel ortam ve düzenlemeler, hikayeler, merasimler, tecrübeler, kıyafet-kıyafet şeklinde belirtilmektedir (Koçel, 2001, s. 26).

Örgüt kültürü, belli bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş insan topluluğunu karakterize eden anlamlar, değerler, normlar, varsayımlar, ritüeller ve davranış kalıplarından oluşmaktadır (Vural, 2005, s. 40; Peterson, Ashkanasy ve Wilderom, 2011, s. 4; Alvesson, 2002, s. 3-4). Araştırmacılar tarafından farklı inceleme yöntemleriyle ele alınarak değerlendirilen kavrama ilişkin literatürde birçok tanım bulunmaktadır.

Örgüt kültürü, herhangi bir zamanda herhangi bir grubun üyelerince kabul edilmiş anlamlar sistemidir (Pettigrew, 1979, s. 574).

Örgütün çalışma biçimini oluşturan biçimsel olmayan tutum ve davranışlar bütünü (Deal ve Kennedy, 1982, s. 4).

Örgütlerde birlikteliği sağlayan toplumsal ya da kuramsal birleştirici bir etmen (Smircich, 1983, s. 344).

Örgüt kültürü, belirli bir grubun gerek içsel bütünleşme gerekse dışsal uyum sorunlarını çözümlerken deneyimleyerek geliştirdiği ve çalışanlar tarafından benimsenen değerler ve inançlar bütünüdür (Schein, 1990, s. 111) .

Bir örgütün üyelerini diğerlerinden ayıran kolektif bir bilişsel programlama (Hofstede ve Minkov, 1991, s. 344).

Örgüt kültürü, çalışanlara sembolik anlamlarla yansıyan, örgüt içindeki hikayeler, inançlar, sloganlar ve paylaşılan değerlerden oluşan bir yapıyı ifade eder (Peters ve Waterman, 1995).

Cameron ve Quinn'e göre "İşlerin bir kurumda nasıl olduğunu" temsil eden örgüt kültürü, çalışanlara bir kimlik kazandırmakta, örgütte çalışmayı sürdürebilmek için gerekli yazılı olmayan ve konuşulmayan ilkeler sunmaktadır (Cameron ve Quinn, 2011, s. 19).

Örgüt kültürü, örgüt üyelerinin tedarikçiler, müşteriler ve örgüt dışındakilerle olan etkileşimini kontrol eden, paylaşılan norm ve değerler setidir (Jones, 2013, s. 31).

Örgüt kültürü kavramı ilk olarak 1979 yılında Pettigrew'in "Örgütsel Kültürler Üzerinde Çalışırken" adlı makalesi ile Amerikan akademik alan yazınına girmiştir (Hofstede, 1990, s. 286). Ancak 1930 ve 1940'lı yıllarda Elton Mayo ve arkadaşlarının biçimsel olmayan örgütleri yapı, değer, norm ve duygular üzerinden ele alarak birtakım incelemeler yaptıkları (Demirci vd., 2013, s. 172), bundan 30 yıl kadar sonra ise Katz ve Kahn adlı iki araştırmacının benzer çalışmalarla her örgütün kendine has bir kültürü olabileceğini ortaya koydukları bilinmektedir (Unutkan, 1995, s. 34).

Çevresel değişkenlerin yarattığı rekabet ortamıyla birlikte örgütler her dönem etkinlik ve verimlilik arayışı içinde olmuşlardır. Klasik yönetim anlayışının benimsendiği 1930'lara kadar devam eden süreçte bilim insanları en iyi örgüt yapısının gerekliliklerini mekanik örgüt yapıları ile açıklamışlardır. Yapıların ağırlıkta olduğu ve insan unsurunun ikinci plana atıldığı bu dönemde makine ve insan ilişkilerinde, işlerin tasarımı ve birleştirilmesinde rasyonellik ana hareket noktası olmuştur. 1930 ve 1950 yılları arasında örgütlerdeki birey ve grup davranışlarını inceleyen "Psikolojik Köken" in temsilcileri insan unsurunu dikkate alarak motivasyon ve etkinlik arasındaki ilişkiyi incelemeyi sürdürmüşlerdir. 1950 ve 1970 yılları arasında psikolojik kökenli bakış açısına ek olarak örgütleri içinde bulundukları çevrenin koşulları ile birlikte ele alan sistem yaklaşımı, bir örgütü etkileyen bütün değişkenleri bir arada görmeyi sağlamıştır. 1970'lerden itibaren içinde bulunulan durum ve koşullara göre hangi ilkelere ne zaman ve nasıl uyulacağını

araştıran durumsallık yaklaşımı stratejik analiz araçlarının gelişmesini sağlamıştır (Koçel, 2001; Sargut ve Özen, 2015).

1980’lerdeki Japon firmaların hızlı yükselişi sonrası ise Amerikan firmalarının pazar payın kaybetmeye başlaması ile örgütsel kültürle ilgili değer, norm, varsayım gibi nitel kavramlara yönelik incelemelere ağırlık verilmesi eğilimi önem kazanmış ve örgüt kültürü kavramı yönetim ve organizasyon açısından yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır (Alvesson, 2002, s. 10; Terzi, 2000, s. 21). Başlarda değişim mühendisliği ve kalite kontrol çemberleri gibi Japon işletmeciliğinde kullanılan uygulamaların başarı sağladığı düşünülse de yapılan araştırmalarda, bu uygulamaların Japon kültürü ile uyumu sayesinde başarılı sonuçlar verdiği sonucuna ulaşılmış ve kültürel farklılıkların yönetim ve performans açısından önemli bir etken olduğu anlaşılmıştır (Doğan, 2007, s. 7).

Deal ve Kennedy’nin “Örgüt Kültürü”, Peters ve Waterman’ın “Mükemmeli Arayış” ile Ouchi tarafından ortaya atılan “Z teorisi” ile Pascale ve Athos’un “Japon Yönetim Tarzı” adlı eserleri de kavramın ortaya çıkmasında ve yaygınlaşmasında temel olan çalışmalardır (Unutkan, 1995, s. 34-36).

Örgüt kültürünün içerdiği öznel unsurlar, bu konuda yapılan tanımlama ve bakış açılarının çeşitliliğini ortaya koymaktadır. Araştırmacılar tarafından farklı araştırma yöntemleri ve bakış açıları ile ele alınarak değerlendirilen örgüt kültürüne ilişkin yaklaşımlar şu şekildedir; “karşılaştırmalı yönetim yaklaşımı”, “durumsallık yaklaşımı” ve “kültürü örgütün kendisi olarak ele alan yaklaşımlar (bir metafor)”. Bu yaklaşımlara kısaca aşağıda yer verilmektedir (Eren, 2017, s. 139-142; Smircich, 1983, s. 342-352; Erdem, 1996, s. 31-35):

- *Karşılaştırmalı yönetim yaklaşımında kültür*, örgütün temel inanç ve değer yargılarını etkileyen, örgütün dışında bir değişken olarak ele alınır. Bu bakış açısında kültür, örgüt üyeleri aracılığıyla örgüte aktarılır ve üyelerin tutum ve davranışları ile oluşur. Konuyla ilgili, Amerikan ve Japon firmalarının kültürlerinin toplumsal kültürden etkilenecek oluşmasında ulusal kültürün izlerini taşıyan örgüt üyelerinin etkisinin olması örnek olarak verilebilir.
- *Durumsallık yaklaşımında kültür*, örgüt içinde geliştirilen inanç ve değer yargılarından oluşan bir iç değişken olarak ele alınmaktadır. Bu yaklaşımda örgütlerin kendi kültürlerini kendi içlerinde ürettikleri düşünülmektedir ve bazı araştırmacılar sistem yaklaşımının etkisini dikkate alarak kültürün, çevresel

koşullar ile örgüt içi koşulların etkileşimi ile oluşabileceğini düşünmektedirler. Kültürün oluşumundaki etkenler, örgüt yapısı, büyüklüğü, teknoloji, liderler ve liderlerin davranış biçimleri olarak belirtilmektedir.

Japon yönetim tarzını inceleyen Pascale ve Athos kültürel değişkenden etkilenen yedi yönetim ögesini (Tablo 1.9), strateji, yapı, sistemler, işgören, stil, beceriler, üst amaçlar olarak belirlemişlerdir (Sargut, 2015, s. 101-102):

Tablo 1.9: Pascale ve Athos Yedi Yönetim Ögesi

Pascale ve Athos Kültürel Değişkenden Etkilenen Yedi Yönetim Ögesi	
Strateji	Örgütlerin belirlenen amaçları gerçekleştirmek üzere belli bir zaman içinde sınırlı kaynaklarla uygulamaya koyduğu eylem planları.
Yapı	Örgüt biçimini yansıtan örgüt şemasının özelliğinin belirlenmesi.
Sistemler	Toplantı biçimleri, raporlar gibi iş süreçleri.
İşgören	Örgüt çalışanlarının birimlere göre oransal dağılımı.
Stil	Örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik yöneticilerin davranış biçimleri ve örgütün kültür stili.
Beceriler	Örgütün veya kilit personelin bir bütün olarak uzmanlaştığı işler.
Üst Amaçlar	Örgüt üyelerine kılavuzluk eden önemli kavramlar ve değerler.

Kaynak: (Sargut, 2015, s. 101-102)’den yazar tarafından oluşturulmuştur.

Pascale ve Athos tarafından sert ögeler olarak tanımlanan strateji, yapı ve sistemler belirlilik içeren somut kavramlardır. İşgören, stil, beceri ve üst amaçlar ise ölçülme zorluğu ve belirsizlik içermeleri sebebiyle yumuşak ögeler olarak sınıflandırılmaktadır. Sonraki yıllarda Peters ve Waterman’ın katılımıyla genişletilen bu çalışma, kültürün bir iç değişken olarak eklenmesiyle “Yedili McKinsey Modeli” şeklinde tekrar yorumlanmıştır. Model, örgüt yönetiminde sert kavramlar kadar yumuşak kavramların da etkin bir şekilde kullanılabileceğini ortaya koymaktadır. Ögelerin yorumlanmasında yöneticilerin kültürel kökenleri etkili olmaktadır. Örneğin kültürel köklerinden dolayı Amerikalı yöneticilerin belirli, ölçülebilir, somut kavramlara eğilimleri vardır dolayısıyla onlar için sert ögeler daha önemli ve anlamlıdır. Japon yöneticiler ise yumuşak (soft) ögeleri kavramakta daha iyidirler, bu da soyutun üzerine

gitme isteğini gösteren kültürlerinden kaynaklandığını göstermektedir (A.g.e., s. 102-103).

- *Kültürü örgütün kendisi (bir metafor) olarak ele alan yaklaşımlar* ise kendi içinde 3 model ile ele alınmaktadır. Bunlar; bilişsel, sembolizm ve yapısal/psikodinamik olarak ifade edilmektedir. Antropolojiden etkilenen bu yaklaşımda kültür bir değişken değil örgütün kendisidir. *Bilişsel yaklaşımda* kültür, örgüt üyelerince paylaşılan ve davranışları yönlendiren bilgi ve inanç sistemlerinden oluşur. Bu yaklaşımda paylaşılmış düşünceler, ideolojiler, değerler, varsayımlar, beklentiler ve normlardan oluşan örgüt kültürü, örgütsel amaçların başarılmasında önemli ve etkili bir araçtır (Schultz, 1994: Terzi'den 2000, s. 21-23). *Örgütsel sembolizmde* örgüt, bir toplum gibi ortak semboller ve ifadeler sistemi olarak tanımlanır. Sembol ve ifade biçimlerinden, örgüt bireylerinin çalışma ortamını yorumlama biçimleri ve edindikleri deneyimlerin onların davranışlarına yansması ile kültürel ortamın oluşması ifade edilmektedir. *Yapısal/psikodinamik yaklaşımda* ise örgüt kültürü, insanın bilinçaltında yatan düşünceleri ile sosyal düzenlemeler arasındaki etkileşimi ele almaktadır. Buna göre yüzeyde görünen oluşumların derininde bireylerin bilinçaltında yatan düşünce kalıplarının etkisi vardır.

Kültürü bir değişken olarak ele alan yaklaşımlar ile kültürü örgütün bizzat kendisi olarak ele alan yaklaşımların her ikisinde de örgüt bir açık sistem olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmalar ile değişen rekabet ortamında, örgüt içinde gelişen kültürleri anlamadan örgütleri değiştirmenin kolay olmadığını fark eden yönetici ve araştırmacıların, örgüt kültürünü hem değişimi engelleyici hem de değişimi başarmak için olası bir araç olarak görmeye başladıkları (Çetin, 2004, s. 25) görülmektedir.

Örgüt kültürünün her örgütün sahip olduğu özellik, nitelik ve deneyimlere göre geliştiği söylenebilir. Örgütteki bireylerin nasıl davranması gerektiğine kılavuzluk eden örgüt kültürü, örgütün kuruluşundan itibaren örgüt üyelerinin ortak paylaşımı ve iç ve dış faktörlerin etkisiyle zaman içinde oluşan ve gelişen genel kabulleri ifade etmektedir.

1.2.3. Örgüt Kültürü Türleri

Örgüt kültürü, temel değerlerin paylaşılma derecesine ve benimsenme düzeyine göre güçlü-zayıf kültür ve baskın-alt kültür şeklinde ayrılabilir.

Çevreleriyle yakın bir uyum sergileyen, açıkça belirlenmiş ve üyelerince benimsenmiş değerler sistemine, ortak davranış biçimlerine sahip örgütler güçlü örgütlerdir (Brooks, 2018, s. 294). Temel değerlerin örgüt üyelerinin tamamı tarafından paylaşılması uyum ve uzlaşmayı artırır. Güçlü kültüre sahip örgütlerde çalışanlar arasında ortak bir dil gelişmiştir. Bu durum koordinasyonu güçlendirerek performans artışına olumlu katkı (Tutar, 2017, s. 309) sağlamaktadır.

Güçlü kültürün şekillenmesinde güçlü liderin etkisinin yanında paylaşma ve yoğunluk derecesinin de etkisi bulunmaktadır. Örgüt üyelerinin ortak değerlere sahip olma derecesini gösteren paylaşma derecesi, oryantasyon ve ödüllendirme faktörlerinden etkilenmektedir. Örgütler oryantasyon programıyla yeni başlayanların örgütün temel felsefesini ve iş yapma yöntemlerini öğrenmesini sağlarlar. Ödüllendirme ile temel değerlere bağlı olanlara verilecek ödül belirlenirken, tüm çalışanların temel değerlerin önemini anlaması beklenir. Ödüllendirme sisteminin sonucu olan yoğunluk derecesi, üyelerin ne kadarının temel değerlere bağlı olduğunu gösterir (Vural, 2005, s. 49). Pascale ve Athos'a göre en başarılı Japon firmalarından olan Matsushita'nın başarısı, temel değer ve inançların çalışanlar tarafından büyük ölçüde paylaşılmasından kaynaklanmaktadır (Kozlu, 2014, s. 91).

Değerlerin paylaşılma derecesi kültürün gücünü ortaya koymaktadır. Dolayısıyla değerler üzerinde uzlaşma sağlanamadığında kültürel zayıflık yaşanabilmektedir. Zayıf kültürlerde, “üst yönetim ve çalışanlar arasında iletişim eksikliği, kuşku, düşmanlık hisleri ve gerilime dayalı bir iklim” (Doğan, 2007) görülebilmektedir. Ortak paylaşım derecesinin düşük olması durumunda değerler, yönetim tarafından yukarıdan aşağıya doğru dayatılır, çalışanlar arası bağlılık ve sinerji yaratma isteği düşer (Tutar, 2017, s. 309).

Baskın (egemen) kültür, örgüt üyelerinin tamamı tarafından paylaşılan değerlerin örgüte kazandırdığı kişiliği ifade etmektedir. Alt kültür ise örgütün alt birimlerinin, aynı örgüt içindeki farklı meslek grubu üyelerinin veya örgütün farklı bir coğrafi bölgedeki biriminin üyeleri arasında paylaşılan değerleri ve ek paylaşımları ifade etmektedir. Örgüt kültürü birden fazla alt kültüre bölünebilir. Finans, üretim, bilgi sistemleri gibi birimlerin kendine ait zamanla oluşan ve farklı birim veya grupların üyelerince anlaşılmayacak davranış kalıpları, ortak dilleri ve jargonları¹³ vardır.

¹³ Aynı meslek veya topluluktaki insanların ortak dilden ayrı olarak kullandıkları özel dil veya söz dağarcığı (TDK Sözlükleri).

Örgütlerde baskın ve alt kültürler bir arada bulunur, alt kültürlerce örgütün temel değerleri korunur ancak farklı özellikleri de kendi bünyesinde barındırır (Langton ve Robbins, 2006, s. 336).

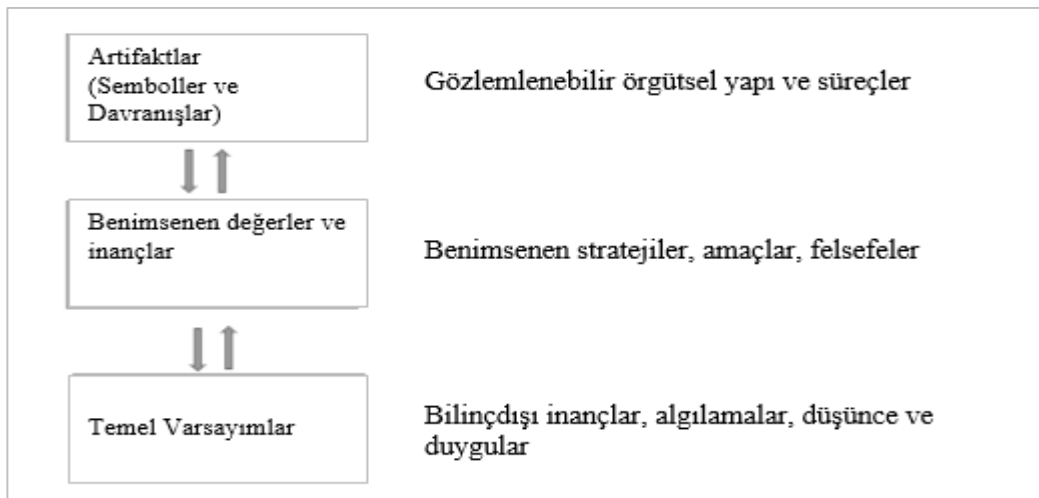
1.2.4. Örgüt Kültürünün Unsurları

İnsanların bir arada yaşaması sonucu ortaya çıkan kültür kavramı doğası gereği çeşitli maddi ve manevi unsurları bünyesinde barındırmaktadır. Örgüt kültürü ile ilgili çalışma yapan araştırmacıların kavramı tanımlarken örgütlerin sahip oldukları özelliklere göre maddi-manevi, somut-soyut, görünür-görünmez öğeler üzerinden değerlendirme yaptıkları görülmektedir.

Semboller, sloganlar, özel giysiler ve törenler gibi somut ve gözle görünür unsurlar, bireyler tarafından daha kolay algılanır ve benimsenir niteliktedir. Yönetim anlayışı, değerler, davranış ve yaklaşım biçimleri gibi soyut nitelikteki unsurlar ise algılanması ve anlaşılması daha zor ve öznel, dolayısıyla öğrenilmesi zaman isteyen gözle görülmeyen (Champoux, 2011, s. 75) unsurlardır.

Schein'e göre örgüt kültürünün, artifaktlar, değerler ve temel varsayımlar olmak üzere üç temel düzeyi bulunmaktadır. En üstte somut olarak ifade edilebilecek fiziksel yerleşim, görünüş, teknoloji, hikayeler gibi gözlemlenebilir örgütsel yapı ve süreçler yer alır. İkinci düzey, örgütsel başarıya ilişkin benimsenen değerleri, amaçları ve felsefeyi tanımlar. Üçüncü düzey ise örgütsel bütünleşmeye yardımcı olan inanç, algı, düşünce ve duyguları ifade eden temel varsayımlardır (Schein, 2004, s. 26).

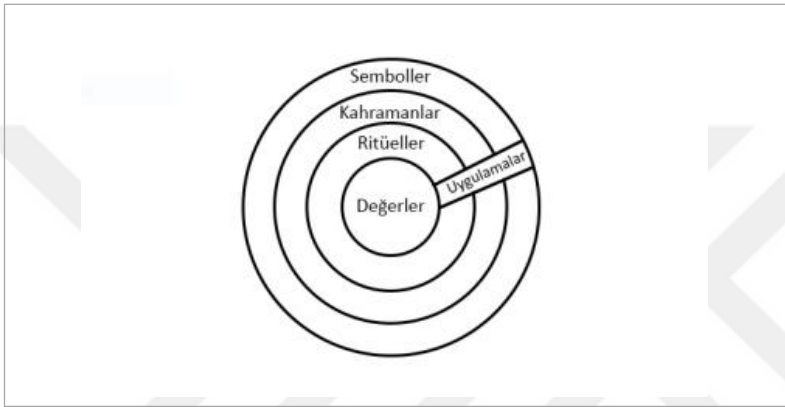
Şekil 1.5: Kültürün Unsurları



Kaynak: (Schein, 2004, s. 25)

Hofstede'e göre ise kültürel farklılıklar bir soğan kabuğunun katmanlarında resmedilmiştir. Bu katmanlarda yüzeyden derine doğru sırasıyla semboller, kahramanlar, ritüeller ve değerler yer almaktadır. Semboller, kahramanlar ve ritüellerin uygulamalar teriminin altında toplanmasının sebebi, bu öğelerin dışarıdan birisi tarafından gözlemlenebilir nitelikte olmalarındandır, ancak anlamları içeriden birisi tarafından doğru yorumlanabilir. Kültürü diğerlerinden ayıran ve değişmesi zor olan değerler ise en derinde yer alır (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 7-9).

Şekil 1.6: "Soğan Modeli" Kültürün Farklı Derinlikleri



Kaynak: (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 8)

Yalnızca ortak bir kültürü paylaşanlar için anlam ifade eden özel kelimeler, jestler, bayraklar gibi örneklendirilebilecek semboller kolayca geliştirilip, yenilendiği ve başkaları tarafından hızlı bir şekilde kopyalandığı için katmanın en dışında yer alır. Rol model olarak alınan kahramanlar değer verilen özelliklere sahip canlı veya ölü, gerçek veya hayali kişilerden oluşur. Teknik olarak gerekli olmasa da kültürün temel unsurlarından olan tören veya ayinlerden oluşan ritüeller sosyal olarak kabul edilen kolektif faaliyetlerdir ve değerlerinin önemini pekiştirici bir işlev görürler. Kültürün özünü oluşturan değerler, küçük yaşta öğrenilen ve tutum ve davranışları yönlendiren öğelerdir (A.g.e., s. 8-9).

Schein ve Hofstede tarafından gözlemlenebilme düzeyi, yüklendiği anlam seviyesi, algılanma biçimi açısından değerlendirilen ve diğer araştırmacılar tarafından da ele alınan kültür öğelerine kısaca aşağıda yer verilmektedir:

Değerler: Kültürün yapı taşları olarak nitelendirilen değerler, önem verilen ve tercihi belirleyen unsurları ifade etmektedir (Hofstede, 1980). Değerler, hangi toplumsal davranışın iyi, doğru ve arzulanan nitelikte olduğunu belirten ortak ölçüt veya fikirlerdir

(Unutkan, 1995, s. 11). Değerler, kişiler, gruplar ve toplumları ayıran önemli hislerin oluşturduğu fikirler ile ilgilidir ve bireylerin düşünce, tutum ve davranışlarına ilişkin birer standart ya da ölçüt olarak ifade edilmektedir. Örgüt içindeki başarıyı belirleyen kavramlar ve inançlar olarak tanımlanan değerler, örgütsel tutumların seçiminde çalışanlara rehberlik etmektedirler (Köse, Tetik ve Ercan, 2001, s. 229). Örgüt bireylerinin ortak bir tutuma yönelmesi için normatif inançlarla oluşturulan değerler paylaşıldığında bireyleri motive ederken aynı zamanda örgüt politika, hedef, strateji ve eylemleri için bir rehber görevi görür. Örgüt değerleri şu şekildedir (Erdem, 1996, s. 38):

- *Açıklanan değerler*, örgütün hangi kriterlere göre çalıştığını belirten, örgüt belgelerinde yer alan değerlerdir.
- *Görülen değerler*, çok fazla açıklanmayan ancak olay ve kararlarda görülen değerlerdir.
- *Operasyonel değerler*, kontrol sistemleri, kariyer yönetimi gibi günlük uygulamalarda görülen değerlerdir.
- *Tutumlar*, örgütün değer sistemini yansıtan görüşlerdir ve örgütün rekabet, pazar, ekonomi gibi konularda sahip olduğu dünya görüşünü yansıtır.

Varsayımlar: Doğru kabul edilen yargı ve genellemeleri ifade eden varsayımlar, örgüt üyelerince paylaşılan, örgütsel ve çevresel sorunlar, insan ilişkileri ve eğilimi ile ilgili temel yorumlardır (Tutar, 2017, s. 211). Sorgulamadan kabul gören varsayımların örgüt kültürünün diğer öğeleri üzerinde belirleyici ve yönlendirici bir etkisi vardır (Kurnaz, 2020, s. 19).

Normlar: Örgütsel kültür içinde davranışı etkileyen, sosyal sistemi kurumsallaştıran ve güçlendiren öğeler (Owens ve Steinhoff, 1989, s. 10) olarak tanımlanan normlar, yazılı olmayan kurallardır ve neyin nasıl yapılacağına ilişkin biçimsel olmayan beklentileri (Terzi, 2000, s. 46) ifade eder. Belirgin ve yol gösterici nitelikte olan normlar, ödül veya ceza yöntemiyle korunurlar ve hikayelerle, kahramanlarla, törenlerle iş görenler tarafından kuşaktan kuşağa aktarılırlar (Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci, 2004, s. 51).

İnançlar: Bireylerin varoluş biçimine ilişkin kabullerini yansıtan inançlar, sorgulamanın dışında tutulan kanaatlerdir (Tutar, 2017, s. 206). İnançlar, kişinin bir yöne ait algısı, bir eşyaya ilişkin bilgisi ve bir şeyin ifade ettiği anlamların toplamı olarak tanımlanabilir. Toplumu oluşturan bireylerin sahip oldukları inançların benzerliği

kültürün oluşumunda büyük bir etkiye sahiptir (Unutkan, 1995, s. 9). Örgütlerde inançlar neye inanılıp inanılmayacağını belirten değerler olarak çoğu zaman çalışanlar üzerinde motive edici etkiye sahiptir (Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci, 2004, s. 42).

Semboller: Semboller (simge), nesnelerin, duyguların, düşüncelerin ve ilişkilerin yerini tutan sözcükler, beden dili ile yapılan davranışlar ve biçimler olarak tanımlanmaktadır. Örgüt kültürünün görünür yönüyle ilgili olan semboller, paylaşılan anlam kodlarıdır. Semboller belli anlamları ifade eden sözcükler, jestler, resimler ve objelerden oluşur (Doğan, 2007, s. 55). İçsel bir inanışın dışsal bir işareti ve temsilden daha fazla bir işleve sahip olan semboller, örgüt içindeki birtakım fikirleri, değerleri ve duygusal anlatımların iletilmesini mümkün kılan nesneler, objeler veya eylemler olarak ifade edilebilir (Terzi, 2000, s. 55).

Törenler: Örgüt ve çalışanları için önemli olan olayların resmen tanınması için yapılan (Demir, 2007, s. 38) törenler, bir grubun amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıran biçimsel, simgesel ve süreli bir kolektif eylemdir (Terzi, 2000, s. 48). Törenler, örgüt kültürünün bir kutlama aracı olarak örgütün kültürel değerlerini pekiştirmeyi, üyeler arası bağlılığı arttırmayı hedefler (Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci, 2004, s. 60).

Artifaktlar: Sözlü (mitler, hikayeler ve dil), davranışsal (ritüel ve törenlerde yapılan eylemler) ve fiziksel (teknoloji, fiziksel çevrenin düzenlenmesi, kullanılan iş elbiseleri, logolar, semboller ve simgeler) olarak ayrılan artifaktlar, örgütte somut olarak algılanabilen, fenomen olarak değerlendirilen her türlü unsuru ifade eder (Tutar, 2017, s. 205). Artifaktlar, çalışanların birbirleriyle ve fiziksel çevreleriyle olan etkileşimlerinde aracılık ederler (Terzi, 2000, s. 39).

Dil: Dil, coğrafik veya kültürel toplulukların yaşadıkları tecrübeleri göstermekte kullanılan, öğrenilebilir, organize edilmiş semboller sistemidir. Bir iletişim aracı olarak dil, örgüt kültürünün nesilden nesile aktarılmasını sağlayan önemli bir kültür ögesidir (Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci, 2004, s. 53). Toplumda madde ve kavram olarak varolan herşeyi kapsayan dil, kültürün anlaşılmasına ve öğrenilmesine yardım etmektedir (Unutkan, 1995, s. 8). Dil, iletişim için paylaşılan bir sistemdir ve jargon, el-kol hareketleri, şakalar, espriler, dedikodular ve sloganlar gibi çeşitli kültürel unsurlardan oluşur (Demir, 2007, s. 37). Örgütler açısından dil, ortak bir faktör olarak sosyal değerlendirmeleri ve ima yoluyla anlatılan uyarmaları ifade eder (Terzi, 2000, s. 55).

Hikayeler ve Mitler: İşletmelerin geçmişte yaşadığı olaylar hikayeler ile çalışanlara anlatılarak, kültürün temel değerlerinin, yönetim felsefelerinin, politika ve stratejilerinin hatırlanması ve çalışanlara aktarılması sağlanmaktadır (Demir, 2007, s. 39). Örgütsel hikayeler, örgütün geçmişiyle ilgili yaşanmış çeşitli olayları yansıtan kültür faktörleridir. Kültürün en derin inanç ve algılamalarını temsil eden mitler ise hikayelere göre daha masalcı bir yaklaşıma sahiptir (Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci, 2004, s. 55-57).

Kahramanlar: Toplumsal sorunların çözümü sırasında veya birlikte çalışma sırasında ortaya çıkan kahramanlar, davranışlar için model alınan gerçek veya hayali, ölmüş veya yaşayan bireylerdir (Doğan, 2007, s. 55). Kahramanlar, örgüt kültürüne katkı sağlayan, çalışmaları güdüleyen, dışarıya karşı örgütü ve kültürünü temsil eden kişiler olarak görülmektedir (Terzi, 2000, s. 57).

1.2.5. Örgüt Kültürünün Oluşumuna Etki Eden Faktörler

Örgüt kültürünün oluşumunda örgütün tarihi, uzun süredir örgütün üyesi olma, bireylerarası etkileşimin bulunması gibi faktörlerin rol oynamasıyla birlikte örgütü kuran kişinin örgüt kültürünün oluşumunda önemli bir rolü vardır. Güçlü bir örgüt kültürüne sahip olan örgütlerin çoğu kuruluş aşamasında güçlü bir liderin etkisinde kalmaktadır (Unutkan, 1995, s. 43).

Liderler örgüt kültürünün oluşumu ve gelişimine etki ederken bazı birincil ve ikincil mekanizmalardan faydalanabilmektedirler. Bunlardan şu şekilde bahsedilebilir (Schein, 2004, s. 246):

- Birincil mekanizmalar; liderlerin neye dikkat edip, ölçtüğü ve kontrol ettiği, kritik olay ve krizler karşısında liderlerin nasıl tepki verdiği, kaynakları nasıl paylaştığı, rol modelleri, öğrenme biçimleri, ödül ve statüleri nasıl dağıttığı, personel seçimi, yerleştirme ve terfileri nasıl uyguladığı.
- İkincil mekanizmalar; örgütsel tasarım ve yapı, sistem ve prosedürler, adet ve törenler, fiziki çevre, yerleşim ve binaların tasarımı, önemli olay ve kişiler hakkında hikayeler, örgüt felsefesi, prosedür ve yapının yazılı olarak biçimsel bir görünüme kavuşturulması.

Örgüt kurucuları, kuruluş aşamasında yapmak istedikleri işe ilişkin olarak bir misyon ve vizyona sahiptirler (Vural, 2005, s. 97). Örgüt kültürünün oluşumunda önemli

rolü olan kurucular vizyonlarını çalışanlarıyla paylaşarak insanları bir arada tutup geleceğe yönlendirerek motive ederler (Demir, 2007, s. 67). Örgüt kurucularının sahip olduğu temel değer, inanç ve normların örgüt bireylerini etkilemesiyle de örgüt kültürü şekil alır (Unutkan, 1995, s. 43).

Gagliardi' ye göre, örgütün kuruluşu sırasında liderin eğitim ve deneyimi ile çevreye dair bilgisi, kaynak ve insanları bir araya getirerek onu bir girişimde bulunmaya iter. İkinci aşamada, liderin yönlendirmesiyle oluşan davranış standartlarının örgüt bireylerince referans alınarak benimsenmesi ve örgütün izleyeceği stratejiyi güçlendirmesi beklenir. Üçüncü aşamada sonuçlara ulaşıldığını gören örgüt bireyleri ilgilerini sonuçlardan nedenlere çevirirler. Nihai aşamada, benimsenen değerler zamanla örgüt çalışanları tarafından paylaşılmaya ve sürdürülmeye çalışılır (Gagliardi, 1986: Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci' den, 2004, s. 27).

Tosi vd.' ne göre örgüt kültürünün oluşmasında ana etken toplumsal değerler yani ulusal kültürdür. Bu sebeple örgüt kültürü birçok yönüyle ulusal kültürün özelliklerini alır. Ulusal kültürle birlikte, dış etkiler ve yönetim, teknoloji ve gelenekler gibi iç etkilerin etkisiyle kültür yani örgütsel değerler ve uygulamalar oluşur. Bu sürecin sonunda da organizasyon yapısı, birey ve organizasyon bütünleşmesi, statü farklılıklarının belirlenmesi, ideoloji ve semboller ile sosyal faaliyetler ortaya çıkar (Tosi vd. 1986: Berberoğlu' dan, 1990, s. 156).

Örgüt kültürü oluşumunu örgüt ideolojisi aracılığı ile açıklayan Miztberg'e göre birinci aşama, örgüt kurucularının karizmasına bağlı olarak şekillenen, güçlü normların, inanç sistemlerinin, geleneklerin ve varoluş amacının yer aldığı misyon aşamasıdır. İkinci aşama, strateji aşamasıdır. Stratejiler, sektörel koşullar ile örgüt ve çevre ilişkilerine göre belirginleşir. Stratejilerin niteliğine göre örgütsel değerler oluşur ve bu değerler, satış sonrası hizmetler, müşteri odaklılık, ürün kalitesi veya örgütsel davranış biçimlerine yönelik olabilir. Üçüncü aşama ise bir örgütü diğerlerinden ayıran ve örgüt ideolojisinin netleştiği örgütsel kişilik aşamasıdır. Bu noktada paylaşılan değerlere göre örgütün temel özelliği ortaya çıkar (Doğan, 2007, s. 109-110).

Schein' e göre, örgüt kültürünün oluşumunda yeni bir girişimde bulunmak isteyen girişimci sahip olduğu yeni fikir ile kurucu riskleri dikkate alarak ilk temelleri atar. Kurucu grup, bina temini, sermaye artırımını ve patent alımı gibi örgütü temellendiren planlayıcı faaliyetlere başlar. Son olarak kurucu grup tarafından belirlenen ilkeler

çerçevesinde işe alınan çalışanlar, davranış ve çalışmalarıyla örgütün tarihini geliştirmeye başlarlar (Schein 1983: Terzi' den, 2000, s.25-26).

Açık sistem olan örgütler yaşamlarını sürdürmek, amaçlarını gerçekleştirmek ve gerekli girdileri sağlamak için kültürel çevresiyle etkileşim içindedirler. Girdiler arasında yer alan insan gücü, teknoloji ve bilgi çevre kültürünün izlerini taşır. Örgüt tarafından oluşturulan kültür alt sistemler aracılığıyla kültürel çevreyle ilişki kurar. Kültürel çevre, örgüt içinde bulunan ve üzerinde etkili olduğu insan ögesi, yapılar, davranış, süreçler ve insan çıktılarıyla etkileşim içindedir. Bu etkileşim örgüt kültürünü oluştururken aynı zamanda örgütü diğerlerinden farklılaştırır (Sargut, 2015, s. 107-111).

Örgüt kültürünün oluşumuna etki eden faktörler kısaca şu şekilde açıklanabilir (Bakan, Büyükebeşe ve Bedestenci, 2004, s. 27-30; Terzi, 2000, s. 29-32; Vural, 2005, s. 109-139; Çetin, 2004, s. 29-37):

- Kurucuların sahip olduğu kişilik, başarı, gelenek ve inançların, örgüt kültürü üzerinde sürekli ve anlamlı bir etkisi vardır. Bu özellikler, örgüt kültürünün özünü oluşturarak, geleceğe taşır,
- Kültürü etkileyen iç çevre faktörlerinden; örgüt yapısı, biçimsellik derecesi, kontrol, politika ve prosedürler, yönetici ve astlar arasındaki iletişim biçimi ve yakınlık derecesi, ödül ve değerlendirme sistemi, teknoloji ve bilgi sistemleri şeklinde bahsedilebilir,
- Faaliyet alanı ve üretim konusuna bağlı olarak belirlenen amaç ve hedefler,
- Dış çevre faktörlerinden ise; koşul ve kaynak bağımlılığı, tüketici talep ve ihtiyaçları, sektör yapısı ve rekabet düzeyi, yasa ve düzenlemeler, toplum yapısı ve kültürel değerler şeklinde bahsedilebilir.

1.2.6. Örgüt Kültürünün Boyutları

Örgüt kültürü hakkında genel bir bilgi veren kültür boyutları (Tablo 10), örgütlerin sahip olduğu kültürel özelliklere göre değişkenlik gösterebilir. Paylaşılan anlamlar sistemine atıf yapan örgüt kültürü, her örgütün zamanla gelişen değer, inanç, sembol, ritüel ve uygulamalarından oluşmaktadır. Bu anlamlar sistemi örgüt üyelerinin nasıl davranması gerektiği ve örgütün ne olduğu konusunda fikir vermektedir (Robbins, 1990, s. 438-439):

Tablo 1.10: Örgüt Kültür Boyutları

Örgüt Kültürü Boyutları	
Bireysel İnisiyatif	Çalışanların özgürlük, bağımsızlık ve sorumluluk derecesidir.
Risk Toleransı	Çalışanların rekabetçiliğe, yenilikçiliğe ve risk almaya ne derece teşvik edildiği ile ilgilidir.
Yön	Örgütün çalışanlara verdiği anlaşılır hedefler ve beklenen performansın derecesidir.
Bütünleşme	Örgüt birimlerinin ne derecede koordineli bir şekilde çalışmaya teşvik edildiği ile ilgilidir.
Yönetim Desteği	Yöneticilerin astları ile olan açık iletişim, yardım ve desteğin derecesidir.
Kontrol	Örgütteki kural ve prosedürlerin sayısı ve çalışan davranışlarını kontrol etmek ve denetlemek için kullanılan doğrudan denetimlerin miktarı.
Kimlik	Çalışanların mesleki uzmanlık alanları veya belirli çalışma gruplarından öte örgütü bir bütün olarak görme veya tanımlama derecesidir.
Ödül Sistemi	Kıdem veya kayırmacılık gibi değişkenlerin aksine ödül tahsisinin çalışan performansına ne derece bağlı olduğu ile ilgilidir.
Çatışma veya Fikir Ayrılığı Toleransı	Çalışanların fikir ayrılıklarına ve açık eleştirilerine ne derece tolerans gösterildiği ile ilgilidir.
İletişim Kalıpları	Örgütsel iletişimin resmi otorite hiyerarşisi ile ne derece sınırlandırıldığı ile ilgilidir.

Kaynak: (Robbins, 1990, s. 438-439)’den yazar tarafından oluşturulmuştur.

Boyutların bir araya gelmesiyle örgüt kültürünün bir resmi oluşmaktadır ve bu resim bir örgütte işlerin nasıl yapıldığı ile bireylerden beklenen davranışlar hakkında bir fikir vermektedir. Örgüt kültürü, çalışanların bu boyutları sevip sevmemelerinden ziyade, nasıl algılayıp anladıkları ile ilgilenmektedir (Vural, 2005, s. 61-62)

Boyutların çoğu örgüt tasarımıyla yakından ilgilidir. Örneğin bir örgütün teknolojisi ne kadar sıradansa ve karar alma süreci ne kadar merkeziyse, bireysel inisiyatif alan çalışan sayısı da o kadar az olacaktır. Benzer şekilde fonksiyonel yapılar, basit veya matris yapılara göre daha fazla biçimsel (resmi) iletişim kalıplarına sahip kültürler yaratır. Bu durum örgüt kültürünün sadece çalışanların tutum ve kişiliklerinin bir yansıması olmadığını, kültürün aynı zamanda yapısal değişkenlerden de çıkarılabildiğini göstermektedir (Robbins, 1990, s. 439-440).

1.2.7. Örgüt Kültürünün Özellikleri

Örgüt kültürünün canlı, dinamik, karmaşık ve insan faktörü sebebiyle öznel ve derin bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Her örgütün kültürü, faaliyet gösterdiği sektöre, çevresel değişkenlere, rekabet şartlarına ve varoluş amacına bağlı olarak şekillenmektedir.

Örgüt kültürünün, büyük ölçüde çalışan davranışı üzerindeki etkilerinin derecesine ve temeldeki inanç ve değerlerin ne kadar geniş tutulduğuna bağlı olarak, güçlü veya zayıf olarak karakterize edilebileceğini belirten Newstrom ve Davis örgüt kültürünün özelliklerini şu şekilde belirtmektedirler (Newstrom ve Davis, 2002, s. 89):

- Ayırt edici, istikrarlı, açıkça ifade edilmeden de anlaşılabilen,
- Sembolik, bütünleştirici, tüm çalışanlar tarafından kabul gören,
- Üst yönetimin görüş ve düşüncelerini yansıtan,
- Çeşitli alt kültürlerden oluşan,
- Mükemmeli olmayan (her örgüte uygun tek bir en iyi örgüt kültürü olmaması).

Örgüt kültürü özelliklerine ilişkin görüşlerden bazıları şu şekildedir (Eren, 2017, s. 138-139):

- Örgüt kültürü, yönetici veya liderlerin tecrübe ve deneyimlerine bağlı olarak aşıladıkları norm ve davranışlarla ortaya çıkar ve örgüt üyelerince kabullenilerek sürdürülür, *dolayısıyla öğrenilmiş veya sonradan kazanılmış bir olgudur.*
- Her örgüt için ayırıcı bir nitelik taşıyan, örgütün sahip olduğu özelliklerin ortak ürünü olan örgüt kültürü, *örgüt üyeleri tarafından paylaşılır ve kabul edilir olmalıdır.*
- Örgüt kültürünün önemli özelliklerinden biri de yazılı olmayan veya yazılı olarak ifade edilmesi zor olan varsayım, değer yargıları veya davranış kalıplarının *insanların düşünce yapılarında, bilinç ve belleklerinde inanç ve değerler olarak yer edinmesini sağlamasıdır.*
- Örgüt üyelerince düzenli bir şekilde tekrarlanan veya ortaya çıkarılan davranışsal kalıplardan oluşan *örgütsel kültürün düzenli ve tekrar edilen, geçmişten bugüne ve bugünden geleceğe aktarılan bir yapısı vardır.*

1.2.8. Örgüt Kültürü ile İlişkili Kavramlar

Örgütsel davranış alanının inceleme konularından olan, örgüt iklimi, örgüt kimliği ve sosyalizasyon kavramları kapsamı ve etkileşim düzeyleri bakımından örgüt kültürü ile bağlantılı işlev görmektedirler.

Örgüt kültürü ile yakından ilişkili, hatta literatürde uzun süre örgüt kültürü yerine kullanılan **örgüt iklimi**, “örgüte egemen olan psikolojik hava” (Tutar, 2017, s. 237), “örgütü diğer örgütlerden ayıran özellikler seti” (Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci, 2004, s. 66), “örgüt üyelerinin davranışlarını etkileyen, örgütte baskın olan değer yargılarıyla ilgili algıların bir sentezi” (Cooper, Cartwright ve Earley, 2001, s. 89), “fiziksel düzen ve örgüt üyelerinin birbirleriyle, müşterilerle ve diğer örgüt dışı kişilerle olan etkileşim biçimiyle bir grupta aktarılan duygu” (Schein, 2004, s. 13) olarak açıklanmaktadır.

Örgütsel davranış açısından motivasyon, iş doyumu, başarı gibi psikolojinin temel ilkeleriyle ilişkili (Karcıoğlu, 2001) olan örgüt iklimi, örgüte onu diğer örgütlerden ayıracak şekilde bir kimlik kazandıran, somut olarak görülmesi de örgüt üyelerinin davranışlarını etkileyecek şekilde algılanan ve hissedilen “örgüt ortamının psikolojik atmosferi” olarak ifade edilebilir. Literatürde, örgütteki temel değerler, normlar ve inançlarla açıklanan ve antropoloji, sosyoloji gibi disiplinlerin inceleme konusu olan örgüt kültürünün, daha çok bireylerin tutum ve davranışlarını etkileyen algılamaları yansıtan ve psikolojinin inceleme alanına giren örgüt iklimine göre kapsayıcı bir niteliğe sahip olduğu yönünde bir değerlendirme olduğu görülmektedir.

Her iki kavram birbirinden farklı anlamlar taşısa da örgütsel davranışlarda uyum ve süreklilik sağlayan kültürün, örgüt ikliminin ortaya çıkmasında rol oynadığı, hatta örgüt ikliminin örgüt kültürünün yarattığı hava veya ortam sonucu ortaya çıktığı şeklindeki bir değerlendirme ile aralarındaki sebep sonuç ilişkisi kısaca açıklanabilir (Unutkan, 1995, s. 52).

Örgüt kültürü ve örgüt iklimine göre daha somut göstergelerle ifade edilebileceği düşünülen **örgüt kimliği**, “örgütün görünen yüzü, dışa yansımış hali ve kendini ifade etme şekli” (Tutar, 2017, s. 240), “örgütün kendini tanıtmış şekli” (Vural, 2005, s. 179), “organizasyon olarak biz kimiz? sorusuna cevap veren örgüt kimliği, rakiplerinden farklı olarak örgütün iç ve dış çevrede nasıl algılandığını ifade eden biçimsel şekli” (Ashkanasy, Wilderom ve Peterson, 2011, s. 21) olarak açıklanmaktadır.

Bir örgütün dış çevrede nasıl bir imaj çizmek istediğine dair oluşturduğu ve tasarladığı, fiziksel dizayn, logo, bayrak, antetli kağıt, tabela, web sitesi dizaynı, çalışanların giyim tarzı gibi maddi unsurlar örgüt kimliğinin görünen yüzünü oluşturmaktadır. Bu noktada tüm bu maddi unsurların aynı zamanda örgütün kültürünü yansıtan artifaktlar (Tutar, 2017, s. 240) olduğu belirtilebilir.

Örgüte yeni katılan çalışanları örgüt kültürüne alıştırmaya süreci olarak tanımlanan **sosyalizasyon**, bu özelliği ile örgüt kültürünün sürdürülebilirliğine katkı sağlamaktadır (Langton ve Robbins, 2006, s. 341). Newstrom'a göre sosyalizasyon örgüt perspektifinden bakıldığında örgütün kültürel kodlarını çalışanlara aşılama, çalışanların bakış açısından ise örgütte gelişmek ve hayatta kalmak için işlevsel bir araçtır. Çalışanların tutum ve davranışlarını şekillendirmeye yardımcı olan sosyalizasyon ile örgüt kültürünün temel öğeleri çalışanlara aktarılır. Bunun için oryantasyon, eğitim ve geliştirme, performans değerlendirme gibi resmi yöntemlerden veya yönetici ve kıdemlilerin sunduğu rol modelleme gibi gayri resmi yöntemlerden faydalanılabilmektedir (Newstrom ve Davis, 2002, s. 91).

1.2.9. Örgüt Kültürünün Önemi ve Yararları

Örgüt kültürü bir organizasyonun alt sistemlerini ve süreçlerini bütünleştirmeye yardımcı olur, böylece örgütsel faaliyetler etkin bir şekilde koordine edilebilir. Kültür sayesinde ortak bir dil gelişir ve örgütsel iletişim ve bireyler arası ilişkiler güçlenir. Örgüt kültürü, örgütün çevreye uyum sağlamasına, iç sistemlerini ve süreçlerini koordine etmesine yardımcı olur. Dış çevresine başarılı bir şekilde uyum sağlayan bir örgütün üyeleri arasında örgütün misyonu hakkında ortak bir kültür geliştirilebilir. Misyonu gerçekleştirmek üzere belirlenen hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için kullanılacak araçlar kültürün bir parçası olacaktır. Üyelerine misyonu hakkında net bir vizyon sunan bir örgüt kültürü aynı zamanda örgüt hakkında tutarlı bir imaj sunar. Zamanla, bu imaj örgüte, ürün veya hizmetlerine bağlılık oluşturarak rekabet avantajı sağlayabilir (Champoux, 2011, s. 77-78).

Örgüt kültürünün önemi ve yararı, sağladığı işlevler açısından şu şekilde özetlenebilir (Vural, 2005, s. 69-70; Tutar, 2017, s. 221-225):

- Ortak değerlerin sonraki kuşaklara aktarılmasını sağlayarak, örgütün sürekliliğine katkı sağlar,

- Diğer örgütlerden farklı olarak örgüte sağladığı örgütsel kişilik ve kimlikle, çalışanların tanınmasını sağlar,
- Sosyal sistem anlayışı oluşturarak çalışanların motivasyonuna, örgütle bütünleşmesine ve koordine olmasına katkı sağlar,
- Stratejik yönetim açısından planlama ve karar almayı kolaylaştırır,
- Örgütsel amaçların ve istikrarın kaynağı olma işlevi görür,
- İş süreçlerinde standart oluşturarak örgütsel verimliliği artırır.

1.2.10. Örgüt Kültürü Sınıflamaları

Örgüt kültürü model veya sınıflama çalışmalarının temel amacı, örgütlerin baskın kültürel özelliklerinin belirlenerek bu özellikler ile performans arasındaki ilişkinin belirlenmesine (Doğan, 2007) ya da kültürel özellikler ile iş yapma yöntem ve biçimleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesine yöneliktir.

Örgüt kültürü, örgütlerin sahip oldukları yapı, sistem, süreç, ulusal kültür, insan sermayesi, yönetici tutumu, faaliyet gösterilen sektör yapısı, faaliyet konusu ve iletişim yöntemlerine bağlı olarak şekillenen öznel nitelikte bir kavramdır. Bu özellikleri sebebiyle araştırmacılar tarafından farklı araştırma yöntemleri ve bakış açıları ile ele alınarak değerlendirilen örgüt kültürünün “iç çevrede bağlılık yaratmak ve dış çevreye grubun uyumunu sağlamak” (Erdem, 1996, s. 28) yönünde iki temel fonksiyonu olduğunu söylemek mümkündür. Çalışmanın bu bölümünde örgüt kültürüne ilişkin yapılan sınıflamaların incelemesi yapılarak, modellerin özellikleri ortaya konulmaktadır.

1.2.10.1. Hofstede Örgüt Kültürü Sınıflaması

Hofstede’ e göre kültür, öğrenildiği aynı sosyal ortamda yaşayan insanlarla paylaşılmasından dolayı kolektif bir olgudur. Sosyal oyunun yazılı olmayan kurallarından oluşan kültür, sosyal çevreden öğrenilir. Kültür, “bir grup veya insan topluluğunu diğerlerinden ayıran, zihnin kolektif bir programlamasıdır” (Hofstede, 1991, s. 5).

Ulusal kültürün örgütler açısından sonuçlarını inceleyen (Terzi, 2000, s. 69) Hofstede’in çok uluslu bir organizasyon olan IBM’ in çalışanlarına yönelik 1967 ile 1973 yılları arasında iki turda gerçekleştirdiği uluslararası çalışan tutumu anketine 72 ülkeden 116.000’den fazla katılım sağlanmıştır. Çalışanların verdiği cevaplara göre ülke farklılıklarına odaklanılan anket sonunda kültürel farklılıklar ilk olarak “güç mesafesi”, “belirsizlikten kaçınma”, “bireysellik-toplulukçuluk” ve “eril-dişil” özellikler şeklinde

dört boyutta ele alınmış, 1980 'lerde Çin'de yapılan araştırma sonucunda ise beşinci boyut olan “uzun/kısa dönem yönelim” eklenmiştir (Hofstede, 2001, s. 41). 2000’li yıllara gelindiğinde ise Hofstede’ in kültürel boyutlar çalışmasına Minkov tarafından geliştirilen “hoşgörü ve kısıtlama” boyutu altıncı boyut olarak eklenmiştir. İlk dört boyutun anketleri IBM’e dayanırken, son iki boyutun verileri Dünya Değerler Araştırması’na dayanmaktadır (Beugelsdijk, Maseland ve Hoorn, 2015; Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010).

Hofstede’ e göre 1980’lerde yönetim literatürüne giren örgüt kültürü, ulusal kültürden farklı bir olgudur. Ulusal kültürden farklı olarak, örgüt üyeleri sisteme sonradan dahil olarak belli bir süre için organizasyona katılırlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde kültürel boyutlar çalışmasının örgüt kültürlerinin anlaşılması açısından kısmen yararlı olduğunu düşünen Hofstede, örgüt kültürünün yalnızca örgüt üyelerinin zihninde değil aynı zamanda örgütle iletişime giren müşteriler, tedarikçiler, işçi örgütleri, komşular ve yetkililer gibi örgütün tüm paydaşlarının zihninde korunacağını belirtmektedir (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 344-345).

Çalışmanın bu kısmında örgütler açısından ilk dört boyuta yer verilmiştir:

Güç Mesafesi (Power Distance Index-PDI): Toplumsal eşitsizlikler üzerinden kültürü ele alan bu boyuta göre eşitsizlik, prestij, zenginlik ve güç gibi faktörlere göre farklı toplumlarda farklı sonuçlar doğurmaktadır (Hofstede, 2001, s. 79). Güç mesafesi, bir toplumda farklı güç seviyelerindeki bireylerin arasındaki beklenen ve kabul edilen ayrımın derecesidir (Beugelsdijk, Maseland ve Hoorn, 2015, s. 225). Güç mesafesi, merkezi yapılanma, hiyerarşi, biçimsel iletişim gibi konularda örgütlere yansımaktadır. Güç mesafesinin yüksek olduğu örgütlerde, hiyerarşik sistem ast ve üst arasındaki eşitsizlik üzerine kurulmuştur. Katı bir merkezileşme vardır ve astlar ne yapılacağını kendilerine söylenmesini beklerler. Ücret sistemi ast ve üst arasındaki mesafeyi göstermektedir ve çok sayıda denetleyici kadro vardır. Astlar açısından iyi bir yönetici, yardımsever, otokrat veya iyi bir baba tavrı sergileyendir (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 73).

Güç mesafesinin düşük olduğu örgütlerde ise ast ve üstler arasında eşit bir yapılanma vardır. Kolaylık sağlamak üzere oluşturulan hiyerarşik sistem rollerin eşitsizliğini gösterir ve roller değişebilmektedir. Hiyerarşik piramit düzdür ve sınırlı sayıdaki denetim personeli ile merkezi olmayan bir yapılanma vardır. Ast ve üstler

arasındaki maaş farklılığı nispeten düşüktür. Üstler, erişilebilir olmalıdır ve ideal yönetici becerikli dolayısıyla saygın bir demokrattır. Astlar, nihai karar verenin patron olduğunu kabul ederek, işlerini etkileyecek bir karar verilmeden önce kendilerine danışılmasını beklerler (A.g.e., s.74).

Belirsizlikten Kaçınma (Uncertainty Avoidance Index-UAI): Belirsizlikten kaçınma boyutu, bir kültürün üyelerinin belirsiz veya bilinmeyen durumlar tarafından tehdit edilme derecesi (A.g.e., s.206) olarak ifade edilmektedir. Belirsizlikler karşısında toplum üyelerinin tavırlarını ölçen bu boyutta, belirsizlik kavramı örgütler açısından çevre faktörüyle değerlendirilmektedir ve çevre, örgütün doğrudan kontrolü altında olmayan durumlar olarak ele alınmaktadır (Terzi, 2000, s. 72).

Belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan kültürler, çevre üzerinde güçlü bir öngörülebilirlik ve kontrol ihtiyacı ile karakterize edilir (Beugelsdijk, Maseland ve Hoorn, 2015, s. 225). Bu toplumlarda kaygı düzeyi, iş stresi yüksek olup, kuşaklar arasındaki mesafe yüksektir ve değişime karşı yoğun duygusal tepki gösterilir (Terzi, 2000, s. 73). Örgütlerde, yöneticilerin seçimi yaş kriterine göre yapılır, risk alma seviyesi düşüktür, hiyerarşik yapılar açıktır, iş görenler arası rekabet duygusal olarak uygun bulunmaz, astlar kurallara uygun hareket etmeyi tercih ederek üstlerinin yol gösterici olmalarını beklemektedir (Gümüştekin ve Emet, 2007; Terzi, 2000, s. 73).

Belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda bireyler, belirsizlik ve bilgi yükü altında uygun ve esnek davranışlar sergileyebilirler (Sargut, 2015, s. 180). Örgütlerde, belirsizlik normal ve kabul edilebilir bir özelliktir, gerekmedikçe kurallara ihtiyaç yoktur, üst düzey yöneticiler stratejilerle ilgilenir, karar süreçlerine odaklanılır, motivasyon ise başarı, saygı veya aidiyetle sağlanır (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 217).

Bireysellik - Toplulukçuluk (Individualism-Collectivism Index-ICD): Kültürü, bireysel değerler ve topluluk menfaati üzerinden ele alan bu boyutta bireycilik, bireyler arasındaki bağların kopuk olduğu ve bireylerin kendisine ve yakın aile bireylerine baktığı toplumlarla ilgilidir. Toplulukçuluk ise insanların doğuştan itibaren güçlü, birbirine bağlı iç gruplara entegre edildiği ve insanların yaşamları boyunca sorgusuz sualsiz sadakat karşılığında onları korumaya devam ettiği toplumlarla ilgilidir (a.g.e, s. 92).

Bireyci kültürlerde, denetim bireyin içsel baskısıyla sağlanır ve öz saygı öne çıkmaktadır. Toplulukçu kültürler ise üyelerini dışsal-toplumsal baskıyla denetler ve buradaki denetim utanma duygusuyla sağlanır (Sargut, 2015, s. 185).

Bireyciliğin hakim olduğu örgütlerde, kimlik bireye bağlıdır ve ben düşüncesi önemlidir, mesleki hareketlilik yüksektir, işveren ve çalışan arasındaki ilişki karşılıklı menfaate dayalıdır, işe alma ve terfi bireysel yeteneğe ve kurallara dayalıdır, bireylerin yönetimi esastır, yönetim duyguların dürüst paylaşımını öğretir. Toplulukçuluğun hakim olduğu örgütlerde ise, kimlik kişinin ait olduğu gruba bağlıdır ve biz düşüncesi esastır, gruplar yönetilir, işveren ile çalışan arasında ahlaki ilkelerin esas alındığı, aile bağına benzer bir ilişki vardır, işe alma ve terfi kararları içinde bulunulan gruba bağlıdır, uyum önemlidir, çatışmadan sakınılır (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 124).

Eril ve Dişil Kültür (Masculinity-Feminity Index-MFI): Toplumdaki cinsiyet algısı üzerinden ilişkileri inceleyen bu boyutta erillik derecesi, erkeklerin toplumda baskın olduğuna işaret ederken, dişilik derecesi erkek ve kadın roller arasında çok az fark görerek, kadınlara erkeklerin eşiti gibi davranıldığı toplumları ifade eder (Tutar, 2017, s. 297).

Kültürün bu boyutunda erillik, erkeğe özgü olarak nitelendirilen başarı, rekabet, meydan okuma, kazanma ve güçlü olma gibi değerler üzerinden, dişilik ise kadına özgü olarak nitelendirilen yaşama kalitesi, iş birliği, güçsüzlere yardım, hizmet, bireyler arası sıcak ilişkiler ve affedicilik gibi değerlerin hangisinin baskın olduğu üzerinden incelenmektedir (Tüz, 2004, s. 19).

Erilliğin baskın olduğu örgütlerde yöneticiler kendine güvenli ve kararlı hareket ederler, insanlar çalışma için yaşarlar, hakkaniyete dayalı ödül sistemi, çalışanlar arasında rasyonel ilişki, rekabet ve performans üzerinde yoğunlaşma, bireysel başarı önemlidir. Dişil kültürde ise üstler astlarına yetki verir ve danışır, eşitlik ve dayanışma üzerinde yoğunlaşma, çatışmaların müzakere edilerek çözülmesi, çalışanlar arasında sıcak ilişkiler vardır ve grup başarısı önemlidir (Tüz, 2004, s. 23; Gümüştakin ve Emet, 2007; Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 170).

1.2.10.2. Deal ve Kennedy Örgüt Kültürü Sınıflaması

Deal ve Kennedy (1982) örgüt kültürünü, stratejik kararlara ilişkin olarak “çevresel belirsizlik derecesi” ve eylemlerin doğruluğu veya yanlışlığı konusunda

“çevreden alınan geri besleme hızı” üzerinden ele alarak, “sert-maço”, “çok çalış-sert oyna”, “şirket üzerinde iddiaya gir”, “süreç kültürü” şeklinde dörde ayırmaktadırlar (Bakan, Büyükbeşe ve Bedestenci, 2004, s. 98; Eren ve Özdemirci, 2018, s. 195; Tutar, 2017, s. 275).

Sert Erkek - Maço Kültürü (Yüksek Risk-Hızlı Geri Bildirim): Çevresel belirsizliğin yüksek olduğu bu kültür tipinde bireyler yüksek risk alır ve eylemlerinin doğruluğu veya yanlışlığı konusunda hızlı geribildirim elde ederler (Deal ve Kennedy, 1982, s. 107). Bireysellik ön plandadır, risk almaktan çekinilmez, örgüt liderleri riskli kararlarından dolayı kahraman olarak görülürler (Tutar, 2017, s. 277), uzun dönem başarı yerine kısa dönemli başarılar tercih edilir. Yapı, kozmetik, film ve reklam sektörleri örnek olarak verilebilir (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 195).

Çok Çalış - Sert Oyna Kültürü (Düşük Risk-Hızlı Geri Bildirim): Çalışanların düşük risk aldığı bu kültür tipinin temel ilkesi müşterilerin temel ihtiyaçlarının karşılanmasıdır (Terzi, 2000, s. 82). Moda sektörü, perakende satış yapan mağazalar, elektronik sektörünün örnek olarak verildiği (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 196) bu kültür tipinde risk derecesi düşük olsa da geribildirim hızı yüksektir, başarı çok çalışma ve gayret göstermeye bağlıdır, bireyselliğin aksine ekip başarısı önemlidir ve ekipler bu kültürün kahramanlarıdır, rekabet ve dinamizm önemlidir dolayısıyla genç yetenekleri ekibe dahil etmekte fayda vardır.

Şirketin Üzerine İddia Kültürü (Yüksek Risk-Yavaş Geribildirim): Çevresel riskin yüksek olduğu bu kültür tipi yavaş geribildirim üzerine kuruludur (Deal ve Kennedy, 1982, s. 108). Araştırma ve geliştirme, uzay, havacılık ve yenilik projeleri gibi sermaye yoğun (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 195) sektörlerde görülen bu kültür tipindeki geribildirim hızının düşük olmasının sebebi ürünlerin ortaya çıkma süresinin zaman almasından kaynaklanmaktadır. Ülke ekonomisine katkısı olan bu kültür tipindeki örgütler yüksek kaliteli ürünler icat edebilirler (Terzi, 2000, s. 83).

Süreç Kültürü (Düşük Risk-Yavaş Geribildirim): Süreçlerin kontrolden çıkması durumunda bürokrasi olarak da adlandırılan bu kültür tipinde çalışanların ne yaptıklarına değil neyi nasıl yaptıklarına odaklanılır (Deal ve Kennedy, 1982, s. 108). Kamu hizmetleri, bankacılık ve sigortacılığın örnek olarak verilebileceği bu kültür tipinde, hiyerarşik kademeler ve unvanlar önemlidir, sloganlar dürüstlüğü vurgular, riski asgariye

indirecek karar ve emniyet süreçlerine gerekli özen gösterilir, düşük risk alınır ve geribildirim hızı yavaştır (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 197).

1.2.10.3. Cameron ve Quinn'in Örgüt Kültürü Sınıflaması

Cameron ve Quinn tarafından geliştirilen “Rekabetçi Değerler Modeli” örgüt kültürünü kültürel değer, strateji, yapı ve çevre kategorileri üzerinden ele almaktadır. Örgütsel başarı ve örgüt kültürü arasındaki ilişkiyi mantıksal bir çerçeveden inceleyen modelde örgüt kültürü “adhokrasi kültürü”, “klan kültürü”, “hiyerarşik kültür” ve “pazar kültürü” olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Örgüt performansı açısından çalışanların temel değerlerinin incelenmesi gerekliliğine değinilen modelde kültürün örgütsel başarı üzerindeki etkisine değinilmektedir (Tutar, 2017, s. 269-270).

Modelde *klan kültürü*; bağlılık, katılım, takım çalışması ve aile olma gibi özellikleri ifade eder. *Adhokrasi kültürü*; yaratıcılık, yenilikçilik ve risk alma özelliklerini içerir. *Hiyerarşi kültürü*; emir-komuta düzeni, kural ve düzenlemeler ve verimlilik esaslı özellikler içerir. *Piyasa kültürü* ise; rekabet, çevre ve etkileşim şeklindeki özellikleri içerir (Karakılıç, 2019).

Hiyerarşi (Kontrol) Kültürü: Örgütlenmeye yönelik ilk çalışma, Avrupa'daki devlet örgütlerini inceleyen Alman sosyolog Max Weber tarafından 1900'lerin başında yapılmıştır. Giderek karmaşılaşan toplumun ihtiyaçlarını karşılamak üzere verimli bir şekilde mal ve hizmet üretmek amacıyla olan örgütler için Weber'in bürokrasi yaklaşımının klasik ilkeleri olarak bilinen, kurallar, uzmanlaşma, liyakat, hiyerarşi, iş bölümü, kişiler üstülük ve hesap verebilirlik oldukça etkili olmuştur. 1960'lara kadar piyasalar daha istikrarlı olduğu için görevler ve işlevler bütünleştirilip koordine edilebiliyor, ürün ve hizmetlerde benzerlik sağlanabiliyor, çalışanlar ve görevler kontrol edilebiliyordu. Dolayısıyla işletmeler istikrarlı, verimli ve tutarlı ürün ve hizmet üretilmesini sağlıyor, karar verme yetkisinde kesin çizgiler, standart kural ve süreçler, denetim ve hesap verme mekanizmaları başarının anahtarı olarak görülüyordu (Cameron ve Quinn, 2011, s. 41-42).

Weber'in bürokratik yaklaşımında olduğu gibi hiyerarşi kültürünün baskın olduğu örgütler kontrolcü ve biçimselleştirilmiş bir yapıyla nitelenirler. Çalışanların yaptıkları işler belirli yöntemlerle kontrol edilir, etkili liderler örgütü iyi koordine ederler. Temel değerler, verimlilik, güvenilirlik, hızlı ve sorunsuz üretime yöneliktir. Örgütün

uzun dönemli kaygıları istikrar, öngörülebilirlik ve verimlilik, resmi kural ve prosedürler örgütü bir arada tutarlar (A.g.e. s. 42-43).

Pazar (Rekabet) Kültürü: 1960'ların sonlarında yeni rekabetçi koşulların ortaya çıkmasıyla birlikte örgütlerde farklı yönetim stratejilerine doğru bir geçiş yaşanmaya başlanmıştır.

Oliver Williamson (1975) ve Bill Ouchi (1981) gibi örgüt bilimciler tarafından hiyerarşi kültürüne alternatif olarak oluşturulan pazar-rekabet modelinde, örgütsel etkililik açısından yeni bir etkinlik seti belirlenmiştir. Pazar gibi işleyen bir örgüt tipinin tarif edildiği modelde, örgütün iç işleyişinden çok tedarikçiler, müşteriler, yükleniciler, gibi dış paydaş grupları ile yapılan işlemlere odaklanılmaktadır. İç kontrolün, kurallar, uzmanlaşma ve merkezi kararlarla sağlandığı hiyerarşi kültürünün aksine pazar-rekabet kültürü, ekonomik piyasa mekanizmaları, rekabet dinamikleri ve para değişimi kanalıyla işler niteliktedir (Cameron ve Quinn, 2006, s. 39-40) .

Pazar kültürü, sonuç yönelimlidir. Bu kültür tipinde, liderler zorlayıcıdır, örgütü bir arada tutan unsur kazanma amacıdır. Uzun dönemli kaygı, rekabetçi eylemler ile zorlu başarı hedeflerine ulaşılmasına yöneliktir. Pazar payı ve pazar liderliği başarının ölçütüdür (Cameron ve Quinn, 2011, s. 45-46).

Klan (İşbirliği) Kültürü: Aile yapısına benzerliği sebebiyle klan olarak nitelendirilen bu kültür tipinde, örgütler çok geniş aileler gibi görülmektedir. 1970'li yılların başında Japon şirketlerini inceleyen araştırmacılar, ABD'deki şirketlerin pazar ve hiyerarşi yapısı ile Japon şirketlerdeki klan yapısı arasında karşılaştırma yaptıklarında klan tipi örgütlerde, paylaşılan değer ve amaçlar, tutarlılık, katılımcılık ve biz duygusu gibi unsurların baskın olduğunu tespit etmişlerdir. Klan kültürünün temel özellikleri, çalışanların katılımı, takım çalışması, müşterilerin paydaş olarak düşünülmesi gerektiği, yönetimin temel görevinin çalışanları yetkilendirmek ve onların katılımını, bağlılığını ve sadakatini sağlamak olduğu, şeklindedir (Cameron ve Quinn, 2006, s. 41-42). Bu özelliklere sahip Japon firmaların İkinci Dünya Savaşı sonrası hızla değişen rekabet ortamında piyasada avantajlı konuma geçtiği dikkat çekmektedir.

Klan tipi örgütsel yapı, sanayi çağından bilgi çağına geçilmesiyle sürekli değişen piyasa koşullarında ortaya çıkan bir örgütlenme modeli olmuştur. Diğer üç örgüt türünden farklı olarak bu örgüt tipinde, yenilikçiliğin yeni kaynakları, karlılığı ve başarıyı beraberinde getirdiği varsayılmaktadır. Dolayısıyla örgütlerin temelde yeni ürünler ve

hizmetler üretmek ve geleceğe hazırlanmak için faaliyet gösterdiği, yönetimin ana görevinin yaratıcılığı ve en ileri teknolojik faaliyetleri teşvik etmek olduğu varsayılır. (Cameron ve Quinn, 2006, s. 43).

Klan-işbirliği kültürü, insanların kendilerine özgü paylaşımlarda bulunduğu ve arkadaş canlısı bir yer olarak nitelendirilmektedir. Örgütte liderler akıl hocası, hatta aile büyüğü gibi algılanmaktadır, bağlılık yüksektir. Sadakat ve gelenek ile bir arada tutulan örgütte takım çalışmasına, katılıma ve fikir birliğine büyük önem verilmektedir. Başarıyı örgüt içi iklim ve insanlara duyulan ilgi belirlemektedir (Cameron ve Quinn, 2011, s. 48).

Adhokrasi (Yaratıcı) Kültür: Girişimciliğe ve yaratıcılığa uyum sağlamaya dönük olan bu kültür tipinde esneklik ve tolerans gerekli niteliklerdir ve başarı ve etkinlik için yeni pazarlar bulma, yeni alanlara doğru genişleme büyük önem taşımaktadır (Vural, 2005, s. 90).

Latince kökenli “ad-hoc” sözcüğüne dayanan (Şimşek ve Çelik, 2015, s. 324) kavram, “geçici”, “bu seferlik” anlamına gelmektedir ve bürokratik rutinin aksine anlık görevler konusunda uzmanlaşmış, son derece esnek örgütsel yapıları ifade etmektedir (Işıkcı ve Alacadağlı, 2019, s. 30).

Adhokrasi kültürü, yaratıcı, dinamik ve girişimci olarak nitelendirilmektedir. Örgütü bir arada tutan, yaratıcılık ve yenilikçiliğe olan bağlılıktır. Yeni bilgi, ürün ve hizmetlerde önde olmak önemlidir. Etkili lider, vizyoner, yenilikçi ve risk yönelimlidir. Değişime hazır olmak ve yeni zorlukların üstesinden gelmek önemlidir. Örgütün ana amacı, hızlı büyümek ve yeni kaynaklar elde etmektir (Cameron ve Quinn, 2011, s. 51).

1.2.10.4. Peters ve Waterman Örgüt Kültürü Sınıflaması

Peters ve Waterman 1982 yılında yayınladıkları “Mükemmeli Arayış” adlı kitap ile Amerika’da en iyi yönetilen firmaları inceleyerek, firmaları başarılı yapan unsurları araştırmışlar ve araştırma sonucunda mükemmel örgütlerin sekiz özelliğinin bulunduğu sonucuna varmışlardır (Crainer, 2012).

“Mükemmelliğin Nitelikleri” olarak bilinen ve örgüt kültürünü oluşturduğu düşünülen sekiz özellik şu şekildedir (Dahlgaard-Park ve Dahlgaard, 2006; Tutar, 2017, s. 282-283; Vural, 2005, s. 32-33):

- *Eylemden Yana Olmak:* Karar verme sürecinde deneyliliğin önemini vurgulayan bu yaklaşımda çok fazla detaylı analizin problem çözmeye engel

olabileceğine inanılmaktadır. İşleri sonuçlandırmak için hızlı davranma yeteneğine ihtiyaç vardır. Karar alma süreci eyleme geçme hızına engel olmayacak şekilde yürütülmelidir.

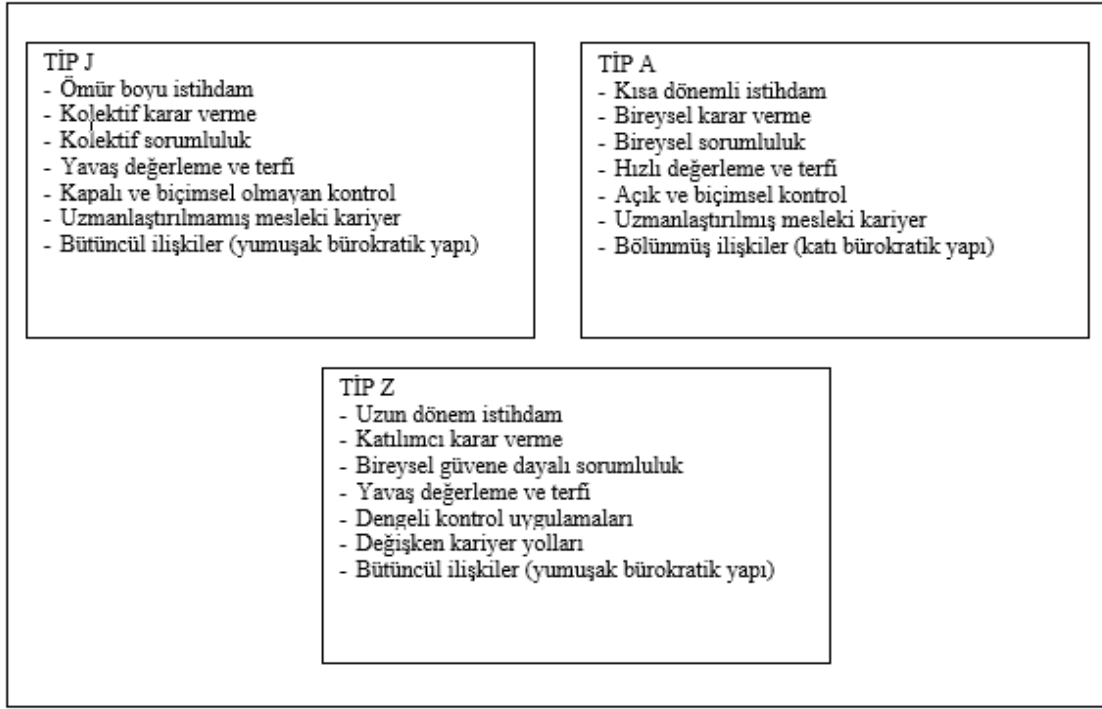
- *Müşteriye Yakınlık:* Başarılı şirketler müşterinin örgüt hakkındaki fikirlerini önemser, müşteriye kalite, sürekli iyileştirme, yeni ürün ve hizmet gelişimi için girdi olarak kullanır.
- *Özerklik ve Girişimcilik:* Verimlilik ve etkinlik için yaratıcı çalışma ortamının varlığına dikkat çeken bu özellikte tüm çalışanların günlük işlerinde yaratıcı ve yenilikçi olmaları beklenir, liderler ve yenilikçiler teşvik edilir ve onlara fırsat verilir.
- *İnsanlar Aracılığıyla Verimlilik:* İşgücünün önemine değinilen bu özellikte, saygı, katılım ve yetkilendirme gibi uygun çerçeveyi sağlayarak insanların yaratıcı ve aktif katılımı önemsenir.
- *İşin İçinde Olmak ve Değerlerle Yönlenmek:* Örgüt kültürünün üst yönetimden aşağı doğru yayılacağına inanılan bu görüşte yöneticilerin profesyonelliğinin sorunların çözümünde ve sağlıklı bir iletişim için önemli rol oynayacağına değinilir.
- *En İyi Bilinen İşe Sarılmak:* En iyi performansı elde etmek isteyen örgütler, riske girmeden uzman oldukları işe odaklanırlar.
- *Yalın örgüt, Az Kadro:* Örgütsel yapının basit biçimselliği, üst yönetim kadrolarının asgaride tutulması, çalışanlar ile yöneticiler arasındaki iletişimi ve kontrolü kolaylaştırır.
- *Gevşek ve Sıkı Özelliklerin Birlikte Bulunması:* Yaratıcılık, yenilikçilik ve üretkenlik için yerinden yönetim şekline ihtiyaç duyulurken, örgütsel hedeflerin gerçekleştirilmesi, kültürel değerlerin korunması için merkezi bir kontrol benimsenir.

1.2.10.5. Ouichi'nin "Z" Kuramı

1980'lere gelindiğinde Japon firmaları otomobil, elektronik ve çelik gibi sektörlerde ürettikleri yüksek kaliteli ürünler sayesinde elde ettikleri büyük pazar payı ile İkinci Dünya Savaşı sonrasında Amerikan firmalarına karşı büyük bir başarı elde etmişlerdir. Bu dönemde birçok firma pazar payını kaybederken Hewlet-Packard, IBM, Intel, Dayton-Hudson gibi firmalar başarılarını sürdürmüşlerdir. Bu firmaların

başarılarını nasıl sağladığını tespit etmek üzere incelemelerde bulunan Ouchi Amerikan ve Japon firmaları üzerinde yaptığı araştırmalar sonrasında 1981 yılında yayınladığı “Z Kuramı” ile Japon firmaların başarılı yönetim tarzına değinerek bu yönetim tarzının Amerikan yönetim tarzına nasıl uygulanabileceğini açıklamıştır (Daft, 2004).

Şekil 1.7: Ouchi’nin Örgüt Tipleri



Kaynak: (Ouchi, 1981)

Japon yönetiminin (Tip J) Amerika’da işe yaracağını düşündüğü özelliklerini geleneksel Amerikan yönetiminin özellikleri (Tip A) ile birleştiren Ouchi oluşturduğu Z Kuramı’ nın yedi temel niteliğini şu şekilde açıklamıştır (A.g.e., s.118-120):

- *Uzun Dönem İstihdam:* Japon yönetim kültüründe olduğu gibi uzun dönemli istihdam mümkündür. Böylece çalışanların birbirlerinin amaçlarını anlamaları, bağlılık duygularını kazanmaları ve uzun vadeli bakış açısı kazanmaları gibi avantajlar elde edilebilir. Sony’nin CEO’su Akio Morita, Sony çalışanlarının 20 yıldan fazladır şirkette çalıştıkları için şirketin geleceği hakkında endişe duydukları yönünde bir açıklama yapmıştır. Bu açıklama aynı zamanda aidiyet duygusunun sağlandığını da göstermektedir.
- *Ortak Karar Verme:* Amerikan şirketlerinde, çalışanlar yöneticiler tarafından alınan kararları uygularken, Japon işletmelerinde çalışanların üretkenliğini ve

kaliteyi artırmak için ortak karar alma tercih edilmektedir. Z tipi yönetimde bireysel karar yerine önemli konularda katılımcı yönetim tarzı tercih edilebilmektedir.

- *Bireysel Sorumluluk*: Japon işletmelerinde ortak sorumluluk anlayışı söz konusu iken Amerikan firmalarında kararlardaki son sorumluluk ilgili bireylere aktarılmaktaydı. Bireyselliğin Amerikan ulusal kültürüne derin yerleşimi sebebiyle Ouchi, Amerikan çalışanları için bireysel güvene dayalı sorumlulukta kalınmasını tavsiye etmiştir.
- *Yavaş Değerlendirme ve Terfi*: Japon işletmelerinde terfiler 10 yılda bir gerçekleşebilir, çalışanların kısa vadeli düşünceleri için bir sebep yoktur. Yavaş değerlendirme ve terfi, yapılması gereken işe odaklanan çalışanlarla birlikte sağlam ve uzun vadeli bir görüş oluşturur.
- *Dengeli Açık ve Kapalı Kontrol Uygulamaları*: Amerikan yönetim sisteminde kontrol ve değerlendirme için rasyonel, objektif ve nicel yöntemler tercih edilmektedir ancak gerektiği durumlarda subjektif değerlendirme yöntemlerinin kullanımı da başarı getirebilir.
- *Orta Düzeyde Uzmanlaştırılmış Kariyer*: Japon yönetim kültüründe çok boyutlu tecrübeye dayalı kapsamlı bir mesleki gelişim görülürken Amerikan yönetim kültüründe daha çok tek boyutlu ve dar kapsamlı tecrübeye imkan sağlanmaktadır. Teori Z ise yurtiçi ve yurtdışında edinilecek deneyimlerle, departmanlar ve fonksiyonlar arası tecrübeyi tavsiye etmektedir.
- *Bütünsel İlgi*: Japon işletme kültüründe çalışanlar örgütsel rollerinden ayrılmadan kendilerine ve ailelerine katkıda bulunarak kendilerini daha güvende ve emin hissetmektedirler. Teori Z ile Ouchi, çalışanları aile dahil tüm çevresel bütünlükleriyle ele almayı tavsiye etmektedir.

1.2.10.6. Parsons Örgüt Kültürü Sınıflaması

Örgüt kültürünün incelenmesinde ve oluşturulmasında sosyal değerlerin katkıları üzerinde duran ABD’li sosyolog Parsons (Eren, 2017, s. 142), bir sistemin hayatta kalması için gerekli dört fonksiyon (Johnson, 2008, s. 45) olduğundan bahsetmiştir. İngilizce isimlerinden dolayı “AGIL” veya “GAIL” olarak bilinen Parsons’un Sosyal Sistem Modelinin fonksiyonları; uyum (adaptation), amaca ulaşma

(goal-attainment), bütünleşme (integration), gizlilik (latency) şeklindedir (Parsons, 2005).

Alt sistemlerin üst sistemlere bağıllığı konusunu, sosyal sistemlerin karmaşıklığını ve işleyiş mekanizmasını inceleyen Parsons'a göre bir sistem, sosyal uyumu sağlamak için alt sistemlerle bütünleşmelidir. Parsons modelinde sosyal sistemlerin kuruluşu ve devamı açısından kültürel değerlerin rolü büyüktür. Örgüt kültürü açısından kültürel değerlerin fonksiyonları; sistemin toplum tarafından kabul görmesi, sistemin kendi alt sistemleriyle bütünleşmesi, değişen çevreye ve diğer sistemlere uyumu, tutarlı olması, çevre koşullarına uygun amaç belirleyerek bu amaçlara ulaşması şeklindedir (Eren, 2017, s. 143).

Parsons modelinde, sosyal sistemlerin kuruluşunda ve devamlılığında kültürel değerlerin önemine değinilerek, değerler sayesinde değişime ve gelişmelere ayak uydurulabileceğinden bahsedilmektedir (Tutar, 2017, s. 288). Örgütlerde kültür oluşumuna katkısı olan belirleyici değerler aşağıdaki gibidir (Tutar, 2017, s. 288-289; Eren, 2017, s. 143-144):

- Doğal bilimlere ve olayların fiziksel yönüne ilişkin *teknik değerler*,
- Piyasadaki tüketici davranışlarını biçimlendiren *ekonomik değerler*,
- Toplumun eğilimlerini, inançlarını ve yaşam tarzlarını yansıtan *sosyal değerler*,
- Bireylerin kişisel eğilim, ihtiyaç ve tercihlerini yansıtan *psikolojik değerler*,
- Ülkenin yönetim biçimine yansıyan *politik değerler*,
- Görünüş ve güzelliğe verilen önemi ve uygulamaları yansıtan *estetik değerler*,
- Çevreden alınan genel ahlak, adet ve geleneklerle aile eğitimine dayanan uygulamaları gösteren *ahlaki değerler*,
- Topluma hakim olan din ve buna bağlı inanç, kural ve uygulamaları yansıtan *dini değerler*.

1.2.10.7. Schein Örgüt Kültürü Sınıflaması

Kültürü, etkileşime bağlı olarak şekillenen dinamik bir olgu olarak ifade eden Schein, örgüt kültürünü üç farklı katmanda analiz etmektedir. Yüzeyde yer alan “artifaktlar”, bir kişinin yabancı bir kültüre girdiğinde gördüğü, duyduğu ve hissettiği, mimari, teknoloji, çalışanlar arası hitap şekli, giyim tarzı, örgüt hakkında anlatılan hikayeler, gözlemlenebilir ritüeller gibi, tüm fenomenleri içeren yapay eserler düzeyidir. İkinci katmanda yer alan “benimsenen değerler” düzeyinde çalışanların neyi neden

yaptıkları konusundaki bireysel varsayımları ve eylemlere dair algıları yer alır. Üçüncü katmanda yer alan “temel varsayımlar” ise eylem ve değerlerin esas kaynağı olarak nitelendirilebilecek bilinçaltındaki kanıksanmış inanışlar, algılamalar, duygu ve düşüncelerdir (Schein, 2004, s. 25-35).

Schein bir grubun kültürünü anlamak için üç farklı katmanda tanımladığı temel varsayımları ve bu varsayımların ortaya çıktığı öğrenme sürecinin anlaşılması gerekliliğine değinirken, örgütsel kültürün üç ana işlevinden şu şekilde bahsetmektedir (Eren, 2017, s. 145):

- Misyon ve strateji, hedef ve amaçların belirlenmesi, amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılacak araçlar, performans değerlendirme ölçümleri ile kontrol ve hata düzeltme adımları ile *örgütün dış çevreye uyum ve sürdürülebilirliğini sağlaması*.
- Ortak dil ve kavram birliği, grup sınırları, gruba dahil olma ve kabul edilmeme ölçüleri, güç ve konum, kişisel ilkeler, arkadaşlık ve sevgi, ödüller ve cezalar, ideoloji ve din faaliyetleri ile *çevreyle bütünleşme sorunlarının çözülmesi*.
- Çevredeki belirsizliklere karşı endişe ve korkuları yenecek şekilde *bir filtre rolü oynaması*.

Schein’e göre pek çok sektörde görülebilecek üç alt kültür tipi bulunmaktadır. Bu alt kültürler işin türü ve uzmanlık bilgisine göre aşağıdaki gibi ele alınmaktadır (Schein, 2004, s. 197-198):

- *Teknik Kültür*: Teknik işlerin görüldüğü bu örgütlerde ortaya çıkan başarı, örgütün sahip olduğu temel teknolojiye göre insanların bilgi ve yeteneğine bağlıdır. İnsan ilişkileri ekip çalışmasına, karşılıklı güven ve açıklığa dayalıdır.
- *Mühendislik Kültürü*: Operasyonların bilime ve teknolojiye dayandığı bu örgüt kültüründe iş görenlerin mühendislik ve teknik bilgisi tutum ve davranışlara da yansır. Mekanik bir bakış açısının görüldüğü bu örgütlerde insanlar verimlilik ve üretkenlik aracı olarak görülürler, sorunlara sade ve kesin yaklaşımlarla çözüm üretilir.
- *Yönetim Kültürü*: Schein’e göre bir örgütte başarı ve kontrolü sağlamanın ölçüsü hiyerarşidir. Düzen, kurallar çerçevesinde hiyerarşiye uygun olarak yönetici tarafından sağlanır. Yönetimin temel amacı finansal istikrarı sağlayarak sürdürülebilirliği sağlamaktır. Bu noktada insanlar maliyet ögesi olarak görülür ve davranışsal hususlar ihmal edilebilir.

Teknoloji veya çevresel koşulların değişmesi durumunda kültürlerarası çatışmalar yaşanabileceğine değinen Schein, çatışma durumunda mühendislik grubunun insan ilişkilerini göz ardı ederek sorunlara standart çözümler bulmaya odaklanabileceğini, yönetimin ise maliyet kontrolüne odaklanarak çalışan haklarını ihmal edecek şekilde dengesizliğe sebep olabileceğini belirtmektedir.

1.2.10.8. Harrison ve Handy'nin Örgüt Kültürü Sınıflaması

Harrison ve Handy tarafından önerilen örgüt kültürü sınıflaması, kültürün en eski ve en popüler sınıflamalarından birisidir. Her iki yazar da kültürü, merkezileşme ve biçimselleşme, varsayımlar ve paylaşılan değerler gibi benzer özellikler üzerinden ele alarak gruplandırmışlardır. Harrison örgüt kültürü tiplerini, “güç, rol, görev ve birey kültürü” şeklinde sınıflandırmıştır (Lukasz, 2013). Handy, Harrison'un gruplandırmasına dayandığı çalışmasında örgüt kültürünü, Yunan mitolojisindeki tanrıların taşıdığı özellikler üzerinden simgeleyerek “güç (Zeus), rol (Apollo), görev (Athena) ve birey (Dionysus)” şeklinde gruplandırarak (Tablo 1.11) isimlendirmiştir (Handy, 1996; Handy, 1976).

Tablo 1.11: Harrison ve Handy'nin Örgüt Kültürü Tipleri

Kültür Tipleri	Güç	Rol	Görev	Birey
Varsayımlar	Rekabet, çevreye hakim olma girişimleri	Düzen, istikrar	Hedeflere ulaşma, gelişme	Çalışanların ihtiyaçlarını karşılama, bireysel başarıya yönelme
Güç ve Çalışma Sistemi	Gücün merkezileşmesi, büyük ölçüde iç kontrol, otokratik yapı, liderlikte baba figürü	Güçlü bir hiyerarşi, yüksek formelleşme, prosedürler	Deneyim, bilgi ve yetkinliğe dayalı işbirliği, ekip çalışması, güç dağılımı, esnek organizasyon	Hiyerarşi ve kontrol eksikliği, birbirinden bağımsız çalışan uzmanlar
Paylaşılan Değerler	Güçlü rekabet	Güvenlik duygusu, yeterlilikler	Hedef belirleme ve gerçekleştirme, otokontrol	Özgüven, bireysel yetenekler, hareket özgürlüğü

Kaynak: (Lukasz, 2013)

Güç kültürü (Zeus), merkezi bir güç etrafında şekillenen bir ağ yapısı ile karakterize edilmektedir. Az sayıda kural ve prosedürün olduğu bu örgütlerde bürokrasi

düşük düzeydedir ve hızlı, dinamik ve güçlü yönler ön plana çıkmaktadır. Aile işletmeleri gibi küçük işletmelerde görülen bu kültür tipinde kişiler arası iletişim, güven ve empatiye dayanır, çalışanlar gücü elinde tutan merkezdeki aktörün ne istediğini bilir dolayısıyla örgütsel amaçlara yönelik bir bağlılık oluşur. Küçük organizasyon yapısı ve merkezden alınan kararlar sayesinde değişen koşullara hızla uyum sağlayabilirler ve rekabet avantajı elde edebilirler. Bireysel yeteneklere çok önem verilen bu kültür tipinde, organizasyon başarısında kilit kişilerin şansına veya kararına güvenilir (Handy, 1976, s. 68-69).

Rol kültürü (Apollo), mantık ve rasyonalite ile yönetildiği varsayılan bürokratik örgüt tiplerini tanımlamaktadır. Aşırı derecede bürokrasinin görüldüğü bu örgütlerin resmi yapıları, iyi tanımlanmış kuralları ve prosedürleri vardır. Simgesi tapınak olan rol kültüründe sütunlar gücü simgeler ve gücünü, işlev ve uzmanlıklarına bağlı olarak teknik bilgi gerektiren departmanların rollerinden alır. Bu örgütlerde temel güç hiyerarşik yapıya bağlıdır, roller için iş ve yetki tanımları ile prosedürler vardır, anlaşmazlıkların çözümü için kurallar bellidir. Bireyler, yetki sınırları içinde iyi tanımlanmış iş tanımlarının gereğini yerine getirirler ve kendilerini işin üstünde tutmazlar. Rol kültürünün görüldüğü örgütler çevresel değişimleri zamanında fark edecek esnekliğe sahip değildir, dolayısıyla istikrarlı bir ortamda faaliyet gösterdiklerinde başarılı olabilirler (A.g.e. s. 70-71).

Görev kültürü (Athena), iş ve proje esaslı çalışma şekline dayanan matris yapılara benzetilir. Simgesi file olan bu modelde, güç filenin kesişme noktalarındadır çünkü örgütün çeşitli birimlerinin belli bir sorun üzerine eğilerek o noktada odaklaşması bu şekilde belirtilir (Terzi, 2000, s. 78). Temel kaygı işi bitirmek üzerinedir ve sonuç odaklı performans değerlendirmesi yapılır. Hoşgörüyeye dayalı görev kültüründe, çeşitlilik, yaratıcılık ve uzmanlık esas alınır. Yöneticinin görevi, uygun kaynakları ve doğru insanları organizasyonun doğru seviyesinde bir araya getirerek dengeyi sağlamaktır (Handy, 1976, s. 71-72).

Birey kültürü (Dionysos), varoluşsal olarak bireyi ön plana çıkarır ve örgüt içindeki bireylerin ihtiyaçlarının karşılanmasına öncelik verir. Organizasyonların başarısı bireylerin yeteneğine ve uzmanlığına bağlıdır. Modelin simgesi olan daire içinde birbirinden uzakta yer alan noktalar, profesyonel çalışanların otorite olmadan bağımsız hareket etmelerini gösterir. Diğer üç kültür tipinde çalışanların örgüte hizmet ettiği, birey kültüründe ise örgütün çalışanlara hizmet ettiği görülmektedir. Birey kültüründe kontrol mekanizmaları ve hatta hiyerarşi imkansızdır. Karşılıklı rızaya dayalı psikolojik sözleşme

ile iş görenler örgütün kendilerine tabi olduğunu bilirler (A.g.e. s. 73-74). Bu örgüt kültürü tipine mesleki bilgi gerektiren danışmanlık veya avukatlık büroları örnek verilebilir.

1.2.10.9. Byars Örgüt Kültürü Sınıflaması

Byars'ın iki boyuttan oluşan örgüt kültürü sınıflamasında; biri katılımcılık düzeyinin belirlenmesine, diğeri ise örgütlerin çevreye karşı gösterilen karar verme, uygulama ve yeni fikirlerin yaratılması gibi faaliyetlerin özelliğine ilişkindir. Bu boyutta, örgütler “tepkisel (reaktif-çevreye cevap veren)” ve “etkisel (proaktif-çevreyi etkileyen)” olarak sınıflandırılmıştır. Tepkisel işletmeler pasif olsalar da çevreden gelen tehlikelere tepki verirler. Etkisel örgütler ise paydaşlar ve diğer çevresel unsurlar ile aktif olarak ilgilenir ve ilişki kurarlar. Byars'ın sınıflamasında katılımcılık seviyesi, insanların iletişimi ve ilişki düzeyi açısından ele alınmaktadır. İletişim ve ilişki düzeyi yüksek olan örgütler katılımcı olarak değerlendirilirken, bu seviyelerin zayıf olduğu örgütlerde katılımcı yönetim anlayışı yoktur. Kültür tipleri ise şu şekildedir (Tutar, 2017, s. 289-290):

- *Etkileşen Kültür*: İşgörenlerin ve müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik hizmet eden bu kültürde temel amaç, rekabet ve yeni teknolojilerin ortaya çıkardığı çevresel istek ve ihtiyaçları en iyi biçimde karşılamaktır.
- *Bütünleşik Kültür*: Yeni ürün ve hizmet üreterek, çevreyi etkileyeceğine inanan bütünleşik kültürün temel amacı, işgören ve müşterilerin ihtiyaçlarını yenilikçi davranışlarla karşılamaya yöneliktir. Bu amaçla örgütün tüm yetenekleri rekabet avantajı elde edecek şekilde harekete geçirilir.
- *Müteşebbis Kültür*: Karar vermede katılımcılığın değil bireyselliğin baskın olduğu bu kültürde, üretimde yenilikçilik esas alınır.
- *Sistematik Kültür*: Formelleşme derecesinin yüksek olduğu bu kültür tipinde görevler kalıplaşmıştır dolayısıyla katılımcılık azdır, çevresel ihtiyaçların rutin faaliyetlerle karşılanacağına inanılır. Kararlar reaktif bir anlayışla çevrenin yönlendirmesine göre verilir.

1.2.10.10. Denison Örgüt Kültürü Sınıflaması

Denison örgüt kültürü modelinin temelinde her örgüt için benzersiz ve ölçülmesi zor olan varsayımlar ve inançlar yer alır. Denison etkili örgütlerin kültürel özelliklerini

literatüre dayandırarak dört boyutta açıklamaktadır. Katılım, tutarlılık, uyum ve misyon şeklinde açıklanan modelin detaylı açıklaması Denison ve Mishra (1995) tarafından yapılmıştır. Modelin boyutları kısaca aşağıdaki gibidir (Denison, Haaland ve Goelzer , 2003; Denison ve Mishra, 1995):

- *Katılım:* Yetkilendirme, ekip çalışması ve yetenek geliştirme göstergeleriyle temsil edilen katılım kültüründe, yöneticiler ve çalışanlar çalışmalarının örgütün hedefleriyle bağlantılı olduğunu doğrudan hissederler. Bu kültür tipinde iş görenler yetki ile güçlendirilir, örgütsel kararlar konusunda katılımcı olmaya teşvik edilirler ve rekabet üstünlüğü elde edebilmek için yetenekleri geliştirilir.
- *Tutarlılık:* Bu boyut, öz değerler, uzlaşma, koordinasyon ve bütünleşme göstergeleri ile temsil edilir. Örgütsel davranış, bireysel istekler doğrultusunda değil örgütsel kimliği oluşturan öz değerler tarafından yönetilir. Farklı görüşlere rağmen operasyonel ve stratejik faaliyetlerin uzlaşma ile etkin bir şekilde yönetilmesi sağlanır. Örgüt üyeleri aynı veya farklı departmanlarda olsalar da bütünleşme ve koordinasyon sayesinde işbirliği yapma konusunda istekli davranırlar.
- *Uyum:* Değişim, müşteri odaklılık ve örgütsel öğrenme göstergeleri ile temsil edilen uyum kültürüne sahip bu örgütlerde başarılı bir eşgüdümüne sahip olursa da değişime karşı direnç gösterme durumlarıyla karşılaşılabilir. Örgütsel çevrenin iyi analiz edilmesiyle değişime uyum sağlama konusunda proaktif davranmaya gayret edilir. Uyum kültüründe müşterilerin ihtiyaçları ve istekleri karşılanmaya çalışılır ve buna yönelik strateji geliştirilir. Değişim durumunda ortaya çıkan yetenek açığı örgütsel öğrenme süreci ile uyumlaştırılır.
- *Misyon:* Başarılı örgütler, örgütün amaç ve stratejik hedeflerini tanımlayan ve gelecekte örgütün nerede olacağına dair açık bir vizyona sahip örgütlerdir. Misyon boyutunun temel göstergeleri, stratejik yön ve niyet, örgütsel amaçlar ve vizyon şeklindedir. Stratejik yön ve niyet, örgütün nereye varmak istediğini açıkça belirler. Amaç, hedef, misyon ve vizyon toplumsal yapıyla ilişkilendirilerek dışsal uyum sağlanmaya çalışılır. Örgütün gelecekte nerede olması gerektiğine dair açıkça belirlenen bir vizyon, örgüt çalışanlarının bireysel amaçlarının bir parçası olur.

1.2.10.11. Diğer Sınıflamalar

Schneider, strateji, kültür ve liderlik arasında sıkı bir bağlantı kurarak, örgüt kültürünü kontrol, işbirliği, yetenek ve gelişme kültürü olmak üzere dörde ayırmaktadır. Kesinlik üzerine kurulu olan ve mekanik bir yapıya sahip *kontrol kültürünün* temel amacı örgüt başarısını sağlamak ve sürdürmektedir. Sinerjiye dayalı *işbirliği kültüründe* temel konu insanların tecrübeleri ve gerçekler arasındaki ilişkidir. Bu kültür müşterilerle yakın iletişimi ve sadakati hedef almaktadır. Ayırt etme ile ilgili *yetenek kültüründe* bilimsel kural yönelimli ve analitik bir yol izlenir. Bu kültürdeki strateji, üstünlük, mükemmellik, rekabet üstünlüğü için yenilik yaratmak üzerinedir. Zenginleştirme ile ilgili *gelişme kültüründe* ise temel nokta planlama ile uygulama arasındaki ilişkidir. İdeallerin, değerlerin ve yüksek düzeydeki amaçların daha iyi kavranmasına önem verilir (Schneider, 2000).

Kilmann, eylemleri etkileyen sosyal enerji olarak tanımladığı örgüt kültürünü inançların davranışlara yansımaları olarak tarif etmektedir (Görmen, 2018; Leblebici ve Karasoy, 2009). Bu modelde karar alma mekanizmaları ile çalışan motivasyonu arasındaki ilişkiye göre örgüt kültürü, bürokratik ve girişimci (yenilikçi) kültür şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Kuralların, prosedürlerin ve biçimsel yönetimin hakim olduğu *bürokratik kültür* tipinde sorumluluklar bellidir ve risk almaktan kaçınılır. Yaratıcılık ve yenilikçiliğin görüldüğü *girişimci kültür* çevre koşullarına uyumludur ve bu kültür tipinde risk almaktan kaçınılmaz (Eren, 2017, s. 146).

Toyohiro Kono'ya göre örgüt kültürü, paylaşılan değerler, karar verme biçimleri ve davranış kalıplarından oluşmaktadır. Kono, örgütler açısından kültür tiplerinin belirlenmesini kültürün performans, strateji ve örgüt üyelerinin memnuniyeti ile ilişkisi açısından önemli bulmaktadır ve örgüt kültürü tiplerini, “dinamik”, “lider izleme ve dinamik”, “bürokratik”, “hareketsiz” ve “güçlü lider ile hareketsiz kültür” olmak üzere beşe ayırmaktadır. *Dinamik kültürün* üyeleri, inovasyona önem verir, topluluk duygusuna sahiptirler ve ortak değerleri paylaşırlar. *Lider izleme ve dinamik kültürde*, liderlerin yeteneklerine ve kararlarına güvenilir, liderler yaşlanıp yanlış karar aldıklarında kültür kendi içinde bir dönüşüme girer. *Bürokratik kültürde*, kurallar ve prosedürler bellidir, risk alınmaz. *Hareketsiz kültür* tipi çevredeki değişimlere duyarsızdır, üyeler eski davranış örneklerini sürdürürler. *Güçlü lider ile hareketsiz kültür tipinde* ise üst yönetim otokratiktir, kararları yanlış olsa da çalışanlar emirlere uyarlar, dolayısıyla belli bir zaman sonra çalışanlar girişimciliklerini kaybederler (Kono, 1990).

Miles ve Snow örgütleri, geleneklerine, alışkanlıklarına ve özelliklerine göre dört gruba ayırmaktadırlar. Bunlar, “koruyucu”, “geliştirici”, “analizci”, “tepki verici” kültür tipi şeklindedir. *Koruyucu kültür tipi*, muhafazakar değer ve inançlara sahiptir ve düşük risk stratejisi tercih edilir. *Geliştirici kültür tipi*, yenilikçidir, rekabet ve risk seviyesi yüksektir. *Analizci kültür tipinde* denge ve değişim şeklinde iki farklı yön vardır. Denge yönü, biçimsel yapılar oluşturma ve mevcut faaliyetlerin etkinliğinin artırılmasına yöneliktir. Değişim yönünde ise rakiplerin stratejileri kontrol edilerek, temkinli davranılır. *Tepkici kültür tipi*, çevreden değişim baskısı gelmesi durumunda harekete geçen örgüt yapılarını tanımlamaktadır (Vural, 2005, s. 93-94).

Sethia ve Glinow, insan kaynaklarına, verimliliğe ve ödül biçimlerine göre örgüt kültürünü, “ilgisiz (apathetic)”, “dikkatli (caring)”, “titiz (exacting)” ve “tamamlayıcı (integrative)” olmak üzere dörde ayırmaktadırlar. *İlgisiz kültür tipinde*, etik dışı davranışlar ve karamsarlık yaygındır, çalışanların çaba ve başarılarına karşı ilgisizlik vardır. *Dikkatli kültürde*, çalışanlardan yüksek performans beklenir, yöneticilerin anlayışlı tavırlarından dolayı çalışanlar kendilerini örgüte bağlı hissederek. *Titiz kültürde*, bireysel performans önemli bir itibar kaynağıdır, başarılı personel ödüllendirilir ancak başarısızlık durumundaki cezalandırma yöntemi çalışanların istek ve cesaretlerini kırabilir. *Tamamlayıcı kültürde*, çalışanların önemli olduklarına dair algı oluşturulur, açık ve kesin performans değerlendirmeleri vardır. (Terzi, 2000, s. 88-89).

Goffee ve Jones, sosyallik ve dayanışma üzerinden ele aldıkları örgüt kültürünü, “şebekeleşmiş (ağ)”, “kar odaklı” “bölümlemiş” ve “topluluksal” kültür şeklinde dörde ayırmaktadırlar. Sosyalleşme grubun üyesi olan bireylerin yakınlık derecesini ifade ederken dayanışma, duygulardan çok mantığa dayanır ve bireyleri ortak amaçlar etrafında birleştirir. Düşük dayanışma ve yüksek sosyalleşmeyi ifade eden *şebekeleşmiş (ağ)* kültürde, alışkanlıklara, varsayımlara ve değer yargılarına önem verilir ve sosyalliğin neden olduğu yakın bağlar vardır. Yüksek dayanışma ve düşük sosyalleşmeyi simgeleyen *kar odaklı kültürde*, rekabet ve başarı temel amaçtır, çalışanları bir arada tutan duygulardan çok deneyim ve ortak ilgi alanlarıdır. Düşük sosyalleşme ve düşük dayanışmayı temsil eden *bölümlemiş kültürde* örgütler birbirinden bağımsız ayrı bölümlerle organize edilmiştir. Örgüte bağlılık olmadan otonomi ve bireysel başarı teşvik edilir. Yüksek dayanışma ve yüksek sosyalleşmeyi ifade eden *topluluksal kültür* aile ortamı ile karakterize edilir. Takım çalışması ve arkadaşlık ilişkileri gelişmiştir. Örgütün

değer yargıları ve misyonuna bağlılık vardır ve çalışanlar yaratıcılıklarını örgüt amaçlarıyla birleştirerek başarılı olurlar (Malagas vd, 2017).

Lahiry normatif inanışlar ile eşleştirdiği örgüt kültürünü, “yapıcı”, “aktif savunucu” ve “pasif savunucu” olmak üzere üçe ayırmaktadır. Yapıcı kültür, normatif inanışlar, sadakat, başarı ve bağlılık gibi özelliklerle kendini gösterir. Pasif-savunucu kültürde kişiler ancak güvenliklerini tehdit etmeyecek şekilde diğer kişilerle ilişki kurmak zorunda olduklarına inanırlar. Aktif-savunucu kültürde ise bireyler pozisyonlarını güvenliklerini koruyabilmek için çalışma ortamında agresif davranışlarla savunmacı bir iletişim sergilerler (Tutar, 2017, s. 280-281).

Kets De Vries ve Danny Miller örgüt kültürünü kişilik terminolojisi kapsamında ele alarak nevrotik örgütler yaklaşımını geliştirmişleridir. Tosi vd. (1996)’ne göre, problemli, aşırı psikolojik eğilim ve davranışlar gösteren insanlar nevrotik olarak tanımlanmaktadır. Bu özelliklerin örgütlerde de görülebileceğini ileri süren Vries ve Miller’ e göre sıkıntı ve sorunların yaşandığı nevrotik örgütler, nevrotik yöneticilerin idaresinde faaliyetlerini sürdürürler. Yöneticilerin eylem ve davranışlarına göre, “dramatik yönetici kişiliği, karizmatik örgütsel kültüre”, “şüpheli kişilik, paranoid kültüre”, “depresif kişilik, çekinik kültüre”, “kayıtsız kişilik, ihtiyatlı kültüre”, “zorlayıcı kişilik, bürokratik kültüre” yol açar (Terzi, 2000, s. 84-86).

1.3. ÖRGÜT PERFORMANSI

Örgütler, belli bir amacı gerçekleştirmek üzere kar veya fayda sağlamak üzere kurulan, çevre ile etkileşim halindeki yapılardır. Dolayısıyla her örgütün keline göre belirlediği başarı ve performans ölçütleri bulunmaktadır. Örgütlerin sahip oldukları kıt kaynakları etkin ve verimli bir biçimde kullanarak amaçlarına ulaşma becerisini ortaya koyan (Şimşek ve Çelik, 2017, s. 93), aynı zamanda örgütlerin iş görme düzeyi veya kalitesi (Amaratunga, Baldry ve Sarshar, 2000) olarak ifade edilen performans kavramının açıklandığı bu bölümde, performans boyutlarına ve kavramın örgütler açısından önemine yer verilmektedir.

1.3.1. Örgüt Performansı Kavramı ve Gelişimi

Fransızca kökenli performans kavramının sözlük anlamı, elde edilen başarı, sonuç, verim, gösteri (Yıldız, 1997; TDK Sözlükleri) demektir. Javiere (2002)’ e göre performans, belirli bir program veya faaliyetin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğine

eşdeğerdir. Daft (2000) örgütsel performansı, örgütün kaynakları etkin ve verimli kullanarak hedeflerine ve başarıya ulaşma derecesi olarak açıklamaktadır. Richardo (2001) ise örgütsel performansı, örgütün amaç ve hedeflerine ulaşma yeteneği olarak tanımlamaktadır (Yusof, Abu-Jarad ve Nikbin, 2010). Planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edilen çıktının nicel ya da nitel olarak ölçülmesini sağlayan (Akal, 2000, s. 1) bir gösterge olarak ifade edilen performansı, örgütler açısından bir başarı faktörü olarak nitelendirmek mümkündür.

Sanayileşme süreci örgütlerin etkinlik ve verimlilik hedefi ile kitle üretimi yaparak, düşük maliyetle kar ederek büyümelerini sağlamıştır. Ancak temel ihtiyaçlarını ucuza elde etme amacıyla olan tüketicinin talebi ile üreticinin arzını bir araya getirerek dengede gitmesini sağlayan bu dönem, 1929’ daki “Büyük Buhran” sonrası sarsılmıştır. Arzın talebin önüne geçmesiyle bozulan mali dengesizlikler ve likidite açığı sonucu hızla düşen hisse senetleriyle birlikte yaşanan ekonomik kriz, serbest piyasa ekonomisinin yerleştiği “üretilen satılır” düşüncesinin yerini “farklı olan satılır” düşüncesine doğru bırakmaya başlamıştır (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 13).

2.Dünya Savaşı’ndan sonra ortaya çıkan büyük talep ve kıt üretim kaynaklarının yarattığı ortam, yönetimin çabalarını, verimlilik yani maliyet ve girdilerden yararlanma düzeyi üzerinde yoğunlaştırmıştır. 1980’ lere gelindiğinde ise örgütlerin performans anlayışındaki değişim kaçınılmaz olmuş, kar-maliyet-verimlilik hedefinde olan örgütler rekabetçi koşullardaki değişimlere bağlı olarak dikkatlerini kalite, yenilik, müşteri doyumu, çalışanların davranışı gibi performans ölçütlerine doğru kaydırmak durumunda kalmışlardır (Akal, 2000, s. 5-6). Tarihsel süreç içerisinde de görülmektedir ki toplum yaşamındaki ve çevresel koşullardaki sürekli değişim, örgütlerin stratejilerini, yönetim ve performans anlayışını her dönem farklı şekillerde etkilemektedir.

Hedeflenen işin gerçekleşme sürecindeki etkinliği ve verimliliği ortaya koyan performans kavramı, “bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir teşebbüsün o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiği başka bir deyişle neyi sağlayabildiğinin nicel (miktar) ve nitel (kalite) olarak anlatımıdır” (Baş ve Artar, 1991, s. 13). Örgütler açısından pazar payı, satış toplamı ve karlılık gibi ölçütler nicel göstergeler olarak değerlendirilirken, örgüt kültürü, personel bağlılığı, müşteri memnuniyeti ve kalite gibi ölçütler nitel göstergeler olarak değerlendirilmektedir (İğde, 2021; Tunçer ve Atan, 2019).

1.3.2. Örgüt Performansı Boyutları

Örgütlerin amaç ve hedeflerine göre analiz edilen örgüt performansı, bir etkinliğin içsel ve dışsal çevre unsurları ile etkileşimi sonucu ortaya çıkan çıktı ve sonuçları içermektedir (Baş ve Artar, 1991). Performans boyutlarını; etkenlik, verimlilik, etkililik, karlılık, kalite, yenilik, çalışma yaşamının kalitesi şeklinde ele almak mümkündür.

1.3.2.1. Etkenlik (Efficiency)

Çıktı üretimi için gerekli girdinin ne kadar etken kullanıldığını ifade eden etkenlik, amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur (Akal, 2000, s. 15).

Standart değerin, fiili değere oranlanmasıyla formüle edilen etkenlik oranının “bir” değerine ulaşması beklenmekle birlikte, değerin birin altında kalması faaliyet sonucunun istendiği gibi gerçekleşmediğini, birin üstünde çıkması durumunda da faaliyetin gerçekleştirilmesinde hedefin üzerinde bir performans gösterildiği ifade edilmektedir (Baş ve Artar, 1991, s. 34).

Etkenlik göstergelerini; satış kotası, ürün ya da bölge başına düşen müşteri devri, programlardan sapma, pazar payı (mevcut ve potansiyel yüzdesi), müşteriler açısından işletme itibarı, zamanında teslim edilen mal yüzdesi, planlanan projelerin gerçekleşen projelere oranı şeklinde örneklendirmek mümkündür (Akal, 2000, s. 140).

1.3.2.2. Verimlilik (Productivity)

Üretim faktörlerinin ne kadar iyi, etkili veya etken kullanıldığını belirten verimlilik, genel anlamda belirli bir üretim miktarı ile bu üretim miktarını elde etmek için kullanılan faktörler arasındaki orandır. İngilizce “productivity” sözcüğünün karşılığı olarak kullanılan verimlilik, çıktının/girdiye oranı veya yaratılan toplam faydanın/sisteme giren değerler toplamına oranı şeklinde formüle edilmektedir (Şimşek ve Çelik, 2017, s. 94).

Girdi ve çıktının fiziksel veya parasal ifade edilmesine göre verimliliği fiziksel ve ekonomik verimlilik olarak ifade etmek mümkündür (Baş ve Artar, 1991, s. 37). Mühendislik verimliliği olarak da ifade edilen fiziki verimlilik, girdilerin üretim sürecindeki kayıplarını dikkate alarak üretimin fiziki miktarının/üretim faktörlerinin

fiziki miktarına oranı şeklinde hesaplanmaktadır. Ekonomik verimlilik de ise üretim süreci sonunda elde edilen mal veya hizmet değerlerinin, bu değerlerin maliyet değerlerine oranlanması (çıktı değeri/girdi değeri) esası vardır. Ekonomik verimliliğin 1’ den büyük olması durumunda işletmenin karlı çalıştığı sonucuna varılır (Şimşek ve Çelik, 2017, s. 95-96).

Verimlilik göstergelerini, personel başına düşen satış, personel başına düşen üretim ve enerji verimliliği şeklinde örneklendirmek mümkündür (Akal, 2000, s. 141).

1.3.2.3. Etkililik (Effectiveness)

Hedeflere ulaşma derecesini gösteren etkililik kavramını Peter Drucker, “işleri doğru yapmak” olarak ifade etmektedir. Örneğin bir hastane hastalarının ihtiyaçlarını başarıyla karşıladığında etkili olarak nitelendirilebilir (Langton ve Robbins, 2006, s. 17). Etkililik, ulaşılacak bir çıktı hedefi, yeni bir performans standardının başarılmaması veya bütün kısıtlamalar ortadan kaldırıldığında olanaklı olan ideal potansiyeli içermektedir. Örgütlerin belirlediği hedefler için etkililik kavramı, “nasıl daha iyi olabiliriz?” ve “başka ne yapılabilir?” gibi sorulara odaklanmayı gerektirmektedir (Baş ve Artar, 1991, s. 34).

1.3.2.4. Karlılık (Rantabilite)

Örgütler için kar, belli bir zaman dilimi içinde elde edilen gelirin, giderden fazla olması (Şimşek ve Çelik, 2017, s. 100) durumunu ifade etmektedir. Karlılık ise, dönemsel karın, sermayeye bölünmesiyle elde edilen oran (Baş ve Artar, 1991, s. 50) olarak formüle edilmektedir. Faaliyetin parasal yönüyle ilgili olan karlılığın yüksek olması için, üretim maliyeti ve sermaye düşük olmalı, buna karşılık üretim miktarı ve fiyat yüksek olmalıdır (Şimşek ve Çelik, 2017, s. 100).

Karlılık göstergelerini; yatırımların getirisi, satışların yüzdesi olarak kar, çalışan başına kar, borçların toplam varlıklara oranı şeklinde örneklendirmek mümkündür (Akal, 2000, s. 141).

1.3.2.5. Kalite (Quality)

Genel bir ifadeyle “Müşterilerin, mal ve hizmetlerden beklediklerinin karşılanması, hatta daha fazlasının verilmesi” olarak tanımlanan kalite kavramı, Toplam Kalite Felsefesi’ ne geçiş sürecinden önce üretilen malların teknik standartlara uygun

olup olmadığının kontrolünü sağlayan istatistiki bir kontrol süreci olarak kabul görmektedir (Koçel, 2001, s. 305).

Kalite, örgütlerde kaynakların verimli kullanımını sağlayan, ürün ve hizmetlere kullanım uygunluğu kazandıran ve müşteri gereksinimine uygun üretim ve hizmet anlayışı sağlayan (Akal, 2000, s. 28) bir performans boyutu olarak kabul görmektedir.

Ürünlerin teknik belirlemelere uygunluğunu ve hatasızlık derecesini belirleyen kalite kavramının boyutları; performans, uygunluk, güvenilirlik, dayanıklılık, hizmet görürlük, estetik ve itibar şeklinde ifade edilmektedir (Baş ve Artar, 1991, s. 64; Akal, 2000, s. 28).

Kalite göstergelerini, satın alınan mal ve malzemede red yüzdesi, üretimdeki red oranları, yeniden işleme, düzeltme oranları, müşteri şikayetleri oranı, garanti masrafları şeklinde örneklendirmek mümkündür (Akal, 2000, s. 141).

1.3.2.6. Yenilik (Innovation)

İcat ya da buluştan farklı olarak, ekonomik açıdan uygulanabilirlik durumuna getirilmiş olan olarak ifade edilen yenilik, bir performans boyutu olarak iş geliştirme süreçleri içinde yer almaktadır. Yenilik kavramı aşağıda belirtilen iş süreçlerine göre gruplandırılabilir (Baş ve Artar, 1991, s. 25-26):

- Geliştirilmiş veya yeni biçimdeki ürünler (ürün yenilikleri),
- Geliştirilmiş veya yeni biçimdeki üretim süreçleri (üretim süreci yenilikleri),
- Mevcut ürünler için yeni pazarlar yeni veya kullanım olanakları.

Drucker' a göre yenilik, “insan ve maddesel kaynaklara yeni ve daha çok değer yaratma kapasitesi sağlama görevidir”. Yenilik kavramı örgüt performansı açısından çeşitli boyutlardan ele alınarak tanımlanmaktadır. Bu boyutlarda yaratıcılık, esneklik, değişim, gelişme, risk alma, serbestlik, girişimcilik gibi unsurların öne çıktığı görülmektedir. Yenilik göstergelerini; yeni uygulanan üretim yöntemleri sayısı, yeni yöntem uygulamaları sonucu zaman ve maliyet tasarrufu, yeni teknoloji uygulamaları sonucu sağlanan zaman ve maliyet tasarrufu şeklinde örneklendirmek mümkündür (Akal, 2000, s. 31-140).

1.3.2.7. Çalışma Hayatının Kalitesi (Quality of Work Life)

Çalışma hayatının kalitesi ile ilgili araştırmaları Neo-klasik yönetim düşüncesine kadar götürmek mümkündür. Hawthorne araştırmalarındaki fiziksel ortamdaki koşulların iyileştirilmesiyle verimliliğin artacağı yönündeki hipotezin doğrulanmaması, araştırmanın yönünü değiştirmiş ve bu araştırmalarda verimlilik artışının sosyal etmenlerce açıklanabileceği ortaya konulmuştur (Demirci vd., 2013, s. 172). Örgütlerin sosyal yönünün öneminin anlaşılmasını sağlayan bu çalışmalarla, insan ilişkilerine dayalı yönetim anlayışının geliştiği görülmektedir.

Örgüt çalışanlarının ücret, fiziksel çalışma koşulları, örgüt kültürü, liderlik, işbirliği ortamı, iletişim, mesleki gelişim, tanınma, takdir görme, katılımcılık gibi davranış biçimlerini açıklayan çalışma hayatının kalitesi örgüt performansını etkileyen önemli bir etmendir. Bu performans boyutu ile çalışanların çalışma hayatının sosyal ve ekonomik yönlerine ilişkin düşünce ve davranışları anlatılmak istenmektedir (Akal, 2000, s. 35).

1950'lerden sonra yaşanan sosyal ve ekonomik koşullardaki değişikliklere bağlı olarak çalışma hayatının kalitesinin geliştirilmesine yönelik faktörlerin çeşitlendiği söylenebilir. Walton (1985) bu faktörleri şu şekilde belirtmektedir; düzgün ve istikrarlı ücret sistemi, iş güvenliği ve işçi sağlığı, işçilerin kendilerini geliştirebilmelerine olanak sağlanması, kıdem ve yeteneğe göre yükselebilecek olanakları, toplumsal birleşme, kurumsallaşma, çalışma süresi (Baş ve Artar, 1991, s. 21).

1.3.3. Örgüt Performansının Önemi

Örgütler açısından performans ölçümü veya değerlendirmesi, mevcut durumun tespiti ve geleceğe ilişkin hedeflerin belirlenmesi açısından örgütlere bir analiz imkanı sağlamaktadır.

Kar amacı olsun ya da olmasın her örgüt için öncelikli bir konu ve başarı göstergesi olan örgüt performansının, sosyal ve ekonomik koşullardaki değişimlere bağlı olarak örgütsel uyum ve kültür, örgütsel yetenekler, sektör yapısı, stratejik faktörler, liderlik, vizyon ve sahip olunan kaynaklar gibi faktörlerden etkilendiğini (McGivern ve Tvorik, 1997) söylemek mümkündür.

Yöneticilerin ve çalışanların davranışlarını yönlendiren performans ölçümü işlerin ne kadar iyi yapıldığı, hedeflere ne kadar ulaşıldığı, gerçekleştirilen işlerin

amaçlara katkısı ve bu işlerin örgüt performansına etkisi, hedef ve stratejilere uygunluk sağlanıp sağlanmadığı, doğru yönde iyiye doğru gidilip gidilmediği noktasında örgütlere bilgi sağlar. Performans ölçümünün rolü şu şekilde özetlenebilir (Akal, 2000, s. 65):

- Örgütlerin sürdürülebilirlikleri açısından, örgüt içinde performans ve verimlilik anlayışını yaratmak ve sürdürmek,
- Performans yönetiminin kontrolünü geliştirmek,
- Yönetimin planlama yeteneğini artırmak,
- Örgütün mevcut ve potansiyel sorunlarını belirleyerek gelişme gerektiren alanları saptamak,
- Gerçekleştirilen etkinliklerin sonucunu değerlendirmek ve ilgili bilgilerin tüm düzeylere iletimini sağlamak,
- Yönetici ve çalışanları motive ederek, başarı için teşvik etmek.

1.3.4. Performans Ölçüm Modelleri

Örgütsel hedeflerin gerçekleştirilmesinde, görevlerin nasıl yerine getirildiğini bir program dahilinde tarafsız olarak ölçülmesini sağlayan performans ölçüm modelleri, zaman içerisinde finansal ölçütlerden, finansal olmayan ölçütlere doğru sistemsal bir gelişim göstermiştir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007). Performans ölçüm modellerindeki temel görüş, örgütlerde toplam performansı geliştirmek amacıyla belirlenen amaçlara yönelik gelişmelerin ölçülebilmesi ve değerlendirilmesidir (Akal, 2000, s. 283)

Performans ölçümündeki değişkenler işletmeden işletmeye, sektörden sektöre farklılık gösterdiğinden model ve göstergelerde de standart sağlanamamaktadır, dolayısıyla literatürde oldukça fazla sayıda model bulunmaktadır (Akal, 2000; Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007). Bunlardan bazılarını şu şekilde yer verilmektedir (Çoban, 2017; Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007):

- Judson (1990) tarafından geliştirilen ve Lynch ve Cross (1991) tarafından iyileştirilen “Performans Piramidinde”; vizyon, pazar, finansal, müşteri, memnuniyeti, verimlilik, kalite, dağıtım, iş döngü zamanı ve israf boyutları ele alınmaktadır.
- Kaplan ve Norton (1992) tarafından geliştirilen “Dengeli Ölçüm Kartı (Balanced Scorecard)”; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu, öğrenme ve yenilik boyutunu esas almaktadır.

- Rappaport (1997) tarafından geliştirilen “Paydaş Değer Analizi (Shareholder Value Analysis-SVA)”; paydaşların belirlenmesi, sınıflandırılması, analiz edilmesi ve önceliklerin belirlenmesini esas almaktadır.
- Kennerly ve Neely (2000) tarafından geliştirilen “Performans Prizması (Performance Prism)”; paydaş tatmini, paydaş katkısı, strateji, süreç ve yeterlikler boyutları ele alınmaktadır.
- Parida ve Kumar (2006) tarafından geliştirilen “Sürdürülebilir Performans Ölçüm Modeli (The Maintenance Performance Measurement)”; maliyet göstergeleri, sağlık, güvenlik ve çevre göstergeleri, çalışan memnuniyeti göstergeleri, sürdürülebilir iş göstergeleri, müşteri memnuniyeti göstergeleri, öğrenme ve büyüme göstergeleri, ekipman göstergelerini ele almaktadır.

Literatürde yer alan anahtar performans göstergelerine Tablo 1.12’de yer verilmektedir.

Tablo 1.12: Anahtar Performans Göstergeleri

Anahtar Performans Göstergesi	Örnekler
Finansal Performans	Net kar, yatırım geri dönüşü, aktif karlılığı, öz sermaye getiri oranı, vergi ve amortisman öncesi kar, borç-öz sermaye oranı, net kar marjı, faaliyet kar marjı, beklemekte olan tahsilatlar, yıllık gelir artış oranı.
Müşteri	Müşteriyi elde tutma oranı, yeni müşteri kazanma oranı, müşteri tatmini, müşteri karlılığı, müşteri devir oranı, müşteri sadakati, müşteri şikayet sayısı, çözümlenen müşteri şikayet oranı, net tavsiye skoru, ikna edilen ve elde tutulan müşteri sayıları.
Satış-Pazarlama	Satış cirosu, pazar büyüme oranı, pazar payı, marka bilinirliği, marka değeri, müşteri yaratma maliyeti, haber sayısı, satış-reklam korelasyonu, takipçi sayısı, sayfa gösterim ve geri dönüş oranı, sosyal etki skoru.
Operasyonel	Kapasite kullanım oranı, süreç döngüsünü tamamlama süresi, terminlere uyma oranı, fire oranı, 6 sigma seviyesi, kalite endeksi, kesintisiz hizmet süresi, arıza ıslah ve çözüm süresi, sevkiyat zamanındalık oranı, pazara sürüm süresi, yeniden işleme seviyesi, toplam ekipman verimliliği.
İnsan Kaynakları	İnsan kaynağı katma değeri, çalışan başı gelir, çalışan memnuniyet endeksi, çalışan bağlılığı seviyesi, çalışan devir hızı, ortalama çalışma süresi, çalışan devamsızlık süresi, maaş rekabet oranı, işe alım süresi, kapatılan pozisyondaki yönetici tatmini, eğitim yatırımı getirisi, iş mahkemeleri başarı oranı.
Satın Alma	Yeni tedarikçi bulma oranı, gecikmiş teslimat oranı, bütçe verimliliği, stok devir hızı, stok optimizasyonu, iç müşteri memnuniyeti, kusurlu malzeme oranı.
AR-GE	Ar-Ge harcamalarının net satışa oranı, teknoloji kazanım seviyesi, elde edilen fikri mülkiyet hakkı sayısı, işbirliği yapılan üniversite, araştırma merkezi, sanayi kurumu sayısı, envantere giren özgün ürün sayısı.
Çevresel Sürdürülebilirlik	Karbon ayak izi, su ayak izi, enerji harcama kapasitesi, saklama ve geliştirme seviyesine göre birikim, atık azaltma oranı, atık geri dönüştürme oranı, ürün döngüsü oranı.

Kaynak: (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 527).



İKİNCİ BÖLÜM
ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde, literatür araştırmasından elde edilen bilgilere göre oluşturulan araştırmanın modeline yer verilmektedir. Uygulama kısmı aynı zamanda araştırmanın problemi, amacı, önemi, yöntemi, kullanılan ölçekler ve istatistiki tekniklerle ilgili bilgilerden oluşmaktadır.

2.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ, AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışma ile iç kontrolün örgüt performansına etkisinde örgüt kültürünün aracı etkisinin araştırılması amaçlanmış olup, örgütsel yönetim açısından sistemin etkinliği ele alınmıştır.

İç kontrol devam eden görev ve eylemlerden oluşan bir süreçtir ve örgütsel hedeflere ulaşmada önemli bir araçtır (Aksoy, 2005, s. 142). Örgütlerin iş süreçleri planlama, yürütme ve kontrol gibi temel yönetim faaliyetleriyle yönetilir. Yönetim süreçleriyle bütünleşik bir çerçeve sunan ve iş süreçleri içine yerleştirilen iç kontrolün, yönetsel bir araç olarak münferit kontrollerden daha etkili ve verimli bir kontrol olanağı sunduğu söylenebilir (COSO, 2013; Yılcı, 2015).

Yönetsel bir süreç olan iç kontrol sisteminin gelişimine özellikle A.B.D.'de yaşanan finansal krizler sonrası edinilen tecrübeler yön vermiştir. Fazla kazanç kaygısıyla usulsüzlüklere göz yumulması, yönetim anlayışı ve kültür, iç kontrol yetersizlikleri ve risk yönetimi muhasebe skandallarına sebep olan faktörlerden bazılarıdır (Pfister, 2009; Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010). Bu tespitler, sistemin kontrol kültürü, etik ilkeler ve hesap verebilirlik gibi unsurlarla olan ilişkisini de ortaya koymaktadır (Pfister, 2009, s. 3-4).

Klasik yönetim anlayışındaki kontrol kavramından farklı olarak iç kontrolde önlem alıcı bir yaklaşım söz konusudur. Sistem, bu yaklaşımı birbiri ile ilişki içinde hareket eden beş temel bileşenin sahip olduğu standart ve ilkelerin varlığı ile sağlamaktadır ve burada işleri kontrol altında tutmaya yönelik bir döngü söz konusudur. Sistem her ne kadar otokontrolü sağlayacak tüm unsurları bünyesinde barındırsa da, sistemi işletecek olan insanlardır ve insanların eylemlerine göre sistemin olumlu ya da olumsuz yönde etkilenmesi mümkündür.

COSO İç Kontrol Modelinde sistemin insan unsuruna bağlı sınırlılıklarından şu şekilde bahsedilmektedir; “çalışanların yanlış anlama ve algılamaları, dikkatsizlikleri, yanlış tavırları, hatalar veya başarısızlıkları, yönetimin iç kontrolü ihlali, yönetim, diğer personel veya üçüncü tarafların çıkar çatışmaları ya da gizli anlaşmalar sebebiyle

kontrolleri aşabilmelerinden dolayı sistemin etkinliği azalabilir”. Bununla birlikte kontrol ortamı bileşeni ile kontrol bilinci oluşturularak diğer bileşenlerin etkinliğinin güçlendirilebileceği ve disiplinli bir yapı sağlanabileceği ifade edilmektedir (COSO, 2013).

Kontrol ortamı yumuşak (soft) kontroller olarak ifade edilen ahlaki ve etik değerler, mesleki yetkinlik ve deneyime olan duyarlılık, yönetim felsefesi ve operasyon sitili ve iletişim (Aksoy, 2005) gibi örgüt kültürünü etkileyen unsurlardan oluşmaktadır.

Bu değerlendirmeler sonrasında tezin ana problemi; “kurumsal amaçların gerçekleştirilmesi ve performans başarısı sağlanması için önlem alıcı bir yaklaşımla makul bir güvence sunmak üzere tasarlanan iç kontrol sisteminde, ortak davranış standartları belirleyen örgüt kültürünün etkisi nedir?” olarak belirlenmiştir ve aşağıda yer alan araştırma soruları geliştirilmiştir:

1. İç kontrolün örgüt performansı üzerinde etkisi var mıdır?
2. İç kontrolün örgüt kültürü üzerinde etkisi var mıdır?
3. Örgüt kültürünün örgüt performansı üzerinde etkisi var mıdır?
4. İç kontrolün örgüt performansına etkisinde örgüt kültürünün aracılık etkisi ne düzeydedir?

İşletmeciliğin ve yönetimin bilimsel olarak ele alınmasından beri bilim insanları örgütlerin etkinliğine ve verimliliğine etki eden faktörleri, örgütsel yapı ve süreçleri çeşitli bakış açılarıyla araştırmaktadırlar. Doğal olarak bu araştırmalar bulunan dönem ve koşullardan etkilenerek ortaya çıkmaktadır ve bu araştırmaların sonuçlarına bağlı olarak ortaya çıkan her yeni yönetim anlayışı, yeni teknik ve farklı bakış açılarıyla bir öncekini geliştirmektedir (Koçel, 2001, s. 143).

Literatür incelemesinde iç kontrol ve örgüt kültürü ilişkisini inceleyen çalışmalara (Pfister, 2009; Mihaela ve Iulian, 2012; Ertuğrul, 2012; Caratas vd., 2013; Jaques, 2013; Lu ve Wenchang, 2015; Reyhanoğlu ve Tüm, 2015; Hernandez vd., 2016; Nakiyaga ve Anh, 2017; Domnişoru vd., 2017; Yıldırım, 2019) rastlanmakla birlikte iki kavram arasındaki ilişki düzeyinin örgüt performansını etkileme düzeyi açısından ele alındığı bir çalışmaya rastlanmamıştır. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliğinin daha çok finansal göstergeler üzerinden ölçümlendiği, araştırma evren ve örnekleminde farklılıklar olduğu, uygulama ve yöntem farklılığı olduğu ve araştırma modeline benzer bir inceleme

olmadığı görülmüştür. Bu araştırma ile iç kontrol sisteminin işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik sağladığı bütünsel bakış açısı göz önünde bulundurularak performans göstergelerinin çeşitliğine göre ölçüm yapılmaya çalışılmıştır. Ayrıca örgüt performansında önemli rolü olan örgüt kültürünün sistem üzerinde etkisi de ele alınmıştır.

İç kontrol sisteminin etkin kullanıldığında örgütsel yönetime bir otokontrol sağlayacağı ve performansı artırıcı bir rol oynayacağı düşünülmektedir. Bu açıdan çalışma sonunda elde edilen verilerin ve önerilerin sistemi uygulayan ve uygulayacak olan işletmelere katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Araştırma sonunda elde edilen veriler ile iç kontrol sisteminin diğer örgütsel davranış konularıyla olan ilişkisini incelemeye yönelik yapılabilecek benzer çalışmalara katkı sağlaması da beklenmektedir.

2.2. KAVRAMLAR ARASI İLİŞKİ VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

İç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı kavramlarının birbiri ile olan ilişkisinin incelendiği bu bölümde, kavramlarla ilgili yapılan araştırmalarda kullanılan metotlar, inceleme sonuçları ve araştırmacıların kavramlara ilişkin değerlendirmeleri ele alınmaktadır. Bu bölümde aynı zamanda, araştırma sonuçlarındaki tespitlerden yola çıkarak bu çalışmanın hipotezleri oluşturulmuştur.

2.2.1. İç Kontrol ve Örgüt Performansı İlişkisi

Literatür incelemesinde, çeşitli araştırmacılar tarafından ele alınan iç kontrol ve örgüt performansı arasında pozitif ilişkinin yanında, negatif ilişkinin tespit edildiği çalışmalar olduğu da görülmektedir.

Saharari (2006) tarafından yapılan çalışmada, iç kontrol sisteminin bileşenleri ile çalışanların performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilerek, çalışanların performanslarında iyileşme sağlanabilmesi için iç kontrol bileşenlerinin etkin bir şekilde uygulanması gerekliliği üzerinde durulmaktadır (Sharari, 2006).

Tang ve Xu (2007) tarafından SOX kapsamında ele alınan kurumsal sahiplenme, iç kontrol zayıflığı ve finansal performans arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmada, iç kontrolün örgüt performansı açısından önemli bir gösterge olduğu sonucuna varılmıştır. Çalışmada iç kontrol zayıflıklarının faaliyetlerde aksamaya sebep olduğu belirtilmektedir (Tang ve Xu, 2007).

Leenen (2008) iç kontrol sistemindeki zayıflıkları değerlendirdiği çalışmada, iç kontrol sisteminin örgüt performansı üzerinde etkisi olduğuna ve iç kontrol zayıflıklarına örgüt faaliyetlerindeki zayıflığın sebep olduğuna değinmektedir (Soodanian, Navid ve Kheirollahi, 2013).

Muraleetharan (2011) tarafından iç kontrol sisteminin örgütlerin performansına etkisinin incelendiği çalışmada, iç kontrol sistemi, kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri ile örgüt performansı ise karlılık, verimlilik ve likidite değerleri ile ölçülmüştür. İç kontrol ile performans arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin tespit edildiği çalışmada, kontrol ortamı, bilgi-iletişim ve finansal performans arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Çalışmada ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin ve çalışanların eğitiminin önemine değinilmektedir (Muraleetharan, 2011).

Dineshkumar ve Kogulacumar (2011) iç kontrol sisteminin örgüt performansına etkisini inceledikleri çalışmada, iki kavram arasında güçlü bir ilişki olduğunu tespit etmişler ve etkin bir iç kontrol sisteminin örgüt performansını artıracaklarını değerlendirmişlerdir (Dineshkumar ve Kogulacumar, 2011).

Ejoh ve Ejom (2014) tarafından iç kontrol ve finansal performans ilişkisinin incelendiği çalışmada, iç kontrol ve örgüt performansı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Anket ve mülakat yöntemiyle inceleme yaptıkları firmalarda tüm iş sürecinin üst yönetim tarafından başlatıldığı ve takip edildiği, görevler ayrılığı olmadan tek bir çalışanın tüm finansal bilgilere yetkisiz bir şekilde ulaşabildiği, güvenlik ağının oluşturulmadığı firmalar için hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin önemine değinilmektedir. Çalışmada ayrıca çalışanlar için kontrol yöntemlerine yönelik eğitimler düzenlenmesi tavsiye edilmektedir (Ejoh ve Ejom, 2014).

Mwakimasinde vd. (2014), şeker kamışı üreten işletmelerin iç kontrol sistemlerinin finansal performansa etkisini inceledikleri çalışmada, iki kavram arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir (Mwakimasinde, Odhiambo ve Byaruhanga, 2014).

Collins (2014) Kenya'daki mikro ölçekli 18 adet finans kurumunda yaptığı araştırmada, iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol çevresi, kontrol eylemleri ve bilgi-iletişimin finansal performans üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır (Collins, 2014).

Chan Li, McVay ve Skaife (2015) firmaların stok yönetimi ile iç kontrol zayıflıkları arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada, stok devir hızı düşük olan

firmalarda iç kontrol sisteminin etkin uygulanmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Araştırmacılar, iç kontrol sisteminin etkin olduğu firmalarda ise satışların, brüt karın ve faaliyetlerden doğan nakit akışlarının arttığını tespit etmişlerdir (Chan Li, McVay ve Skaife, 2015).

Erdoğan (2016) tarafından konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi ile performans arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmada, iç kontrol unsurları ile işletme performansı göstergeleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır (Erdoğan, 2016).

Yetiş (2017) iç kontrol sisteminin etkinliği incelemek üzere otel işletmelerinde yaptığı araştırmada, iç kontrol bileşenlerinin işletme performansı üzerinde etkisi olup olmadığını incelemiştir. Çalışma sonunda iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri ile izleme bileşeninin işletme performansı üzerinde etkili olduğu, bilgi ve iletişim, kontrol ortamı ve risk değerlendirme bileşeninin etkili olmadığı tespit edilmiştir (Yetiş, 2017).

Şit (2018), BİST Ana Metal Sanayi Endeksinde ve Hatay ilinde faaliyet gösteren firmaların finansal performanslarını değerlendirdiği çalışmada, işletmelerin finansal performans alt faktörlerinin, iç kontrol alt faktörlerinden etkilendiği sonucuna ulaşmıştır (Şit, 2018).

Kabuye vd. (2019) Uganda'daki 110 süpermarkette yaptıkları anket çalışması ile iç kontrol sistemi ve işletme sermayesi yönetiminin süpermarketlerin finansal performansına yaptığı katkıyı incelemiştir. Araştırma sonucunda, işletme sermayesi yönetimi ile finansal performans arasında pozitif ilişki tespit etmişler ancak iç kontrol sisteminin finansal performansı etkilemediğini tespit etmişlerdir. Araştırma sonucunda işletme sermayesi gereksinimlerinin doğru şekilde belirlenmesi için iç kontrol sisteminin önemine değinmişlerdir (Kabuye vd., 2019).

Alkan ve Doğan (2020) BİST imalat endeksinde yer alan işletmeler üzerinde gerçekleştirdikleri araştırmada, öz sermaye karlılık oranı, aktif karlılık, ekonomik rantabilite ve satış karlılığı oranı üzerinden inceleme yapmışlardır. Araştırma sonucunda, iç kontrol sisteminin finansal performans üzerinde etkisi olmadığı tespit edilmiştir (Alkan ve Doğan, 2020).

Ogbebor vd. (2020) Nijerya Borsasında listelenen 15 adet mevduat bankası üzerinde gerçekleştirdikleri araştırma ile 10 yıllık verileri inceleyerek iç kontrol sisteminin finansal performans üzerindeki etkisini incelemiştir. Araştırma sonucunda,

iç kontrol sisteminin finansal performans üzerinde önemsiz bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada kurumsal yönetimin düzenleyici etkisine vurgu yapılmıştır (Ogdebor, 2010).

Yang vd. (2020) Çin'deki çevre kirlilik endüstrisi şirketlerinde yaptıkları araştırmada, iç kontrol sistemi kalitesinin finansal performans üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir (Yang, Quin, Gan ve Su, 2020).

Alawaqleh (2021), iç kontrol ile çalışan performansı arasındaki ilişkide muhasebe bilgi sisteminin rolünü araştırdığı çalışmada, kavramlar arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır (Alawaqleh, 2021).

Kanca vd. (2021) iç kontrol sisteminin işletme performansına etkisini inceledikleri çalışmada, performans üzerinde iç kontrol sistemi unsurlarından hangisinin daha etkili olduğunu tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada, iç kontrol sistemi ile finansal performans arasında doğrusal bir ilişki olduğu, iç kontrol sisteminin finansal performansı olumlu yönde etkilediği ve performans üzerinde iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol faaliyetleri ve izleme bileşeninin etkisinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir (Kanca, Çankaya ve Dinç, 2021).

İç kontrol bir örgütün amaçlarını gerçekleştirmek üzere örgüt içinde koordineli olarak gerçekleştirilen tüm çabalardan oluşmaktadır, dolayısıyla iç kontrol yaklaşımındaki önemli unsurlardan birisi örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması için öncelikle örgüt amaçlarının oluşturulup belirgin hale getirilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik aynı zamanda stratejik planlamanın bir sürecidir. Örgütsel stratejide, organizasyonlar üst yönetimin geliştirdiği stratejileri uygulayarak çevrelerine uyum sağlarlar. Bunun için çevresel koşullardaki değişimlerin üst yönetim tarafından sürekli izlenmesi, bu değişimlerin ne gibi fırsatlar ve riskleri beraberinde getirdiğinin tespit edilmesi gerekir. Böylece örgütün zayıf ve kuvvetli yönleri keşfedilerek kaynakların nerede ve nasıl kullanılacağına karar verilebilir (Koçel, 2001, s. 287).

İç kontrolün bir parçası olarak örgüt amaçlarının, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir ve zaman esaslı olması, olgular, koşullar, kurallar ve ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak ayrıntılı bir şekilde belirlenmesi ve örgüt genelinde iletilmesi (COSO, 2013, s. 15) iç kontrolün etkinliği için gereklidir.

Amaçları gerçekleştirmek için yararlanılan planları, yöntemleri ve prosedürleri kapsayan ve performansa dayalı yönetime katkıda bulunan iç kontrol, varlıkları koruma, hata ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarma sürecinde ilk savunma hattı gibi işlev görmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 62). Ancak dinamik ve yinelemeli bir süreçten oluşan iç kontrol, örgüt amaçlarına ulaşılmasında belirsizlik ve risklerden dolayı yönetime mutlak güvence yerine makul bir güvence sunar (Yılancı, 2015, s. 57-62). Klasik yönetim anlayışındaki bakış açısından farklı olarak önlem alıcı bir yaklaşımla örgüt faaliyetlerinin içine yerleştirilerek işleyen iç kontrol sisteminin, işlerin kontrol altında tutulmasını sağlayarak ve kontrol bilinci oluşturarak örgüt performansına olumlu yönde etki edeceği düşünülmektedir. Bu noktadan hareketle oluşturulan hipotez;

H1: İç kontrolün örgüt performansı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

2.2.2. İç Kontrol ve Örgüt Kültürü İlişkisi

Kontrol ve örgüt kültürüne ilişkin yapılan çalışmalarda kültür çeşitli kontrol biçimlerini üreten bir unsur olarak ele alınmaktadır (Anderson ve Lueg, 2016).

Kontrol ve kültür ilişkisi ile ilgili olarak, bürokrasi, piyasa ve klan tipi kontrolleri inceleyen Ouchi (1979) ortak hedefleri paylaşan bireyler arasında işbirliğini sağlamak için kontrolün tasarımına vurgu yapmaktadır. Merchant (1985) ve daha sonrasında Merchant ve Van Der Stede (2007) Ouchi'nin çalışmasını geliştirerek örgüt üyelerinin nasıl motive edileceğine ilişkin olarak yönetim kontrolü perspektifini geliştirmişlerdir. Bu çalışma ile Ouchi'nin çalışması; eylem kontrolleri, sonuç kontrolleri ve personel/kültürel kontroller şeklinde yeniden adlandırılmıştır. Kültürün yönetim kontrolü üzerindeki etkisini inceleyen çalışma, kültürün kontrolü nasıl etkilediğini ve insan davranışlarını etkileyecek sosyal normları oluşturmak için kültürel kontrollere nasıl ulaşılabileceğini içermektedir (Pfister, 2009, s. 56-59).

Jaeger (1982) çok uluslu şirketler için açık kural ve düzenlemelerin yer aldığı “biçimsel-bürokratik kültür” ile örgüt içinde örtük bir kültürün olduğu “biçimsel olmayan-kültürel kontrol” şeklinde iki kontrol tipi belirlemektedir. Ray (1986) ise biçimsel kuralların olduğu *bürokratik*, sosyal ilişkilere dayalı *hümanist* ve *kültür yoluyla kontrol* şeklinde üç kontrol tipinden bahsetmektedir (Domnişoru, Ogarca ve Dragomir, 2017).

Pfister (2009) iç kontrol ve örgüt kültürü ilişkisini incelediği çalışmada, iç kontrol ile örgüt kültürü arasındaki karşılıklı bir ilişkiye değinerek, kültürün kontrole olan etkisinde açıcı, kapatıcı ve güçlendirici etkenlerin varlığından söz etmektedir. Kontrol ile kültür arasındaki sınırları belirleyen kapatıcı etkenler, bireysel kültürün kurumsal kültüre aktarılmasını engelleyerek, belli kontrollerle örgüt çalışanlarının özgünlüklerini kısıtlar ve onlara yön verilmesini sağlar. Örgüt kültürünü iç ve dış taraflara açan açıcı etkenler, kontroller konusunda örgüt üyelerine özgürlük tanır ve kontrollerin sürekli değerlendirilerek, gerektiğinde değiştirilmesini sağlar. Açıcı ve kapatıcı etkenlerin içeriğini ve sınırlarını belirleyen güçlendirici etkenler ise sosyalleşme, liderlik ve seçme yoluyla kültürü örgüt genelinde yayarak görünür kılınmasını sağlar. Pfister, etkili kontroller için bir kültür oluşturmak ve sürdürmek amacıyla üst düzey yöneticilerin açıcı ve kapatıcı etkenleri karıştırmalarını ve bunları güçlendirici etkenlerle yeniden değerlendirmelerini önermektedir (Pfister, 2009, s. 189-190).

Mihaela ve Iulian (2012), iç kontrollerin yönetimin bir örgütü başarılı bir şekilde yönetmek için gereken kural ve düzenlemeleri belirleme çabalarını temsil ettiğini ifade etmektedirler. Bu görüş Cameron ve Quinn (2005) tarafından ifade edilen örgüt başarısı için örgüt kültürünün iş süreçlerini ve prosedürleri belirmesindeki rolüne benzetilmektedir. Bu iki görüşten yola çıkarak örgüt kültürü ve iç kontrollerin, örgütsel başarıya ulaşmaya yönelik çalışan davranış ve eylemleri için yönergeler oluşturduğu yönünde bir belirleme yapılabilmektedir (Nakiyaga ve Anh, 2017, s. 13).

Ertuğrul (2012), iç kontrol ve örgüt kültürünün etkileşimini incelediği çalışmada iç kontrolün etkin hale getirilmesinde insan unsurunun ve doğal olarak kültürün dikkate değer katkısına vurgu yapmaktadır (Ertuğrul, 2012, s. 206-211).

Jaques (2013), örgüt içinde benimsenen iç kontrollerin örgüt üyelerinin inanç, değer ve zihniyet kalıplarının bir yansıması olduğunu belirtmektedir (Nakiyaga ve Anh, 2017, s. 13).

Reyhanoğlu ve Tüm (2015) tarafından iç kontrolün örgüt kültürü üzerindeki etkisinin araştırıldığı çalışmada, klan kültürüne sahip örgütlerde iç kontrol sisteminin örgüt kültürünü olumlu yönde etkilediği belirtilmektedir. Çalışmada klan kültürüne sahip örgütlerde iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden olan kontrol ortamının, biçimsel olmayan ancak sosyal ilişkilerin etkili olduğu, sadakat ve karşılıklı güvenin yüksek

olduğu bir örgüt kültürü oluşmasına katkı sağladığı ifade edilmektedir (Reyhanoğlu ve Tüm, 2015).

Nakiyaga ve Anh (2017) örgüt kültürünün iç kontrolün etkinliğine etkisinde üst yönetimin rolünü inceledikleri çalışmada, örgüt kültürünün iç kontrol hedeflerine uyumlu hale getirilmesinde üst yönetimin önemli bir rolünün olduğunu ortaya koymaktadırlar (Nakiyaga ve Anh, 2017).

Kütük (2019) örgüt kültürünün iç kontrol sistemine etkisini incelediği çalışmada, finans sektöründe faaliyet gösteren firmaların reel sektörde faaliyet gösteren firmalara göre daha etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğunu tespit etmiştir. Çalışmada çalışan tecrübesinin artması ve çalışanlara eğitim verilmesi ile sistemin etkinliğinin arttığı gözlemlenmiş olup, bürokrasi kültürünün sistem üzerindeki olumlu yönü ortaya konmuştur. Ayrıca çalışma ile finans sektöründe yenilikçi kültürün, reel sektörde ise rekabetçi kültürün iç kontrol sistemini olumlu yönde etkilediği ortaya konmuştur (Kütük, 2019).

İç kontrol ve örgüt kültürü ilişkisini inceleyen çalışmalarda; örgüt başarısı için örgüt kültürünün iş süreçlerini ve prosedürleri belirmesindeki rolüne dikkat çekilmekte ve iki kavram arasında karşılıklı bir etkileşim olduğu ortaya konmaktadır. Bu noktadan hareketle oluşturulan hipotez;

H₂: İç kontrolün örgüt kültürü üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

2.2.3. Örgüt Kültürü ve Örgüt Performansı İlişkisi

Denison (1984) 5 yıllık süreyle 25 sektörde 34 Amerikan firması üzerinden örgüt kültürü ve performans ilişkisini incelediği çalışmada, kültürel ve davranışsal özelliklerin performans üzerinde ölçülebilir bir etkisinin olduğunu ve yüksek performansa sahip firmalarda katılımcılığın olumlu etkisini tespit etmiştir (Denison, 1984).

Saffold (1988) güçlü kültürel özelliklerin örgütsel başarı ve performans üzerindeki etkisini incelediği çalışmada, birçok yönetim araştırmacısının paylaşılan değerler ile bağlılık, özgüven, etik davranışlar ve iş stresini azaltma gibi kavramlar arasındaki güçlü ilişkinin varlığına değindiğini belirtmektedir. Saffold, güçlü kültürel özelliklere sahip firmaların, çalışanları güçlendiren ve organizasyonu üstün performansa doğru yönlendiren sosyal bir güç alanı oluşturduğunu ifade etmektedir (Saffold, 1988).

Calori ve Sarnin (1991) 5 Fransız firma üzerinden inceledikleri örgüt kültürü ve ekonomik performans ilişkisinde, örgüt kültürünün büyüme üzerinde karlılıktan daha fazla etkili olduğu sonucuna varmışlardır (Calori ve Sarnin, 1991).

Kotter ve Heskett (1992) 1987 ve 1991 yılları arasında 22 farklı sektördeki 207 firma üzerinden yaptıkları incelemede, uyumluluk boyutu açısından örgüt kültürünün işletmelerin uzun dönem ekonomik performansı üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir (Kotter ve Heskett, 1992).

Deshpande vd. (1993) 100' den fazla yapılmış çalışmanın sentezini kullanarak pazar, adhokrasi, klan ve hiyerarşi kültürü olarak belirledikleri 4 kültür tipi üzerinden Japon firmalarında örgüt kültürü, müşteri odaklılık ve yenilikçilik üzerine yaptıkları incelemede, pazar ve adhokrasi kültürüne sahip firmaların istatistiksel olarak yüksek performanslı firmalar olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Deshpande, Farley ve Frederick, 1993).

Denison ve Mishra (1995) 764 firmanın verilerini kullanarak, “misyon, tutarlılık, uyum ve katılım” şeklindeki dört farklı kültürel özelliğin verimlilik ile ilişkisini inceledikleri çalışmada, “misyon ve tutarlılık” özelliğinin karlılık üzerinde, “katılım ve uyum” özelliğinin yenilikçilik üzerinde, “uyum ve misyon” özelliğinin ise satışların büyümesi üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Denison ve Mishra, 1995).

Lim (1995) örgüt kültürü ve örgüt performansı arasındaki ilişkiyi incelediği çalışmada, pozitif yönlü bir ilişkinin varlığını kabul etmesine rağmen, kültürün performans üzerindeki etkisinin öngörülebilir olmaktan ziyade tanımlayıcı ve açıklayıcı bir araç olduğunu öne sürmektedir. Aynı zamanda Lim, örgüt kültürü ve performans arasındaki ilişkinin örgüt türüne ve özelliğine göre farklılık gösterebileceğini belirtmektedir (Lim, 1995).

Ergün (2003) kültürel özelliklerin firma performansı üzerindeki etkisini araştırmak üzere 124 firmadan 675 yöneticiden cevap aldığı çalışmada, kültürün bireysellik/kollektivizm ve güç mesafesi boyutlarını ele alarak katılım, firma içi uyum, dış çevreye uyum ve misyon şeklindeki kültürel özellikleri incelemiştir. Çalışma sonunda firma performansının kültürel özelliklerden misyon ile olumlu yönde ilişkili olduğu tespit edilmiştir (Ergün, 2003).

LeeKim ve Yu (2004) Singapur'daki firmalar üzerinden inceleme yaptıkları çalışmada, örgüt kültürünün örgüt performansını etkilediği sonucuna ulaşmışlardır (LeeKim ve Yu, 2004).

Uzun (2007) örgüt kültürü, bilgi yönetimi ve örgüt performansı arasındaki ilişkiyi Cameron ve Quinn (1999) tarafından geliştirilen “Örgüt Kültürü Değerlendirme Ölçeği” aracılığıyla incelemiştir. Çalışma ile klan, adokrasi ve hiyerarşi kültürü tiplerinde örgüt kültürünün bilgi yönetimi aracılığı ile örgüt performansını dolaylı olarak etkilediği, piyasa kültür tipinin ise performansa doğrudan etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Uzun, 2007).

Özer (2011) Türkiye, Rusya ve Romanya’daki örgütlerde örgüt kültürünün ve liderlik tiplerinin örgüt performansı üzerindeki etkilerini “Denison Örgüt Kültürü” modeli ile araştırdığı çalışmada, örgüt kültürü ve performans arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit etmiştir. Çalışmada, Türkiye ve Romanya’daki örgütlerde misyon boyutuyla, Rusya’daki örgütlerde ise katılım boyutuyla örgüt performansı arasında yüksek ilişki tespit edilmiştir (Özer, 2011).

Ojo (2014) Nijerya’daki ticari banka çalışanlarına yaptığı anket çalışması ile örgüt kültürü ve örgüt performansını ampirik olarak ele almıştır. Çalışma ile örgüt kültürünün örgüt performansı üzerinde önemli bir rolü olduğu ve çalışanların örgütün kültürel normlarını benimsediklerinde, kendilerini örgütsel hedeflere adadıklarını ve hedeflere ulaşmak için aktif bir şekilde çalıştıklarını dolayısıyla örgüt performansını artırdıkları sonucuna ulaşılmıştır (Ojo, 2014).

Altunoğlu ve Doğan (2014) sivil toplum kuruluşlarında uyguladıkları anket çalışmasıyla örgüt kültürü, örgüt yapısı, bilgi yönetimi ve performans ilişkisini incelemişlerdir. Çalışma ile örgüt içinde katılımcılığın, paylaşımın, yenilikçiliğin ve yaratıcı düşünmenin desteklendiği örgüt kültürüne sahip, bilgi odaklı örgütlerde performansın artacağı sonucuna ulaşılmıştır (Altunoğlu ve Doğan, 2014).

O’Neill ve Barsade (2016), organizasyon başarısında kurumsal kültürün göz ardı edilemez önemine vurgu yaptıkları “Duygusal Kültürünüzü Yönetin” başlıklı çalışmalarında, vücut dili veya yüz ifadesi gibi sözel olmayan biçimlerde ifade edilen ve kurumsal kültürün inşasında oldukça önemli olan duygusal kültürün operasyon ve süreçlere bağlanmasının özellikle performans yönetim sistemi açısından önemli olduğunu belirtmektedirler (O’Neill ve Barsade, 2021).

Şanal ve Öztürk (2019) Adana Organize Sanayi Bölgesinde yer alan üretim işletmelerinde gerçekleştirdikleri anket çalışmasında, örgüt kültürü ve firma performansı arasındaki ilişkiyi istatistiksel olarak incelemişlerdir. Danışman ve Özgen (2003) tarafından geliştirilen örgüt kültürü ölçeğinin kullanıldığı çalışmada, “takım, gelişme, profesyonelizm, açıklık, hiyerarşi ve klan eğilimi” ile performans arasında olumlu ilişki tespit edilirken, “destekleyicilik eğilimi” ile performans arasında olumsuz ilişki tespit edilmiştir (Şanal ve Öztürk, 2019).

Karadirek (2022) Kilis İlinde 250 çalışanlı bir işletmede gerçekleştirdiği anket çalışmasında, örgüt kültürü özelliklerinin örgütsel bağlılık ve performansla olan ilişkisini istatistiksel olarak incelemiştir. Örgüt kültürünün tutarlılık, uyum yeteneği, katılım ve misyon boyutları ile örgütsel bağlılık ve performans arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit eden Karadirek, örgüt kültürünün örgüt performansı ve örgüte olan bağlılığı artırabileceği yönünde tespitte bulunmuştur (Karadirek, 2022).

Performans kavramının, kar amacı olsun ya da olmasın her örgüt için her zaman öncelikli bir konu olduğu ve örgütlerin performans arayışlarının dönem ve koşullara göre değişiklik gösterdiği söylenebilir. Bu arayışlardan biri de örgüt kültürü ve performans ilişkisi üzerinedir ki 1980’lerden itibaren Japon firmaların piyasalarda rekabet üstünlüğü elde etmesi, iki kavram arasındaki ilişkinin yönetim literatürü açısından incelenmesini sağlamıştır.

Örgüt başarısında örgüt ile çevre arasındaki uyumun yanı sıra örgüt içi farklılıkların bütünleştirilerek örgüt amaçları doğrultusunda isteklendirilmesi de güçlü bir performans faktörüdür (Doğan, 2007, s. 8). Örgüt kültürü üzerindeki ampirik çalışmalar, Burns ve Stalker (1961)¹⁴, Lawrence ve Lorsh (1967)¹⁵, Likert (1961)¹⁶ gibi klasik örgüt teorisyenlerinin çalışmalarına kadar götürülebilmektedir (Ahmed, 1998). 1980’lerden itibaren örgüt bilimcilerin (Ouchi, 1981, Pascale ve Athos, 1981; Peters ve Waterman, 1982; Deal ve Kennedy, 1982) kültür kavramına önem vermesi, yöneticilerin örgütlerin performansını etkileyen faktörleri ayırt etmelerine yardımcı olmuştur (Cameron ve Quinn, 2011, s. 13).

¹⁴ Mekanik ve organik örgüt modelleri

¹⁵ Çevresel değişime bağlı olarak ortaya çıkan “koşul bağımlılık kuramı” içinde açıklanan, örgüt birimlerine yönelik farklılaşma, bütünleşme ve bütünleştirici kavramları

¹⁶ Sistem1-4 sınıflamasındaki etkin ve etkin olmayan örgüt tipleri

1980'lerin başında temellendirilen örgüt kültürü ve performans ilişkisini inceleyen pek çok çalışmada, çalışanların ve örgütün değer, inanç ve normlarının örgütün performansını artırdığı belirtilmekle birlikte, bu çalışmalarda kültürel değerler ile iş performansı, verimlilik, öğrenme, dış çevreyle uyum, örgütsel etkinlik gibi kavramlar arasındaki ilişkilerin ele alındığı görülmektedir (Ergün, 2003, s. 53). Literatüre göre örgüt kültürü, örgütün çevreye uyum sağlamasına, iç sistemlerini ve süreçlerini koordine etmesine yardımcı olmaktadır. Bu noktadan hareketle geliştirilen 3. hipotez;

H₃: Örgüt kültürünün örgüt performansı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

2.2.4. İç Kontrol, Örgüt Kültürü ve Örgüt Performansı İlişkisi

Örgütler açısından performans ölçümü ve değerlendirmesi yönetim sürecinin son adımı olan kontrol işlevinin bir parçasını oluşturmaktadır. Kontrol eylemi, performans hedeflerini belirlemeyi, ölçmeyi, ölçülen hedefler ile ortaya çıkan performans karşılaştırmayı, aynı zamanda tespit edilen farklılıkların sebeplerini araştırarak ortadan kaldırmayı amaçlar (Sipahi, 2005; Mucuk, 2018; Şimşek ve Çelik, 2017).

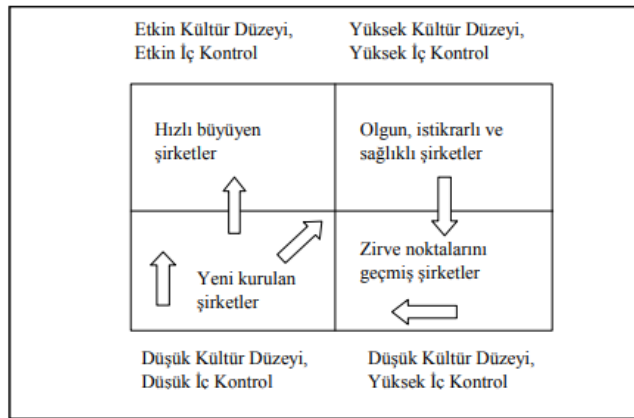
Bir organizasyonda faaliyetlerin içine yerleştirilen iç kontrolün doğal yapısı kavramın, performansla olan doğrudan bağlantısını ortaya koymaktadır. Örneklendirecek olursak, yönetimin kontrolleri güçlendirmesi ve doğru tasarlamasıyla operasyonların daha etkili ve verimli hale gelmesi sağlanır ve maliyet tasarrufu ile performans üzerinde olumlu etki yaratılır. Benzer şekilde, kuruluşun mali rakamları güvenilir olduğunda ve yasal düzenlemelere uyulduğunda, itibari ve performansı olumsuz yönde etkileyen maliyetli davalara karışma olasılığı da düşecektir. Dolayısıyla yönetimin iç kontrole dikkat etmesi faaliyetlerin etkililiğini, verimliliğini, raporlamanın güvenilirliğini, yasalara, düzenlemelere ve iç politikalara uyumu sağlar (Pfister, 2009, s. 28).

İç kontrol üst yönetim dahil örgütteki tüm bireylerin eylemleri ve söyledikleri ile gerçekleşir. İnsandan bağımsız bir iç kontrol sistemi mümkün olamayacağından karar alma süreçlerinde çalışanların yanlış anlama ve algılamaları, dikkatsizlikleri, yanlış tavırları, hatalar veya başarısızlıklardan dolayı sistemin etkinliği azalabilir. Aynı şekilde yönetimin iç kontrolü ihlali, yönetim, diğer personel veya üçüncü tarafların çıkar çatışmaları ya da gizli anlaşmalar sebebiyle kontrolleri aşabilmelerinden dolayı da sistemin olumsuz yönde etkilenmesi mümkündür (COSO, 2013, s. 17).

İç kontrol sisteminin örgüt bireylerinden etkilenen bu yönü Pfister (2009) tarafından, iç kontrol ve örgüt kültürü kavramlarının karşılıklı etkileşiminin incelenmesi ile ortaya konmaktadır. İç kontrol sistemine ilişkin muhasebe alanında yapılan çalışmalardan farklı olarak Pfister (2009), özellikle A.B.D.’da yaşanan finansal krizlerin sonuçlarına dikkati çekerek, işletme içi iç kontrol zayıflıklarına sistemin kültürle olan ilişkisi üzerinden yorum getirmekte ve kültürün bir değişken olarak yöneticiden etkilendiğine dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkin işleminde ana sorumluluğu olan yöneticinin rolüne dikkat çekmektedir (Pfister, 2009).

Root (1998)’ e göre örgüt kültürü, zamanla, deneyim ve etkileşimle olgunlaşarak evrimleşen bir olgudur ve iç kontrolü doğrudan etkileyen faktörlerdendir. Gelişmiş, istikrarlı ve başarılı işletmelerde örgüt kültürü zaman içinde etkinleşir ve etkin işleyen bir iç kontrol sistemini de beraberinde getirir. Örgüt kültürü oturmuş, olgun, istikrarlı ve sağlıklı işletmelerin sağlam bir iç kontrol sistemi ile uzun yıllar hayatta kalma olasılıkları da yükselmektedir. Yeni kurulan örgütlerde ise kültürün oluşmaması iç kontrolün düşük düzeyde kalmasına sebep olmaktadır (Root, 1998: Erdoğan’dan 2009, s. 35).

Şekil 2.1: Örgüt Kültürü ve İç Kontrol İlişkisi



Kaynak: Root, 1998: Erdoğan’dan 2009, s. 35

Caratas vd. (2013), iç denetim, iç kontrol ve örgüt kültürü ilişkisini inceledikleri çalışmalarında, kurumsal karlılığın maksimizasyonu için, örgüt kültürü ile eşleştirilmiş bir iç kontrolün gerekliliğinden bahsederek, örgüt kültürünün sağlam bir iç kontrolün temel taşı olabileceğini belirtmektedirler (Caratas, Spătaru ve Trandafir, 2013).

Lu ve Wenchang (2015), kurumsal yönetim mekanizmaları açısından analiz ettikleri iç kontrol ve örgüt kültürü arasındaki ilişkiyi hümanist bir bakış açısıyla ele

olarak, bir örgütün sürdürülebilir gelişimi için iç kontrol ve örgüt kültürünün içsel bütünleşmesine vurgu yapmaktadırlar (Lu ve Wenchang, 2015).

Poveda vd. (2016), İspanyol literatürünü inceleyerek iç kontrol ve örgüt kültürü ilişkisini ele aldıkları çalışmada, liderlik ve bilgi yönetimi gibi kavramlara da değinerek örgüt kültürünün aracılık etkisine vurgu yapmaktadırlar (Poveda, Rodriguez ve Cabezas, 2016).

Hernandez vd. (2016), küreselleşen çevreye karşı küçük işletmelerin rekabet stratejisi olarak örgüt kültürünün güçlendirdiği iç kontrolü inceledikleri çalışmada, iç kontrolün performans ve karlılık için gerekli olduğunu ancak tek başına yeterli olmadığı ve örgüt kültürüne bağlı olarak etkin olabileceğini belirtmektedirler (Hernández, Cárdenaz ve Campos, 2016).

Domnişoru vd. (2017) tarafından iç kontrol ve örgüt kültürü ilişkisinin incelendiği çalışmada, varlıklar, süreçler ve organizasyonel ilişkilerin düzenlenmesi ile iki kavram arasındaki sinerjinin ortaya çıkarılabileceğinden bahsedilerek iki kavramın içerdiği unsurlar sebebiyle birebir ilişkili oldukları sonucuna varılmıştır (Domnişoru, Ogarca ve Dragomir, 2017).

Yıldırım (2019) tarafından iç kontrol ile kurumsallaşma arasındaki ilişkide örgüt kültürünün aracılık etkisinin incelendiği çalışmada, iç kontrol sisteminin örgüt kültürünü ve kurumsallaşmayı etkilediği aynı zamanda bu ilişkide örgüt kültürünün tam aracı rol oynadığı ortaya konulmaktadır (Yıldırım, 2019).

İç kontrolün örgüt kültürü ile olan sinerjisini ortaya koyan çalışmalardan yola çıkılarak bu çalışmada, iç kontrolün örgüt performansına etkisinde örgüt kültürünün aracı rolünün araştırılmasına yönelik oluşturulan hipotez şu şekildedir:

H4: İç kontrolün örgüt performansı üzerindeki etkisinde örgüt kültürünün aracılık rolü vardır.

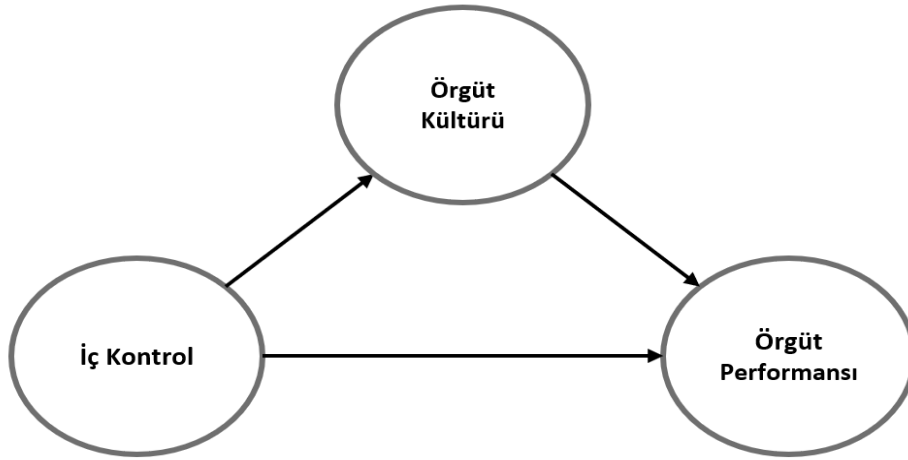
2.3. ARAŞTIRMANIN MODELİ

Araştırmanın bu kısmında, teori kısmında ele alınan kavramların birbiri ile olan ilişkisini ölçmek üzere oluşturulan model ve hipotezlere yer verilmektedir. Araştırmanın modeli; iç kontrol sisteminin örgüt performansına etkisinde örgüt kültürünün aracı etkisini araştırmak üzere oluşturulmuştur.

İki değişken arasındaki bağlantının anlaşılması için aracılık analizlerinden yararlanılabilmektedir. Aracı değişken, bağımlı ve bağımsız değişken arasında yer alan değişkendir. Bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasında bağlantı mekanizması gibi hareket eden aracı değişken, bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisini açıklamaya yardımcı olmaktadır. Diğer bir ifadeyle aracı değişken iki değişken arasındaki ilişkinin nasıl ve neden meydana geldiğinin anlaşılmasına yardımcı olan değişkendir. Bağımsız değişkendeki artış veya azalış, aracı değişkende bir değişikliğe neden olmakta, aracı değişkendeki bu değişim de bağımlı değişken üzerinde bir değişime yol açmaktadır (Gürbüz, 2021, s. 20-21).

Araştırmada; iç kontrol bağımsız değişken, örgüt performansı bağımlı değişken, örgüt kültürü ise aracı değişken olarak ele alınmaktadır. Örgüt kültürünün, aracı değişken olarak kullanılması ile iç kontrol düzeyindeki değişikliğin örgüt kültürünü ne düzeyde etkilediği, bu etkilenme düzeyine göre de örgüt performansının ne düzeyde etkilendiğinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

Şekil 2.2: Araştırma Modeli



Araştırmanın amacına uygun olarak kurulan modele (Şekil 2.1) ait araştırma hipotezleri aşağıda yer almaktadır:

H₁: İç kontrolün örgüt performansı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H₂: İç kontrolün örgüt kültürü üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H₃: Örgüt kültürünün örgüt performansı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H₄: İç kontrolün örgüt performansı üzerindeki etkisinde örgüt kültürünün aracılık rolü vardır.

2.4. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ

Araştırma evrenini, Türkiye’deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketlerinin çalışanları oluşturmaktadır. Türkiye’deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketleri organizasyonlarında iç kontrol sistemini tesis etmekle yükümlüdürler (25 Kasım 2021 Tarih ve 31670 sayılı Resmi Gazete) ve ulusal ve uluslararası ortaklık yapısına sahiptirler (www.egm.org.tr, 2021).

Türk Sigorta ve Bireysel Emeklilik sektöründe, 2021 yılı sonu verilerine göre toplam 65 şirket aktif olarak faaliyet göstermektedir ve sektörde, 11 bin 562 kadın, 9 bin 362 erkek çalışan olmak üzere toplam 20.924 kişi istihdam edilmektedir (TSB, Sektör Raporu, 2021) .

Pandemi (Covid-19) sonrası çalışma koşullarının değişmesi (uzaktan çalışma gibi yöntemlerin yaygınlaşması) ve hedef kitledeki kurum çalışanlarına ulaşmada zorluk yaşanması sebebiyle tüm çalışanlara ulaşmanın mümkün olamayacağı görüldüğünden örnekleme yöntemine gidilmiş ve “olasılıklı örnekleme yöntemlerinden” biri olan “basit tesadüfi örnekleme yöntemi” kullanılmıştır. Örneklem sayısı aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanmıştır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014, s. 47-50):

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{d^2(N - 1) + t^2 \cdot p \cdot q}$$

N: Evrendeki birey sayısı (20.924)

n: Örnekleme alınacak birey sayısı (?)

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı(olasılığı) (0,50)

q: İncelenen olayın görülmeyiş sıklığı(1-p) (0,50)

t: Belirli serbestlik derecesinde ve saptanan yanılma düzeyinde t tablosunda bulunan teorik değer (1,96)

d: Olayın görülüş sıklığına göre yapılmak istenen sapma (0,05)

Değerler yerine yazıldığında;

$$\frac{20924 \cdot 1,96^2 \cdot 0,50 \cdot 0,50}{0,05^2(20924 - 1) + 1,96^2 \cdot 0,50 \cdot 0,50} = 377$$

Örneklem hacmi 377 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu örneklem sayısı en düşük sayıyı ifade etmektedir. Çevrimiçi olarak yapılan anket çalışması kapsamında 829 adet anket gerçekleştirilmiştir. Eksik ve hatalı doldurulan 10 adet anket dışında 819 adet geçerli anket analize dahil edilmiştir.

2.5. ARAŞTIRMANIN VARSAYIM VE SINIRLILIKLARI

Bu çalışma, kaynakçada belirtilen kaynaklarla, araştırma kapsamında toplanan verilerle ve verilerin analizinde kullanılan yöntem ve tekniklerle sınırlıdır.

Araştırmanın anket formu, katılımcıların temel özelliklerini saptayacak belirli demografik soruların yanında, bilimsel olarak geçerlilik kazanmış ölçeklerden oluşmaktadır.

Türkiye’deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketleri ulusal mevzuat gereği işletmelerinde iç kontrol sistemini tesis etmekle yükümlüdürler. Aynı zamanda ulusal ve uluslararası ortaklık yapısına sahip olmaları, ürün satışına bağlı olarak performans odaklı çalışıyor olmalarından dolayı, çalışanların iç kontrol sistemi, örgüt kültürü ve örgüt performansını ölçmeye yönelik soruları doğru değerlendirebilecekleri varsayılmaktadır.

Ancak çalışanların iş yoğunluğuna bağlı olarak ankete katılma konusunda isteksiz davranabilmeleri, soruları algılama ve yorumlama farklılıkları da göz önünde bulundurulmaktadır. Dolayısıyla, anket formunda kullanılan ölçeklerin ölçmüş olduğu tutum ve görüşler kapsamında değerlendirmeler yapılmıştır.

2.6. ARAŞTIRMADAKİ VERİ TOPLAMA ARAÇLARI

Anket sorularına yönelik öncelikle sigorta ve bireysel emeklilik şirketleriyle iletişime geçilmiş, departman bilgileri, çalışan profili ve insan kaynağı hakkında bilgi alınmıştır. Bu bilgiler doğrultusunda demografik değişkenlere yönelik sorular oluşturulmuştur.

Firmaların kurumsal bilgileri incelenmiş, sektörün özelliği de dikkate alınarak daha önce geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları yapılan uygun ölçekler kullanılmıştır. Ölçeklerle ilgili araştırmacılara ulaşılarak gerekli izinler alınmıştır. Kullanılan ölçekler aşağıdaki gibidir:

- İç Kontrol Ölçeği
- Örgüt Kültürü Ölçeği

- Örgüt Performansı Ölçeği

2.6.1. İç Kontrol Ölçeği

İç kontrol ölçümlerinin yapılabilmesi için (Hermanson, Smith ve Nathaniel, 2012) ile (Uşul, 2013) çalışmalarından derlenerek (Erdoğan, 2016) tarafından hazırlanan ve geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları yapılan iç kontrol ölçeği kullanılmıştır.

Ölçekte yer alan ilk 1-19 arası maddeler kontrol ortamı, 20-24 arası maddeler risk değerlendirme, 25-31 arası maddeler kontrol faaliyetleri, 32-35 arası maddeler bilgi ve iletişim, 36-40 arası maddeler ise izleme bileşeni ile ilgilidir. 5’li Likert tipi soruların kullanıldığı ölçek maddeleri “1= Kesinlikle katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum” şeklindedir.

Kontrol ortamı alt boyutundaki sorular; dürüstlük ve etik değerlere bağlılığı, yönetimin iç kontrole ilişkin gözetim sorumluluğunu, yapı, yetki ve sorumlulukların oluşturulmasını, yetkin iş gücüne bağlılığı, hesap verme sorumluluklarının düzenlenmesini ölçmeye yöneliktir. Risk değerlendirme alt boyutundaki sorular; risklerin amaçlara yönelik açıkça belirlenmesi, hile potansiyelinin dikkate alınması, iç kontrol sistemini etkileyebilecek değişiklerin dikkate alınması ve analiz edilmesini ölçmeye yöneliktir. Kontrol faaliyetleri alt boyutundaki sorular; riskleri kabul edilebilir seviyeye indirmeyi sağlayan kontrol faaliyetlerinin seçilip seçilmediğini, teknoloji faaliyetlerinin seçilip, geliştirilmesini, kontrol faaliyetlerinin politika ve prosedürler aracılığı ile yürütölüp yürütölmediğini ölçmeye yöneliktir. Bilgi ve iletişim alt boyutundaki sorular; ilgili ve nitelikli bilginin elde edilip kullanılmasını, birimler arası iletişimin kurulduğunu ölçmeye yöneliktir. İzleme alt boyutundaki sorular ise; sürekli ve ayrı değerlendirmelerin yapılmasını, yetersizliklerin değerlendirilip zamanında bildirilmesini ölçmeye yöneliktir.

2.6.2. Örgüt Kültürü Ölçeği

Araştırmada Cameron ve Quinn (1999) Örgüt Kültürü ölçeği kullanılmıştır (Cameron ve Quinn, 1999). Ölçeğin, İngilizceden Türkçeye çevirimi ile geçerlilik ve güvenilirlik çalışması (Karakılıç, 2019) tarafından gerçekleştirilmiştir.

Ölçeğin geçerliliği ve güvenilirliği birçok araştırmada test edilmiştir. Mekanik ve organik süreçler, kontrol, içsel ve dışsal konumlanma gibi kriterlere göre ayrılan (Reyhanoğlu ve Tüm, 2015; Ergün E. , 2007) örgüt kültürü tipleri, klan (clan) kültürü,

adokrasi (girişim) kültürü, piyasa merkezli kültür ve hiyerarşi kültürü şeklinde ayrılmaktadır (Karakılıç, 2019).

Ölçekte yer alan 1, 2, 3 ve 4.maddeler klan kültürü (clan), 5, 6, 7 ve 8.maddeler girişim kültürü (adhocracy), 9, 10, 11 ve 12.maddeler piyasa merkezli kültür boyutlarını 13, 14, 15 ve 16.maddeler ise hiyerarşi kültürünü oluşturmaktadır. 5’li Likert tipi soruların kullanıldığı ölçek maddeleri “1= Kesinlikle katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum” şeklindedir. Ölçeğin Cronbach's Alpha sonucu 0,870 dir.

Klan (clan) kültürü alt boyutundaki sorular; bağlılık, katılım, takım çalışması ve aile olmak şeklindeki kültürel özellikleri ölçmeye yöneliktir. Girişim (adhocracy) kültürü alt boyutundaki sorular; yaratıcılık, yenilikçilik ve risk alma şeklindeki kültürel özellikleri ölçmeye yöneliktir. Piyasa merkezli kültür alt boyutundaki sorular ise; rekabet, başarı, liderlik, çevre ve etkileşim şeklindeki kültürel özellikleri ölçmeye yöneliktir. Hiyerarşi kültürü alt boyutundaki sorular; emir-komuta, kural ve düzenlemeler, biçimsel ve dengeli yapılanma ile koordinasyon ve verimlilik şeklindeki kültürel özellikleri ölçmeye yöneliktir.

2.6.3. Örgüt Performansı Ölçeği

Örgüt performansının ölçümünde, nesnel veya öznel (algısal) performans ölçümleri kullanılabilmektedir. Öznel (algısal) değerlendirmede örgüt yönetici ve çalışanlarının belli ölçütleri temel alarak kendi örgütlerini rakipleriyle kıyasladıkları düşüncesinden hareket edilmektedir (McCracken ve McIlwain, 2001).

Örgüt performansının ölçümünü yapmak amacıyla, (Ellinger vd., 2000; Veneranda ve Ferdinand, 2014; Fawcett ve Clinton, 1996; Kaynak, 2003) çalışmalarından faydalanılarak (İğde, 2021) tarafından geliştirilen ve geçerlilik ve güvenilirlik çalışması yapılan örgüt performansı ölçeği kullanılmıştır.

Örgüt performansı ölçeğindeki sorular; pazar payı, karlılık, müşteri tatmini, ürün ve hizmet kalitesindeki artış, yatırım getirileri, yenilik, hedeflere ulaşma derecesini ölçmeye yöneliktir. 5’li Likert tipi soruların kullanıldığı ölçek maddeleri “1= Kesinlikle katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum” şeklindedir.

2.7. YÖNTEM VE KULLANILAN İSTATİSTİK TEKNİKLER

Araştırmada öncelikle alan yazınında yer alan kaynaklar incelenerek iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı kavramlarının tarihsel süreç içinde gelişimleri ve kavramlar arası ilişki incelenmiştir. İncelemeyle birlikte oluşturulan araştırma modelinin ampirik olarak ele alınması için nicel araştırma içerisinde yer alan anket yönteminden faydalanılmıştır. Nicel araştırmanın temel çalışma ilkesi, elde edilen bulguların sayısal değerlerle ifade edilmesi ve ölçülebilmesidir. Ayrıca nicel araştırmanın üzerinde durduğu en belirgin prensip, araştırmanın hipotezlere dayandırılması ve bu hipotezlerin test edilmesidir (Ekiz, 2017, s. 99).

Anket yöntemi araştırma amacı doğrultusunda belirlenmiş hipotezler doğrultusunda belirlenen bir evren ya da örnekleme oluşturan birimlerden sistematik biçimde bilgi elde edebilme tekniğidir (Odabaşı, 1999, s. 81-82). Maliyetin düşük olması, kısa süre içinde çok fazla kişiye ulaşılması, esneklik ve çeşitlilik gibi sebeplerden dolayı sosyal bilimlerde en yaygın kullanılan veri toplama tekniklerinden biridir (Ekiz, 2017, s. 116; Odabaşı, 1999, s. 82). Bu doğrultuda katılımcılara çevrimiçi anket yöntemiyle ulaşılmıştır.

Araştırma verilerinin analizinde LISREL ve SPSS paket programları kullanılmıştır. Analizler için önem düzeyi $p=0.05$ ve $p=0.01$ olarak kabul edilerek, ölçeklerin güvenilirlik ve geçerlilikleri test edilmiştir.

Ölçeklerin güvenilirlik ve geçerlilik düzeyleri için içsel tutarlılık (Internal Consistency) yöntemi kapsamında Cronbach Alpha güven ölçütünden faydalanılmıştır. İçsel tutarlılık, ölçek içindeki maddelerin belirli bir kavramsal yapı içinde yer alması, yani ister tek boyutlu ister çok boyutlu olsun ölçek maddelerinin birbiriyle ilişkili olarak aynı yapıyı ölçmesidir (Şencan, 2005, s. 24). İçsel tutarlılık analizinde ölçeklerin iç tutarlılığı ile yapısal geçerliliği Chronbach Alpha değeri ile belirlenmektedir. Aynı zamanda güvenilirlik analizinde de kullanılan alfa katsayısı ile ölçek maddeleri arasındaki birlikte değişim (kovaryans) değerleri dikkate alınarak iç tutarlılık hesaplaması yapılmaktadır (A.g.e., s. 775). Bu kapsamda madde¹⁷ toplam korelasyonu belirlenmiş ve herhangi bir ölçek maddesinin silinmesi halinde Cronbach Alpha değerlerindeki değişimin ne şekilde olacağı incelenmiştir.

¹⁷Ölçeklerde ifade edilen araştırma soruları.

Cronbach Alpha değerlerine göre güvenilirlik düzeyleri şu şekildedir; $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir, $0,40 \leq \alpha < 0,50$ ise ölçek çok düşük güvenilirliktedir, $0,50 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir, $0,60 \leq \alpha < 0,70$ ise ölçek yeterli güven düzeyindedir, $0,70 \leq \alpha < 0,90$ ise ölçek yüksek güvenilirliğe sahiptir, $0,90 \leq \alpha < 1, 0$ ise ölçek çok yüksek derecede güvenilir bir ölçektir (Özdamar, 2015, s. 575).

Ölçek geçerliliğini test etmek için sırasıyla açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi ile faktörler arasındaki ilişkiler, faktörlerde yer alan değişkenlerin kompozisyonu ve bunların hataları arasındaki ilişkilerin geçerliliği test edilmektedir (Sümer, 2000, s. 52). Araştırma modelinin uygunluğunun tespit edilmesi için doğrulayıcı faktör analizinde kullanılan “ki-kare uyum iyiliği indeksi ile birlikte IFI, CFI, RMSEA, GFI, RMR” gibi uyum kriterlerinden faydalanılmıştır (Schermelleh-Engel ve Moosbrugger, 2003).

Tablo 2.1: Araştırmada Kullanılan Uyum Kriterleri Aralıkları

Uyum Kriterleri	Mükemmel Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
χ^2/sd	≤ 3	≤ 5
RMSEA	$0 < RMSEA < 0.05$	$0.05 \leq RMSEA \leq 0.10$
RMR	$0 \leq SRMR < 0.05$	$0.05 \leq SRMR \leq 0.10$
SRMR	$0 \leq SRMR < 0.05$	$0.05 \leq SRMR \leq 0.10$
NFI	$0.95 \leq NFI \leq 1$	$0.90 \leq NFI \leq 0.95$
NNFI	$0.95 \leq NNFI \leq 1$	$0.90 \leq NNFI \leq 0.95$
CFI	$0.95 \leq CFI \leq 1$	$0.90 \leq CFI \leq 0.95$
GFI	$0.95 \leq GFI \leq 1$	$0.90 \leq GFI \leq 0.95$
AGFI	$0.90 \leq AGFI \leq 1$	$0.85 \leq AGFI \leq 0.90$

Kaynak: Schermelleh-Engel ve Moosbrugger, 2003

Araştırma sonucunda elde edilen verilerin dağılımının incelenmesi için normal dağılım analizleri ve merkezi eğilim ölçümlerinden yararlanılmış olup katılımcıların bir ölçüme katılım düzeyleri ise ortalama ve standart sapma değerleri ile incelenmiştir. Ortalama ve standart sapma değerleri, likert tipi maddelerde veri kalitesini değerlendirmek açısından önemlidir. Ölçüm testlerinde verilerin normal dağılım özelliğine sahip olup olmadıkları normallik testleri ile belirlenmektedir. Normallik testleri, örneklem verilerinin normal dağılıma sahip bir ana kütleden gelip gelmediğinin

belirlenmesi, güvenilirlik analizleri ve hipotez testleri açısından önemlidir. Testlerde veriler; ayırık, çarpık ve basık değerlere sahip olabilir veya çarpıklık ve basıklık karakterlerinin her ikisini de gösteriyor olabilirler (Şencan, 2005, s. 183-199).

Katılımcıların demografik özelliklerinin incelenmesinde frekans ve yüzde değerleri hesaplanmış, değişkenler arasındaki ilişki düzeyinin incelenmesi için pearson korelasyon analizi yapılmıştır.

Korelasyon analizi değişken değerlerinin birlikte değişimini göstermektedir. Değişkenlerden biri artarken diğerinin de artması pozitif korelasyon (olumlu ilişki), değişkenlerden biri artarken diğerinin azalması ise negatif korelasyon (olumsuz ilişki) olarak yorumlanmaktadır (Gürbüz, 2000, s. 28).

Araştırma hipotezlerine ait sonuçların incelenmesi için ise yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli, gözlenen ve örtük değişkenler arasındaki nedensel ilişkinin araştırılmasında kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Sümer, 2000, s. 51). “Örtük değişken, kuramsal olarak var olan ve doğrudan ölçümlenemeyen ancak birtakım göstergeler aracılığı ile ölçülebildikleri varsayılan gizil değişkendir. Gözlenen değişken ise örtük değişkenin ölçülmesinde kullanılan gözlemlenebilen ve somut değişkendir” (Gürbüz, 2021, s. 27). Bu çalışmada iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı ölçeği kullanılmıştır. Ölçeklerdeki boyut ve alt boyutlar örtük değişken¹⁸, boyut ve alt boyutları ölçmeye yönelik sorular (maddeler) ise gözlenen değişken¹⁹ olarak örtük değişkenlerin ölçülmesinde kullanılmıştır.

Yapısal eşitlik modelinde, değişkenler arası nedensellik ilişkisinin belirlenmesi için path diyagramları kullanılmıştır. Path diyagramları, çoklu regresyon yönteminin özel bir kullanımudur. Path diyagramında, her bir değişken arasındaki ilişki yollara ayrılarak, ilişki yapısı detaylı bir şekilde ortaya konmaktadır (Vardar, 2019, s. 6-7).

¹⁸ Path Diyagramında yuvarlak sembol içinde gösterilmiştir.

¹⁹ Path Diyagramında kare sembol içinde gösterilmiştir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ARAŞTIRMA BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde, demografik bulgulara, araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirlik ve geçerlilik analizi sonuçlarına ve araştırma model ve hipotezlerine ait bulgulara yer verilmektedir.

3.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN BULGULAR

Araştırmaya dahil olan çalışanların %51'inin erkek %49'unun kadın olduğu belirlenirken %11'inin 20 yaş ve altında, %21,1'inin 20-30 yaş aralığında, %19,2'sinin 31-40 yaş aralığında, %23,4'ünün 41-50 yaş aralığında, %19,7'sinin 51-60 yaş aralığında ve %5,6'sının 61 ve üzeri bir yaşta olduğu belirlenmiştir.

Katılımcıların %10,5'inin ilköğretim mezunu, %16,8'inin lise, %45,2'sinin üniversite, %22,2'sinin yüksek lisans ve %5,3'ünün doktora mezunu oldukları belirlenirken %1,7'sinin üst yönetim, %2'sinin üst düzey yönetici, %9,2'sinin orta düzey yönetici, %11,1'inin iç denetçi, %41,5'inin uzman, %18,1'inin idari işler pozisyonu ve %16,5'inin teknik işler pozisyonunda çalıştıkları belirlenmiştir.

Katılımcıların %9,9'unun 1 yıldan daha az, %16,8'inin 1-5 yıl arası, %38,3'ünün 5-10 yıl arasında ve %34,9'unun 10 yıldan fazla çalıştıkları belirlenmiştir.

Katılımcıların ölçüm araçlarından elde ettikleri puanların demografik özelliklere göre farklılıkları incelenirken ikili gruplar arasındaki fark bağımsız örneklem t-testi ile incelenmiş, ikiden fazla gruplar arasındaki fark için tek yönlü ANOVA testi kullanılmıştır.

Tablo 3.1: Katılımcıların Demografik Özelliklerine Ait Dağılımları

Demografik	Grup	n	%
Cinsiyet	Erkek	418	51,0
	Kadın	401	49,0
Yaş	20 ve altı	90	11,0
	20-30	173	21,1
	31-40	157	19,2
	41-50	192	23,4
	51-60	161	19,7
	61 ve üzeri	46	5,6
Eğitim Durumu	İlköğretim	86	10,5
	Lise	138	16,8
	Üniversite	370	45,2
	Yüksek Lisans	182	22,2
	Doktora	43	5,3
Pozisyon	Üst Yönetim	14	1,7
	Üst Düzey Yönetici	16	2,0
	Orta Düzey Yönetici	75	9,2
	İç Denetçi	91	11,1
	Uzman	340	41,5
	İdari Personel	148	18,1
	Teknik Personel	135	16,5
Çalışma Süresi	1 Yıldan Daha Az	81	9,9
	1-5 Yıl Arası	138	16,8
	5-10 Yıl Arası	314	38,3
	10 Yıl ve Daha Fazla	286	34,9
Toplam		819	100,0

Tablo 3.2: Demografik Farklılıklara Ait Bulgular

Demografik	Grup	İç Kontrol		Örgüt Kültürü		Örgüt Performansı	
		Ort.	s.s	Ort.	s.s	Ort.	s.s
Cinsiyet	Erkek	3,23	0,99	3,21	1,2	3,33	1,23
	Kadın	3,19	0,95	3,27	1,13	3,26	1,23
	t	0,605		-0,776		0,797	
	p	0,545		0,438		0,426	
Yaş	20 ve altı	2,33	0,85	2,34	1,05	1,42	0,08
	20-30	2,97	0,8	2,97	1,1	3,3	1,06
	31-40	3,14	0,83	3,2	1,13	3,28	1,13
	41-50	3,44	0,95	3,54	1,05	3,59	1,06
	51-60	3,4	0,94	3,38	1,17	3,58	1,1
	61 ve üzeri	4,44	0,43	4,41	0,48	4,73	0,07
	F	44,574		28,991		89,286	
	p	0,001*		0,001*		0,001*	
Eğitim Durumu	İlköğretim	2,73	0,95	2,8	1,17	2,63	1,37
	Lise	2,87	0,93	2,88	1,15	2,94	1,31
	Üniversite	3,04	0,84	3,07	1,12	3,08	1,09
	Yüksek Lisans	3,77	0,89	3,81	1,01	3,99	0,98
	Doktora	4,3	0,55	4,31	0,61	4,58	0,12
	F	51,335		32,298		46,564	
	p	0,001*		0,001*		0,001*	
Pozisyon	Üst Yönetim	4,34	0,49	4,49	0,26	4,57	0,13
	Üst Düzey Yönetici	4,18	0,69	4,25	0,61	4,58	0,13
	Orta Düzey Yönetici	3,34	0,97	3,39	1,11	3,56	1,11
	İç Denetçi	3,31	0,94	3,47	1,08	3,46	1,11
	Uzman	3,34	0,94	3,31	1,16	3,41	1,16
	İdari Personel	2,87	0,97	2,9	1,16	3	1,35
	Teknik Personel	2,89	0,85	2,95	1,16	2,77	1,23
	F	13,986		9,721		13,287	
	p	0,001*		0,001*		0,001*	
Çalışma Süresi	1 Yıldan Daha Az	2,37	0,87	2,46	1,06	1,68	0,75
	1-5 Yıl Arası	2,99	0,84	2,93	1,13	3,06	1,22
	5-10 Yıl Arası	3,25	0,9	3,32	1,12	3,45	1,08
	10 Yıl ve Daha Fazla	3,51	0,97	3,52	1,14	3,69	1,12
	F	35,693		23,224		75,633	
	p	0,001*		0,001*		0,001*	

*p<0.05; t: Bağımsız Örneklem T-Testi; F: Tek yönlü ANOVA Testi

Tablo 3.2. incelendiğinde erkeklerin iç kontrol ortalamalarının 3.23 ± 0.99 iken kadınların 3.19 ± 0.95 olduğu belirlenmiş olup ortalamalar arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($p=0.545 > 0.05$). Erkeklerin örgüt kültürü ortalamalarının 3.21 ± 1.20 iken kadınların 3.27 ± 1.13 olduğu belirlenmiş olup ortalamalar arasındaki fark

istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($p=0.438>0.05$). Erkeklerin örgüt performansı ortalamalarının 3.33 ± 1.23 iken kadınların 3.26 ± 1.23 olduğu belirlenmiş olup ortalamalar arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($p=0.545>0.05$).

Katılımcıların ölçüm araçlarından elde ettikleri puanların yaş grubuna göre farkının incelenmesinde tek yönlü ANOVA analizi yapılmış olup, katılımcıların iç kontrol düzeylerinin yaş gruplarına göre ($F=44.574$; $p=0.001<0.05$), örgüt kültürünün yaş gruplarına göre ($F=28.991$; $p=0.001<0.05$) ve örgüt performansının yaş gruplarına göre ($F=89.286$; $p=0.001<0.05$) farkının anlamlı olduğu belirlenmiştir. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığının incelenmesi için yapılan scheffe testi sonucuna göre ortalamalar incelendiğinde 61 yaş ve üzerinde olanların iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı düzeylerinin diğer yaş grubundakilere göre daha yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir.

Katılımcıların ölçüm araçlarından elde ettikleri puanların eğitim grubuna göre farkının incelenmesinde tek yönlü ANOVA analizi yapılmış olup, katılımcıların iç kontrol düzeylerinin eğitim gruplarına göre ($F=51.335$; $p=0.001<0.05$), örgüt kültürünün eğitim gruplarına göre ($F=32.298$; $p=0.001<0.05$) ve örgüt performansının eğitim gruplarına göre ($F=46.564$; $p=0.001<0.05$) farkının anlamlı olduğu belirlenmiştir. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığının incelenmesi için yapılan scheffe testi sonucuna göre ortalamalar incelendiğinde yüksek lisans ve doktora mezunlarının iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı düzeylerinin ilköğretim, lise ve üniversite mezunlarına göre daha yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir.

Katılımcıların ölçüm araçlarından elde ettikleri puanların çalıştıkları pozisyon grubuna göre farkının incelenmesinde tek yönlü ANOVA analizi yapılmış olup, katılımcıların iç kontrol düzeylerinin çalıştıkları pozisyon gruplarına göre ($F=13.986$; $p=0.001<0.05$), örgüt kültürünün çalıştıkları pozisyon gruplarına göre ($F=9.721$; $p=0.001<0.05$) ve örgüt performansının yaş gruplarına göre ($F=13.287$; $p=0.001<0.05$) farkının anlamlı olduğu belirlenmiştir. Farklılığı hangi gruptan kaynaklandığının incelenmesi için yapılan scheffe testi sonucuna göre ortalamalar incelendiğinde üst yönetimin iç kontrol düzeylerinin orta düzey yönetici, iç denetçi, uzman, teknik servis ve idari personele göre daha yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Örgüt kültürü ve örgüt performansı düzeyinde ise üst yönetimin uzman, idari ve teknik personele göre daha yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir.

Katılımcıların ölçüm araçlarından elde ettikleri puanların tecrübelerine göre farkının incelenmesinde tek yönlü ANOVA analizi yapılmış olup, katılımcıların iç kontrol düzeylerinin tecrübelerine göre ($F=35.693$; $p=0.001<0.05$), örgüt kültürünün tecrübelerine göre ($F=23.224$; $p=0.001<0.05$) ve örgüt performansının tecrübelerine göre ($F=75.633$; $p=0.001<0.05$) farkının anlamlı olduğu belirlenmiştir. Farklılığı hangi gruptan kaynaklandığının incelenmesi için yapılan scheffe testi sonucuna göre ortalamalar incelendiğinde 1 yıldan az tecrübesi olanların iç kontrol, örgüt kültürü ve örgüt performansı düzeylerinin diğer çalışma tecrübesi olanlara göre daha düşük düzeyde olduğu belirlenmiştir.

3.2. ARAŞTIRMA ÖLÇEKLERİNİN GEÇERLİLİK VE GÜVENİRLİK BULGULARI

Araştırma ölçeklerinin geçerlilik ve güvenilirliklerine ilişkin bulguların yer aldığı bu bölümde, madde analizleri, açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analiz sonuçları açıklanmaktadır.

3.2.1. İç Kontrol Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Bulguları

İç kontrol ölçeğinin geçerlilik ve güvenirliliğine ilişkin madde analizi sonuçları incelendiğinde (Tablo 3.3), ölçekteki maddelerin diğer maddeler ile olan ilişki değerinin 0,30 değerinin üstünde olduğu belirlenmiştir. Bir maddenin ölçekte kalabilmesi için ölçekteki diğer maddelerle olan ilişki değerinin 0,30 değerinin üstünde olması gerekmektedir (Şencan, 2005, s. 142), dolayısıyla ölçekten madde çıkarılmasına gerek görülmemiştir. Ölçeğin güvenirlilik düzeyinin yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir ($C.Alpha = 0,977$).

Tablo 3.3: İç Kontrol Ölçeğine Ait Güvenirlilik, Açıklayıcı Faktör Analizi ve Madde Analizi Sonuçları

Madde No	Faktörler					Madde Ölçek İlişkisi
	1	2	3	4	5	
Madde 17	0,750					0,780
Madde 2	0,751					0,785
Madde 11	0,759					0,787
Madde 9	0,761					0,787
Madde 16	0,761					0,787
Madde 8	0,764					0,781
Madde 18	0,764					0,779
Madde 7	0,766					0,779
Madde 4	0,769					0,767
Madde 12	0,770					0,772
Madde 14	0,771					0,781
Madde 15	0,771					0,778
Madde 6	0,772					0,775
Madde 5	0,774					0,774
Madde 3	0,782					0,762
Madde 19	0,783					0,782
Madde 10	0,788					0,763
Madde 13	0,789					0,771
Madde 1	0,852					0,950
Madde 26		0,785				0,695
Madde 27		0,786				0,695
Madde 28		0,788				0,701
Madde 31		0,788				0,690
Madde 30		0,797				0,690
Madde 29		0,798				0,677
Madde 25		0,898				0,652
Madde 24			0,805			0,648
Madde 22			0,811			0,637
Madde 21			0,815			0,628
Madde 23			0,816			0,636
Madde 20			0,878			0,632
Madde 37				0,786		0,670
Madde 40				0,793		0,656
Madde 38				0,806		0,631
Madde 39				0,806		0,648
Madde 36				0,890		0,616
Madde 34					0,813	0,619
Madde 33					0,824	0,615
Madde 35					0,824	0,608
Madde 32					0,887	0,574
Güvenirlilik (C.Alpha)	0,979	0,961	0,952	0,950	0,945	0,977
Açıklanan Varyans (%)	32,841	14,843	10,986	10,9	8,925	78,495
Özdeğer	13,136	5,937	4,395	4,360	3,570	
KMO: 0,982; Bartlett's Test of Sphericity = $X^2(780) = 36938,459$; p=0.000						

Faktör analizi yapılabilmesi için gerekli olan ön koşullar incelenmiştir. Bu koşullardan ilki, verideki sayının faktör analizi yapabilmek için yeterli sayıda olup olmadığına karar vermek amacıyla KMO değeri hesaplaması ve değişkenler arasındaki ilişkinin varlığının incelenmesini sağlayan Barlett Küresellik testleridir (Tabachnick ve Fidel, 2014). Tablo 3.3 incelendiğinde KMO değerinin 0,60 değerinden fazla ve Barlett Küresellik Testinin anlamlı olduğu görülmektedir ($p < 0.01$). Bu sonuçlar, örneklem

verilerinin faktör analizine uygun olduğunu ve normal dağılıma sahip bir ana kütleden geldiğini göstermektedir (Kan ve Akbaş, 2005).

Bir maddenin ölçekte kalabilmesi için faktör yük değerinin 0,45 değerinden fazla bir değere sahip olması gerekmektedir (Büyüköztürk, 2009). Aynı zamanda maddeler arası uyum incelenmiş ve bir faktöre yüklenme durumu da dikkate alınmıştır. 40 maddelik ölçeğin, faktör analizi sonucunda 5 faktörlü bir yapıda olduğu ve toplam açıkladığı varyans değerinin %78,495 olduğu görülmektedir. Ölçeğin tek faktörden fazla olmasından dolayı “varimax” dik döndürme işlemi yapılmıştır.

Tablo 3.3’e göre, faktör 1, faktör 2, faktör 3, faktör 4 ve faktör 5 altında toplanan maddeler/ifadeler incelendiğinde faktörlere sırası ile “**Kontrol Ortamı**”, “**Kontrol Faaliyetleri**”, “**Risk Değerleme**”, “**İzleme**”, ve “**Bilgi ve İletişim**” adı verilmiştir.

Faktörlere ait güvenirlik düzeyleri incelendiğinde;

Kontrol ortamı alt boyutuna ait güvenirlik katsayısı ($\alpha = 0.979$) sonucunun yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 13.136’lık öz değer²⁰ ile tek başına ölçeğin %32,841’ini açıklamaktadır.

Kontrol faaliyetleri alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha = 0.961$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 5,937’lik öz değer ile tek başına ölçeğin %14,843’ünü açıklamaktadır.

Risk Değerleme alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha = 0.952$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 4.395’lik öz değer ile tek başına ölçeğin %10,986’sını açıklamaktadır.

İzleme alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha = 0.950$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 4.360’lik öz değer ile tek başına ölçeğin %10.9’unu açıklamaktadır.

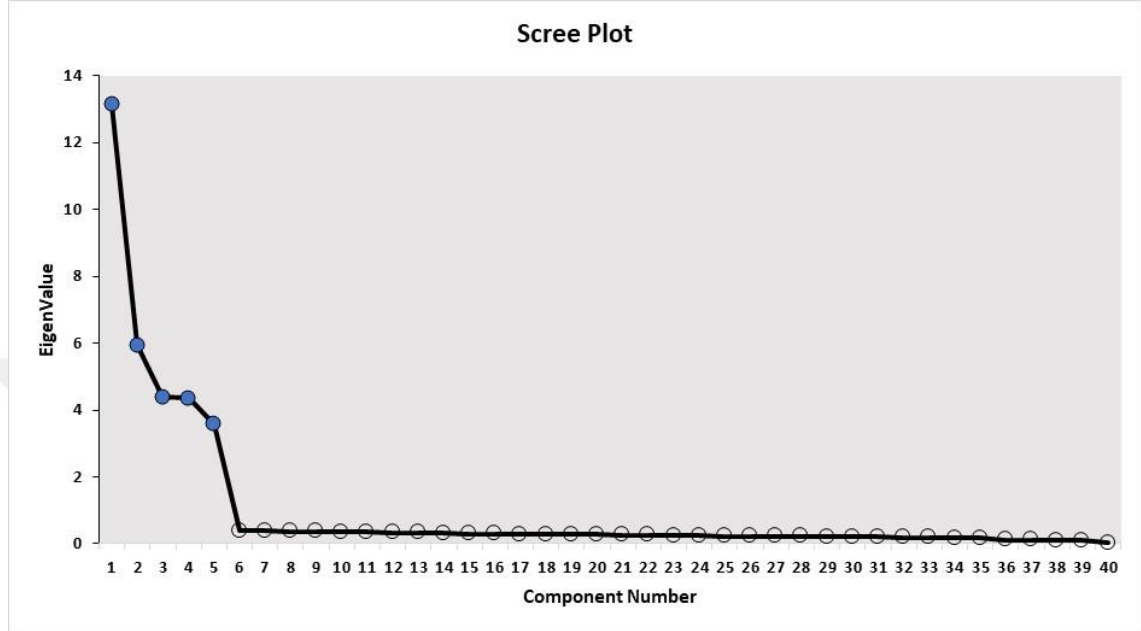
Bilgi ve iletişim alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha = 0.945$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 3.570’lik öz değer ile tek başına ölçeğin %8,925’ini açıklamaktadır.

Ölçeğin açıklanan faktör yapısına daha doğru karar verebilmek için gözlem değerlerin bulunduğu yamaç grafiğinin incelenmesi gerekmektedir. İç kontrol ölçeğine

²⁰ Özdeğer, bir faktörün toplam varyans içindeki sorumlu olduğu varyansın miktarını açıklamaktadır (Şencan, 2005, s. 403).

ait yamaç grafiği Şekil 3.1’de verilmektedir. Yamaç grafiği incelemesinde iç kontrol ölçeğinin gözlem değerinin 1’in altına indiği andaki kırılmanın 5. faktörden itibaren olduğu ve bu faktörden sonra boyutların durağanlaştığı görülmektedir.

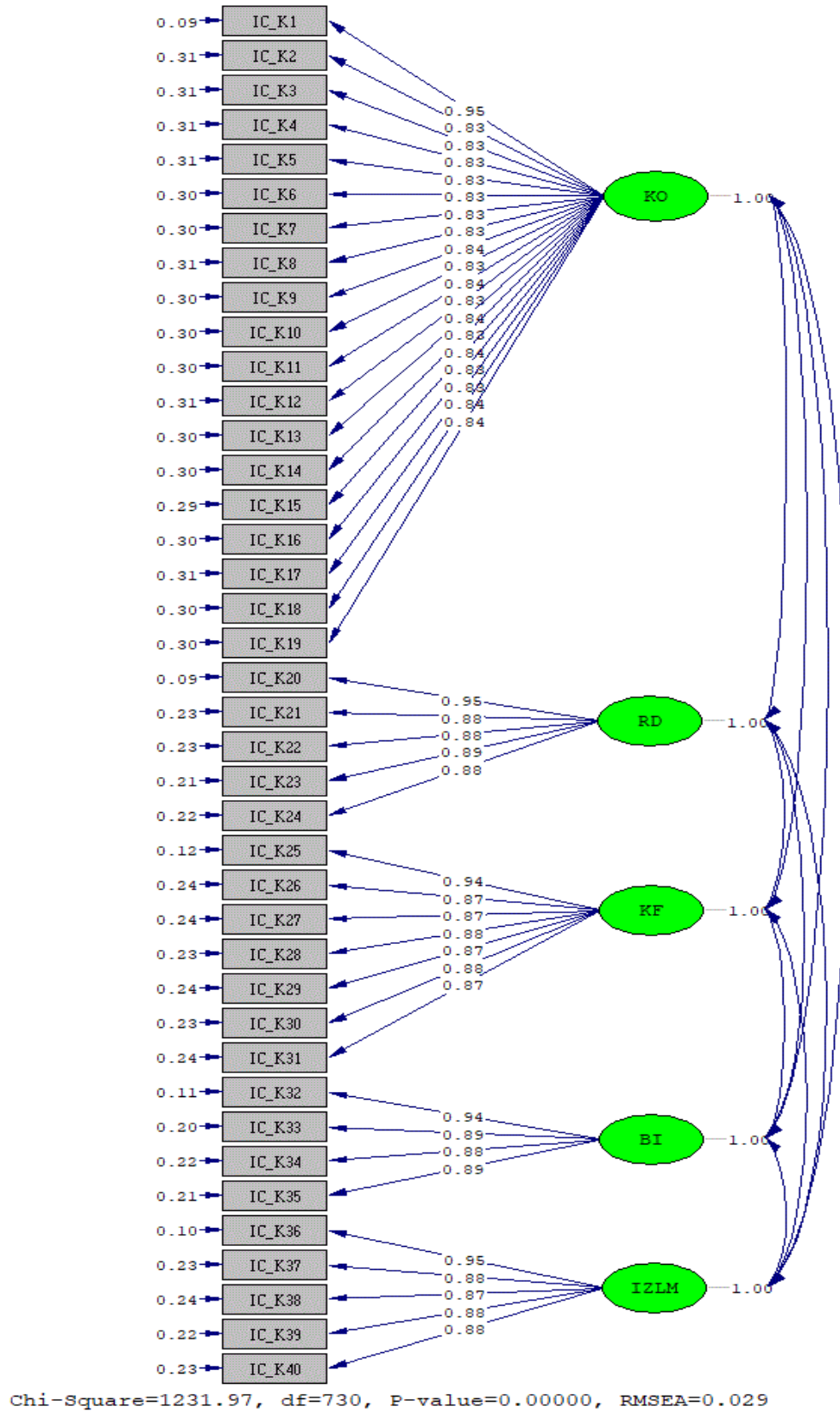
Şekil 3.1: İç Kontrol Ölçeğine Ait Yamaç Grafiği



3.2.2. İç Kontrol Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları

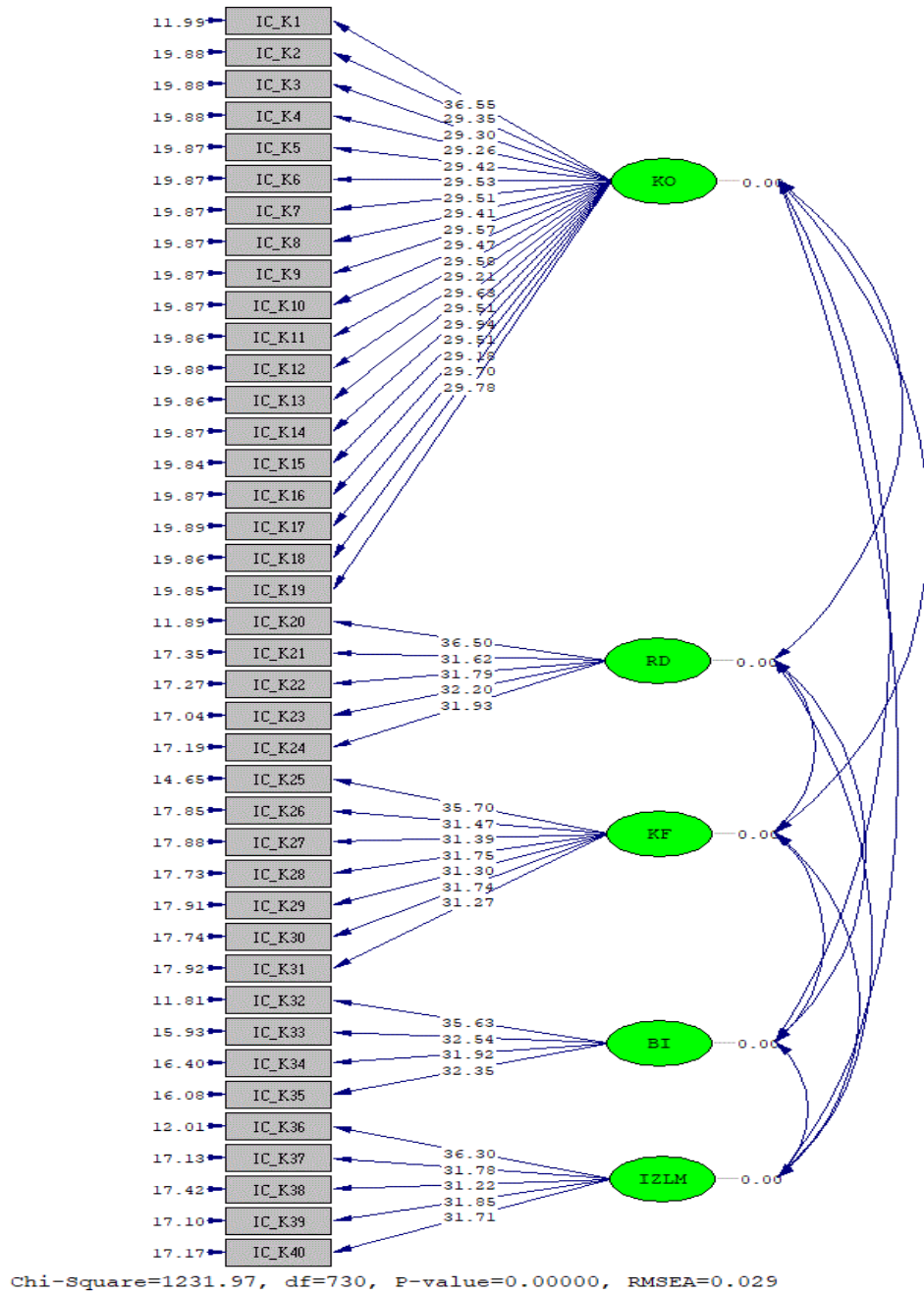
Ölçeğin açıklanan faktör yapısının doğrulanıp doğrulanmadığının belirlenmesi için doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Ölçeğin DFA’sına ait path diyagramı (Şekil 3.2) incelendiğinde, maddelere ait faktör yük değerlerinin 0,83–0,95 arasında olduğu görülmektedir. Bu değerler faktör yükleri sınırları için kabul görülen değerlerdir.

Şekil 3.2: İç Kontrol Ölçeğine Ait DFA Path Diyagramı



KO=Kontrol Ortamı, RD=Risk Değerlendirme, KF=Kontrol Faaliyetleri, BI=Bilgi ve İletişim, IZLM= İzleme

Şekil 3.3: İç Kontrol Ölçeği DFA Path Diyagramına Ait T Değerleri



KO=Kontrol Odaklılık, RD=Risk Değerlendirme, KF=Kontrol Faaliyetleri, BI=Bilgi ve İletişim, IZLM= İzleme

Path diyagramları incelendiğinde, maddeler arasındaki ilişkinin uyum kriterleri aralığında olduğu görülmüştür dolayısıyla modifikasyon yapılmasına gerek görülmemiştir. Ölçekteki tüm maddelere ait t değerinin 2.58'den büyük olmasından dolayı tüm maddelere ait faktör yüklerinin ölçek boyutları üzerindeki etkilerinin % 99 güven düzeyinde anlamlı olduğu belirlenmiştir ($t > 2.58$; $p < 0.01$). DFA sonucu ulaşılan uyum indekslerine ait sonuçlar Tablo 3.4'de gösterilmiştir.

Tablo 3.4: İç Kontrol Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri

X^2/df	RMSEA	CFI	GFI	AGFI	NNFI	NFI	RMR	SRMR
1,686	0,029	0,99	0,93	0,92	0,99	0,99	0,056	0,030

Bir modelin bütün olarak kabul edilebilir olması için raporlanan uyum iyiliği indekslerinin kabul edilebilir veya mükemmel uyum sınırları içinde olması gerekmektedir. DFA sonucu elde edilen uyum kriterleri değerleri incelendiğinde X^2 değerinin df değerine olan oranının 1,686 ile mükemmel uyum düzeyinde, RMSEA değerinin ise 0,029 ile mükemmel uyum düzeyinde olduğu, diğer uyum değerlerinin de mükemmel ve kabul edilebilir uyum değerleri içerisinde yer aldığı belirlenmiştir. Bu değerlere göre ölçeğin açıklanan faktör yapısı doğrulanmıştır.

3.2.3. Örgüt Kültürü Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Bulguları

Örgüt kültürü ölçeğinin geçerlilik ve güvenirliliğine ilişkin madde analizi sonuçları incelendiğinde (Tablo 3.5), ölçekteki maddelerin diğer maddeler ile olan ilişki değerinin 0,30 değerinin üstünde olduğu belirlenmiştir. Bir maddenin ölçekte kalabilmesi için ölçekteki diğer maddelerle olan ilişki değerinin 0,30 değerinin üstünde olması gerekmektedir (Şencan, 2005, s. 142), dolayısıyla ölçekten madde çıkarılmasına gerek görülmemiştir. Ölçeğin güvenirlilik düzeyinin yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir (C.Alpha = 0,968).

Tablo 3.5: Örgüt Kültürü Ölçeğine Ait Güvenirlik, Açıklayıcı Faktör Analizi ve Madde Analizi Sonuçları

Madde No	Faktörler				Madde Ölçek İlişkisi
	1	2	3	4	
Madde6	0,789				0,794
Madde7	0,806				0,784
Madde8	0,815				0,779
Madde5	0,86				0,784
Madde15		0,778			0,799
Madde14		0,797			0,792
Madde16		0,812			0,776
Madde13		0,865			0,763
Madde11			0,792		0,799
Madde10			0,803		0,786
Madde12			0,804		0,788
Madde9			0,852		0,769
Madde3				0,735	0,829
Madde1				0,755	0,866
Madde2				0,756	0,819
Madde4				0,759	0,818
Güvenirlik (C.Alpha)	0,955	0,953	0,950	0,957	0,968
Açıklanan Varyans (%)	22,975	22,794	22,677	19,763	88,208
Özdeğer	3,676	3,647	3,628	3,162	
KMO: 0,958; Bartlett's Test of Sphericity = $X^2(120)=16299,856$; $p=0.000$					

Tablo 3.5'e göre KMO değerinin 0,60 değerinden fazla ve Barlett Küresellik Testinin de anlamlı olduğu bulunmuştur ($p<0.01$). 16 maddelik ölçeğin, faktör analizi sonucunda 4 faktörlü bir yapıda olduğu ve toplam açıkladığı varyans değerinin % 88,208 olduğu görülmektedir. Ölçeğin tek faktörden fazla olmasından dolayı “varimax” dik döndürme işlemi yapılmıştır.

Tablo 3.5'e göre, faktör 1, faktör 2, faktör 3 ve faktör 4 altında toplanan maddeler/ifadeler incelendiğinde faktörlere sırası ile “**Adokrasi Kültürü**”, “**Hiyerarşi Kültürü**”, “**Piyasa Kültürü**” ve “**Klan Kültürü**” adı verilmiştir.

Faktörlere ait güvenirlik düzeyleri incelendiğinde;

Adokrasi Kültürü alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha= 0.955$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 3,676'lık öz değer ile tek başına ölçeğin %22.975'ini açıklamaktadır.

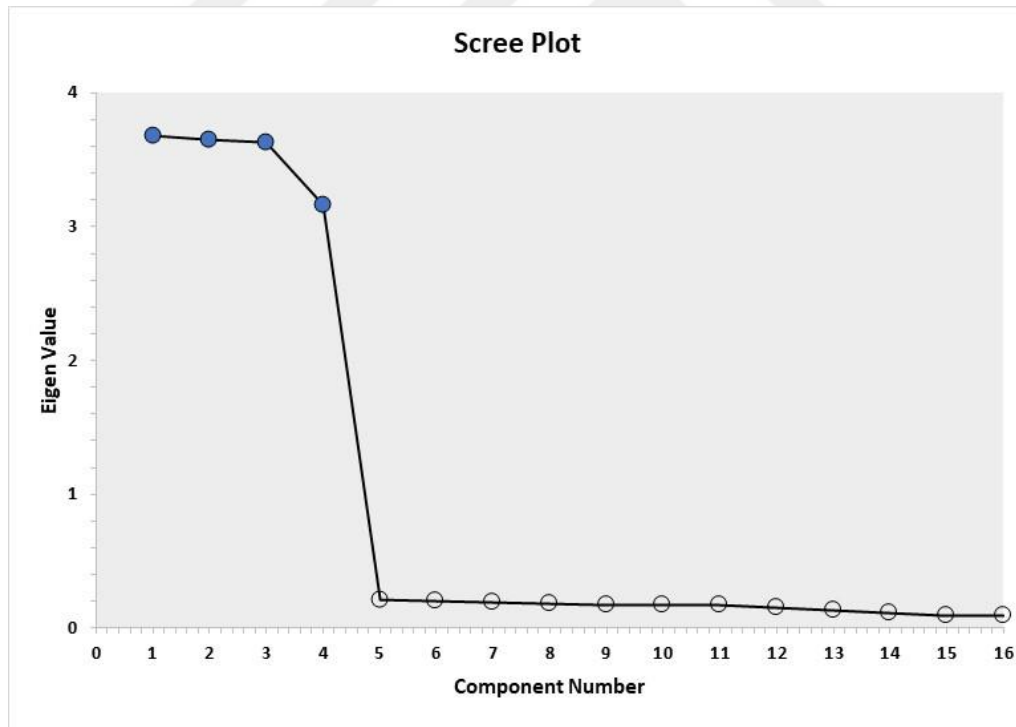
Hiyerarşi Kültürü alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha = 0.953$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 3.647'lik öz değer ile tek başına ölçeğin %22.794'ünü açıklamaktadır.

Piyasa Kültürü alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha = 0.950$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 3.628 öz değer ile tek başına ölçeğin %22.677'sini açıklamaktadır.

Klan Kültürü alt boyutunun güvenirlik katsayısının ($\alpha = 0.957$) yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu faktör 3.162'lik öz değer ile tek başına ölçeğin %19.763'ünü açıklamaktadır.

Örgüt kültürü ölçeğine ait yamaç grafiği Şekil 3.4'de verilmiştir. Yamaç grafiği incelemesinde örgüt kültürü ölçeğinin gözlem değerinin 1'in altına indiği andaki kırılmanın 4. faktörden itibaren olduğu ve bu faktörden sonra boyutların durağanlaştığı görülmektedir.

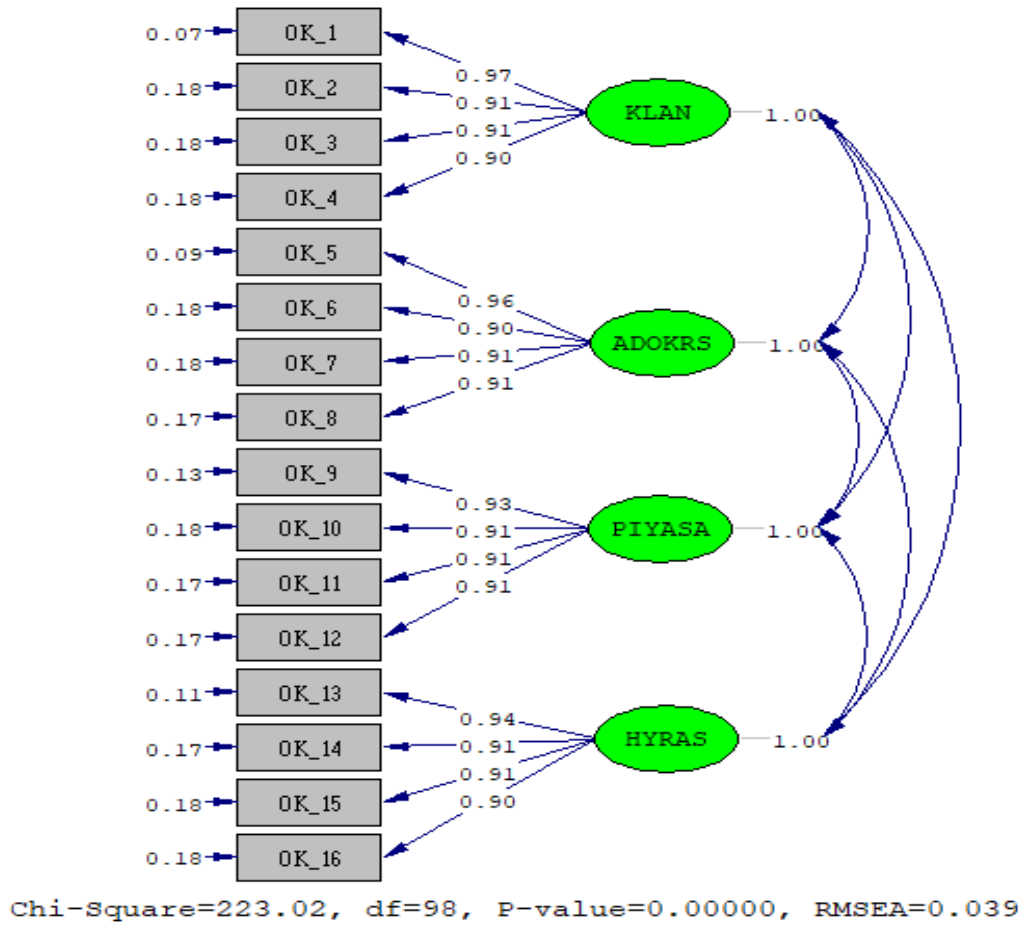
Şekil 3.4: Örgüt Kültürü Ölçeğine Ait Yamaç Grafiği



3.2.4. Örgüt Kültürü Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları

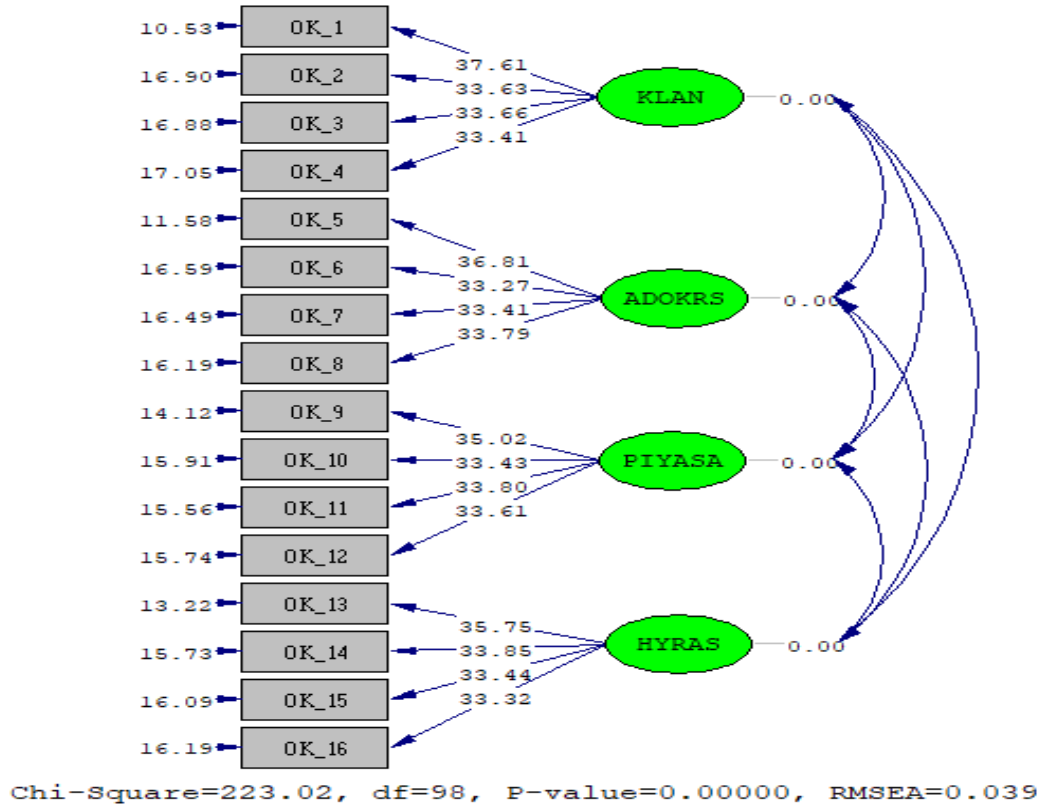
Ölçeğin açıklanan faktör yapısının doğrulanıp doğrulanmadığının belirlenmesi için doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Ölçeğin DFA'sına ait path diyagramı (Şekil 3.5) incelendiğinde, maddelere ait faktör yük değerlerinin 0,90–0,97 arasında olduğu görülmektedir. Bu değerler faktör yükleri sınırları için kabul görülen değerlerdir.

Şekil 3.5: Örgüt Kültürü Ölçeğine Ait DFA Path Diyagramı



KLAN=Klan Kültürü, **ADOKRS**= Adokrasi Kültürü, **HYRARS**= Hiyerarşi Kültürü, **PIYASA**= Piyasa Kültürü

Şekil 3.6: Örgüt Kültürü Ölçeği DFA Path Diyagramına Ait T Değerleri



KLAN=Klan Kültürü, ADOKRS= Adokrasi Kültürü, HYRAS= Hiyerarşi Kültürü, PIYASA= Piyasa Kültürü

Path diyagramları incelendiğinde maddeler arasında modifikasyon yapılmasına gerek duyulmamıştır. Modifikasyon, uyum kriterlerine uygun şekilde bir sonuç çıkmıyor ise modelin sonucunu uyum kriterlerine çekmek için yapılan istatistiki işlemidir. Örneğin χ^2/df değeri 5'in üzerinde çıkıyorsa onu 5'in altına çekmek için maddeler arasındaki hatalar için modifikasyon yapılarak uyum kriterleri istenilen seviyeye çekilir. Ölçekteki tüm maddelere ait t değerinin 2.58'den büyük olmasından dolayı tüm maddelere ait faktör yüklerinin ölçek boyutları üzerindeki etkilerinin %99 güven düzeyinde anlamlı olduğu belirlenmiştir ($t > 2.58$; $p < 0.01$). DFA sonucu ulaşılan uyum indekslerine ait sonuçlar Tablo 3.6'da gösterilmektedir.

Tablo 3.6: Örgüt Kültürü Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri

χ^2/df	RMSEA	CFI	GFI	AGFI	NNFI	NFI	RMR	SRMR
2,275	0,039	0,99	0,97	0,95	0,99	0,99	0,047	0,024

Ölçeğin açıklanan faktör yapısını doğrulamak için DFA sonucu elde edilen uyum kriterleri değerleri incelenmiştir. Buna göre χ^2 değerinin, df değerine oranı 2,275

ile mükemmel uyum düzeyinde, RMSEA değerinin 0,039 ile mükemmel uyum düzeyinde olduğu, diğer uyum değerlerinin de mükemmel ve kabul edilebilir uyum değerleri içerisine yer aldığı belirlenmiştir. Bu değerlere göre ölçeğin açıklanan faktör yapısı doğrulanmıştır.

3.2.5. Örgüt Performansı Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Bulguları

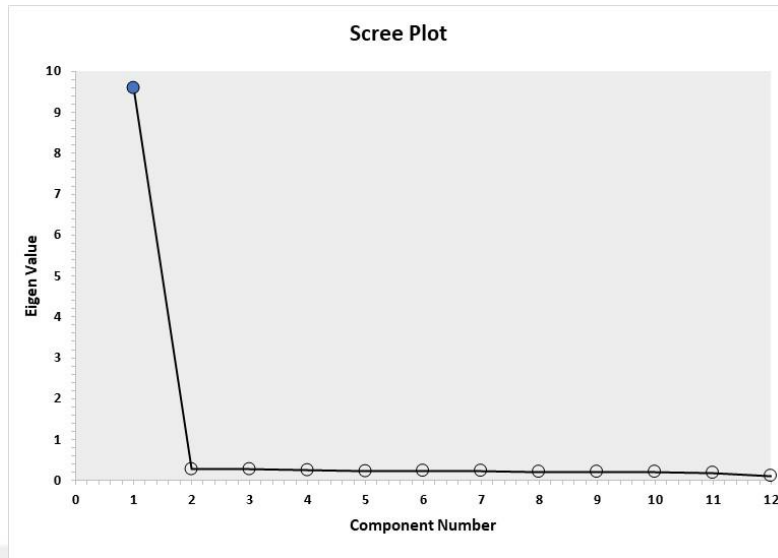
Örgüt performansı ölçeğinin geçerlilik ve güvenirliliğine ilişkin madde analizi sonuçları incelendiğinde (Tablo 3.7), ölçekteki maddelerin diğer maddeler ile olan ilişki değerinin 0,30 değerinin üstünde olduğu belirlenmiştir. Bir maddenin ölçekte kalabilmesi için ölçekteki diğer maddelerle olan ilişki değerinin 0,30 değerinin üstünde olması gerekmektedir (Şencan, 2005, s. 142), dolayısıyla ölçekten madde çıkarılmasına gerek görülmemiştir. Ölçeğin güvenirlilik düzeyinin yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir (C.Alpha = 0,977).

Tablo 3.7: Örgüt Performansı Ölçeğine Ait Güvenirlilik, Açıklayıcı Faktör Analizi ve Madde Analizi Sonuçları

Madde No	Faktör Yüğü	Madde Ölçek İlişkisi
Madde1	0,747	0,938
Madde2	0,748	0,864
Madde3	0,756	0,870
Madde4	0,758	0,865
Madde5	0,758	0,864
Madde6	0,761	0,862
Madde7	0,762	0,865
Madde8	0,764	0,865
Madde9	0,767	0,877
Madde10	0,768	0,870
Madde11	0,769	0,865
Madde12	0,770	0,869
Güvenirlilik (C.Alpha)		0,977
Açıklanan Varyans (%)		79,977
Özdeğer		9,597

Tablo 3.7. incelendiğinde KMO değerinin 0,60 değerinden fazla ve Barlett Küresellik Testinin anlamlı olduğu görülmektedir ($p < 0.01$). Faktör analizi sonucunda 12 maddeden oluşan ölçeğin, tek faktörlü bir yapıda olduğu ve toplam açıkladığı varyans değerinin %79.977 olduğu görülmektedir. Ölçeğin tek faktörden oluşması sebebiyle herhangi bir döndürme işlemi yapılmamıştır. Örgüt performansı ölçeğine ait yamaç grafiği Şekil 3.7’de verilmektedir. Yamaç grafiği incelemesinde örgüt performansı ölçeğinin gözlem değerinin 1’in altına indiği andaki kırılmanın 1. faktörden itibaren olduğu ve bu faktörden sonra boyutların durağanlaştığı görülmektedir.

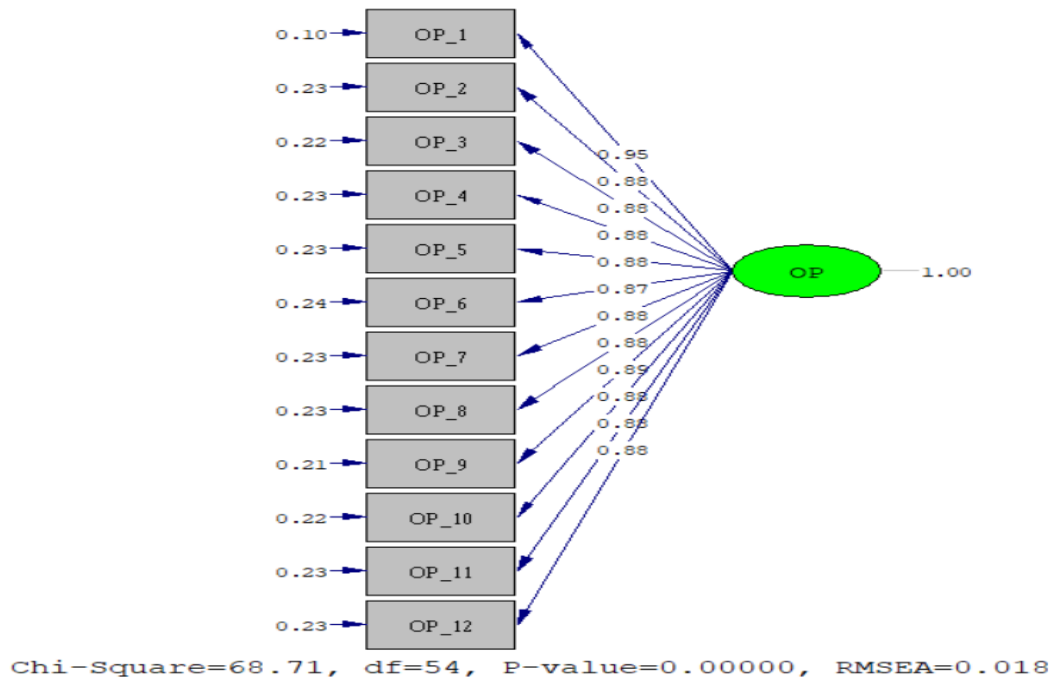
Şekil 3.7: Örgüt Performansı Ölçeğine Ait Yamaç Grafiği



3.2.6. Örgüt Performansı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları

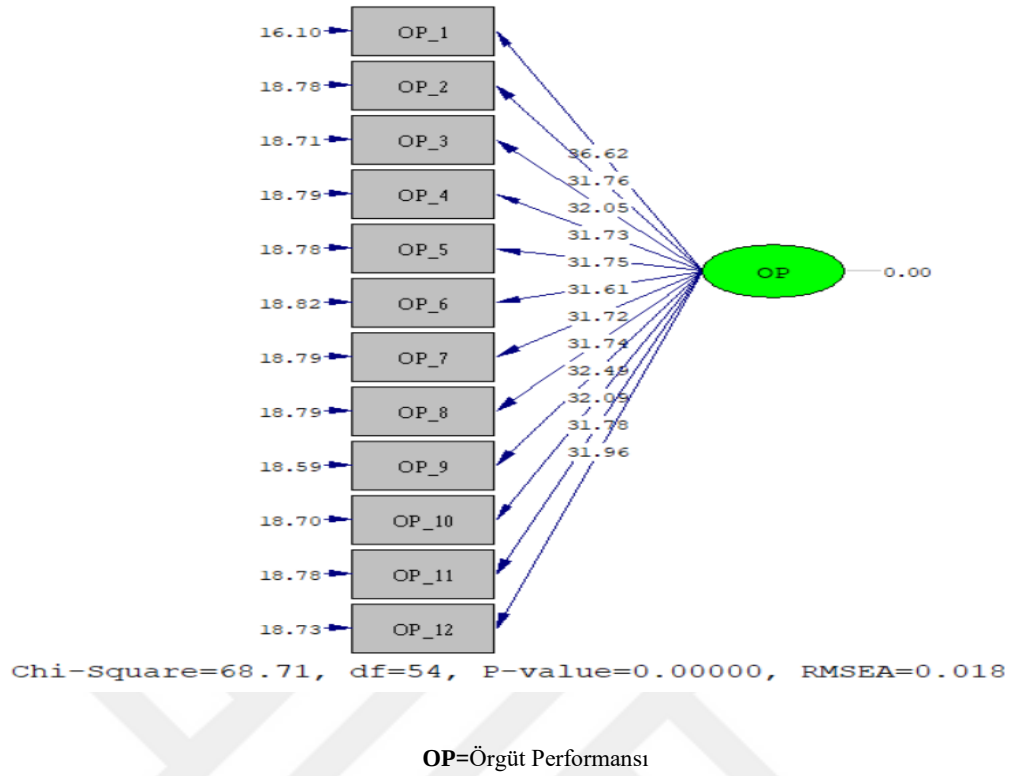
Ölçeğin açıklanan faktör yapısının doğrulanıp doğrulanmadığının belirlenmesi için doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Ölçeğin DFA'sına ait path diyagramı (Şekil 3.8) incelendiğinde, maddelere ait faktör yük değerlerinin 0,88–0,95 arasında olduğu görülmektedir. Bu değerler faktör yükleri sınırları için kabul görülen değerlerdir.

Şekil 3.8: Örgüt Performansı Ölçeğine Ait DFA Path Diyagramı



OP=Örgüt Performansı

Şekil 3.9: Örgüt Performansı Ölçeği DFA Path Diyagramına Ait T Değerleri



Path diyagramları incelendiğinde, maddeler arasındaki ilişkinin uyum kriterleri aralığında olduğu görülmüştür dolayısıyla modifikasyon yapılmasına gerek görülmemiştir. Ölçekteki tüm maddelere ait t değerinin 2.58'den büyük olmasından dolayı tüm maddelere ait faktör yüklerinin ölçek boyutları üzerindeki etkilerinin %99 güven düzeyinde anlamlı olduğu belirlenmiştir ($t > 2.58$; $p < 0.01$). DFA sonucunda ulaşılan uyum indekslerine ait sonuçlar Tablo 3.8'de gösterilmektedir.

Tablo 3.8: Örgüt Performansı Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri

X^2/df	RMSEA	CFI	GFI	AGFI	NNFI	NFI	RMR	SRMR
1,272	0,018	0,99	0,98	0,97	0,99	0,99	0,014	0,007

Ölçeğin açıklanan faktör yapısını doğrulamak için DFA sonucu elde edilen uyum kriterleri değerleri incelenmiştir. Buna göre X^2 değerinin, df değerine oranı 1.272 ile mükemmel uyum düzeyinde, RMSEA değerinin 0,018 ile mükemmel uyum düzeyinde olduğu, diğer uyum değerlerinin de mükemmel ve kabul edilebilir uyum değerleri içerisine yer aldığı belirlenmiştir. Bu değerlere göre ölçeğin açıklanan faktör yapısı doğrulanmıştır.

3.3. NORMAL DAĞILIM VE KORELASYON ANALİZİ SONUÇLARI

Araştırmanın bu kısmında araştırmadan elde edilen verilerin dağılımı, ölçek verilerinden elde edilen puanlara ait bulgular ve değişkenler arasındaki ilişkiye ait sonuçlar verilmektedir.

Tablo 3.9: Araştırma Verilerine Ait Normallik Dağılımı Sonuçları

Ölçümler	Merkezi Eğilim Ölçüleri		Basıklık-Çarpıklık	
	Ort.	Medyan	Basıklık	Çarpıklık
Kontrol Ortamı	3,14	2,95	0,11	-1,47
Risk Değerleme	3,34	4,00	-0,46	-1,42
Kontrol Faaliyetleri	3,27	3,57	-0,35	-1,40
Bilgi ve İletişim	3,27	4,00	-0,32	-1,53
İzleme	3,23	3,67	-0,30	-1,50
İç Kontrol	3,21	3,02	0,03	-0,99
Klan Kültürü	3,22	3,50	-0,33	-1,46
Girişim Kültürü	3,28	4,00	-0,39	-1,50
Piyasa Kültürü	3,21	3,75	-0,35	-1,56
Hiyerarşi Kültürü	3,25	3,75	-0,36	-1,47
Örgüt Kültürü	3,24	3,31	-0,33	-1,37
Örgüt Performansı	3,29	4,00	-0,37	-1,55

Verilerin dağılımının incelenmesi için merkezi eğilim ölçülerinden faydalanılmıştır. Merkezi eğilim ölçülerinden ortalama değer ile medyan değerinin yakınlığı ve basıklık ile çarpıklık değerlerinin ± 2 değerleri arasında olması verilerin dağılımının normal dağılımdan geldiğini göstermektedir (George ve Mallery 2010).

Tablo 3.10: Araştırma Değişkenlerine Katılım Düzeylerine Ait Bulgular

Ölçümler	Ort.	s.s
Kontrol Ortamı	3,14	1,10
Risk Değerleme	3,34	1,26
Kontrol Faaliyetleri	3,27	1,21
Bilgi ve İletişim	3,27	1,31
İzleme	3,23	1,24
İç Kontrol	3,21	0,97
Klan Kültürü	3,22	1,30
Girişim Kültürü	3,28	1,35
Piyasa Kültürü	3,21	1,37
Hiyerarşi Kültürü	3,25	1,30
Örgüt Kültürü	3,24	1,17
Örgüt Performansı	3,29	1,23

Tablo 3.10 incelendiğinde araştırmaya dahil olan katılımcıların iç kontrol düzeylerinin 3,21 ortalama ile orta düzeyde olduğu belirlenirken en yüksek düzeye sahip alt boyutun 3,34 ortalama ile risk değerlendirme olduğu görülmektedir. Katılımcıların örgüt kültürü düzeyleri 3,24 ortalama ile orta düzeyde olduğu belirlenirken en yüksek düzeye sahip alt boyutun 3,28 ortalama ile girişim kültürü olduğu görülmektedir. Katılımcıların örgüt performansı düzeylerinin ise 3,29 ortalama ile orta düzeyde olduğu belirlenmiştir.



Tablo 3.11: Araştırma Değişkenleri Arasındaki İlişki Sonuçları

Değişkenler	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Kontrol Ortamı (1)	1	,581**	,620**	,537**	,595**	,934**	,597**	,547**	,541**	,571**	,643**	,566**
Risk Değerleme (2)		1	,507**	,457**	,430**	,714**	,489**	,466**	,465**	,464**	,537**	,452**
Kontrol Faaliyetleri (3)			1	,469**	,515**	,780**	,523**	,453**	,500**	,484**	,558**	,525**
Bilgi ve İletişim (4)				1	,465**	,674**	,467**	,425**	,432**	,449**	,505**	,674**
İzleme (5)					1	,747**	,448**	,423**	,450**	,458**	,507**	,476**
İç Kontrol (6)						1	,649**	,594**	,606**	,622**	,704**	,634**
Klan Kültürü (7)							1	,731**	,719**	,743**	,908**	,441**
Girişim Kültürü (8)								1	,666**	,640**	,867**	,439**
Piyasa Kültürü (9)									1	,659**	,870**	,423**
Hiyerarşi Kültürü (10)										1	,864**	,467**
Örgüt Kültürü (11)											1	,504**
Örgüt Performansı (12)												1

**p<0.01

Korelasyon katsayısının alacağı değerlere göre ($0 < r \leq 0.3$, zayıf; $0.3 < r \leq 0.7$ orta; $0.7 < r \leq 1$ kuvvetli) değişkenler arasındaki ilişki düzeyi yorumlanabilmektedir (Gürbüz, Şahin, 2014, s. 254). Tablo 3.11. incelemesine göre istatistiksel tespitler aşağıdaki gibidir:

- **İç kontrol ile örgüt performansı** arasında pozitif yönlü orta düzeyde anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir ($r=0.634$; $p<0.01$). İç kontrol boyutları ile örgüt performansı arasındaki ilişki incelendiğinde en yüksek ilişkinin 0.674'lük kat sayı ile **bilgi-iletişim ile örgüt performansı** arasında olduğu belirlenmiştir ($r=0.674$; $p<0.01$).
- **İç kontrol ile örgüt kültürü** arasında pozitif yönlü yüksek düzeyde anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir ($r=0.704$; $p<0.01$). Örgüt kültürü ile en yüksek ilişki kontrol ortamı arasında tespit edilmiştir ($r=0.643$; $p<0.01$). İç kontrol boyutları ile örgüt kültürü boyutları arasındaki ilişki incelendiğinde en yüksek ilişkinin **0.597'lik** kat sayı ile **kontrol ortamı ve klan kültürü** boyutları arasında olduğu belirlenmiştir ($r=0.597$; $p<0.01$). Klan kültürünün sırasıyla kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme ve bilgi-iletişim alt boyutuyla ilişkili olduğu görülmekle birlikte, izleme alt boyutunun ise hiyerarşi kültürü ile yüksek ilişkili çıktığı görülmektedir.
- **Örgüt kültürü ile örgüt performansı** arasında pozitif yönlü orta düzeyde anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir ($r=0.504$; $p<0.01$). Örgüt kültürü boyutları ile örgüt performansı arasındaki ilişki incelendiğinde en yüksek ilişkinin 0.467'lik kat sayılık ile **hiyerarşi kültürü ile örgüt performansı** arasında olduğu belirlenmiştir ($r=0.467$; $p<0.01$).

3.4. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİNE AİT BULGULAR

Buraya kadar olan kısımda, ölçeklerin geçerli ve güvenilir olduğu, verilerin normal dağılım varsayımına uyduğu ve değişkenler arasındaki korelasyon bulguları ortaya konulmuştur. Çalışmanın bu bölümünde ise araştırmanın model ve hipotezlerinin analizi için yapısal eşitlik modellerinden faydalanılarak sonuçlara yer verilmektedir.

Yapısal modellerde bir değişkenin aracılık rolü farklı yöntemlerle test edilebilmektedir. Bu çalışmada, Baron ve Kenny, Zhao vd. tarafından geliştirilen testler ile VAF (Variance-Accounted-For) değeri kullanılmıştır.

Baron ve Kenny tarafından geliştirilen yöntemde bir değişkenin aracılık rolü 3 aşamalı modelleme ile belirlenmektedir:

1. Birinci modelde, bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin incelenmesi (modeldeki c yolu),
2. İkinci modelde, bağımsız değişkenin aracı, aracı değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin incelendiği model (modeldeki a ve b yolu),
3. Üçüncü olarak bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin incelendiği modelde aracı değişkenin de (c' yolu) eklendiği modeldir.

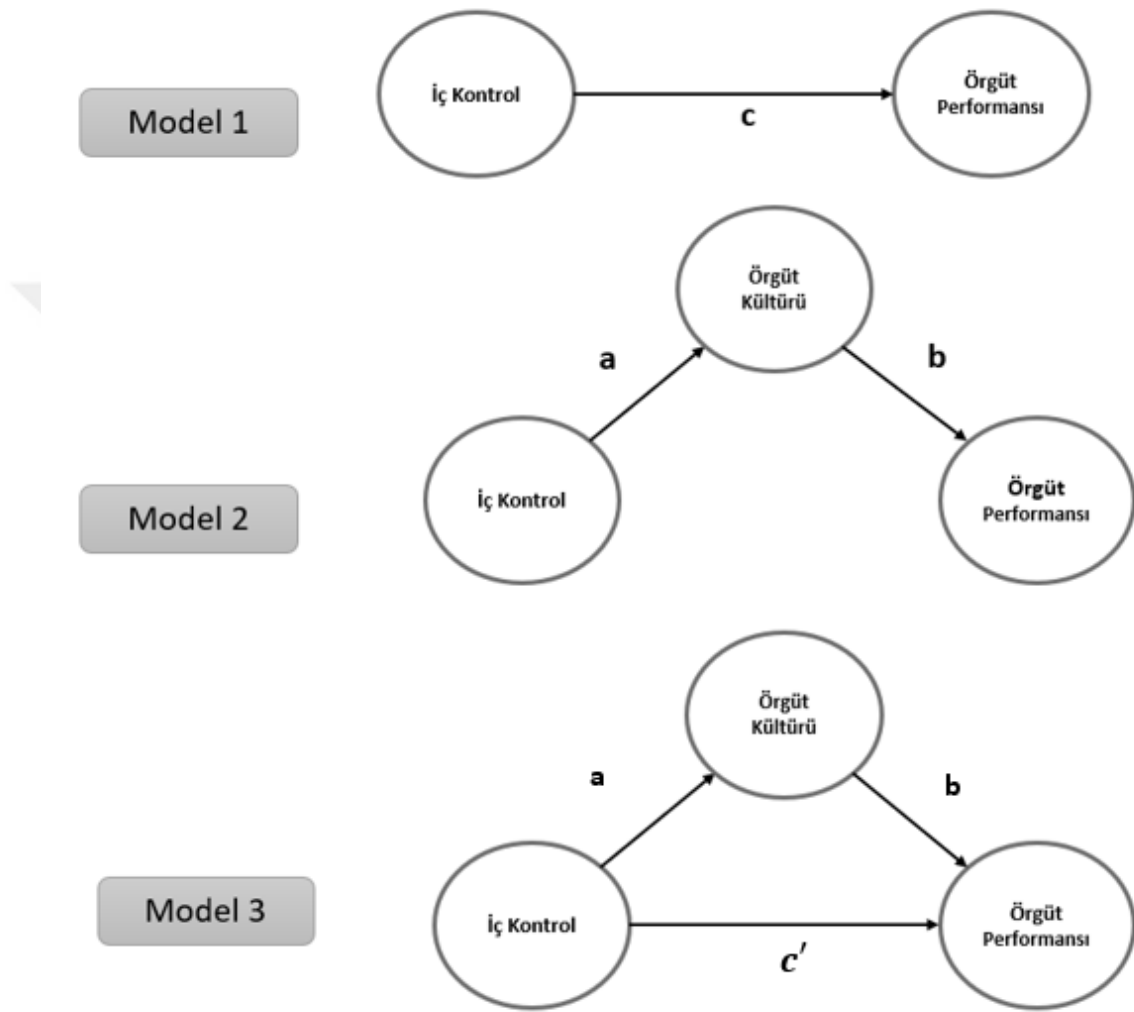
Baron ve Kenny'ye göre birinci modeldeki c yolunun anlamlı olması ve ikinci modeldeki a ve b yolunun anlamlı olması sonucunda aracılık etkisine bakılır. Eğer aracılık etkisinin incelendiği üçüncü modelde c yolunun beta değeri birinci modeldeki c' değerine göre azalmış ve anlamlılığını yitirmemişse kısmi aracı, anlamlılığını yitirmiş ise tam aracılıktan bahsedilmektedir (Gürbüz, 2021, s. 54-57).

Zhao vd. ise Baron ve Kenny tarafından kabul edilen bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin olduğu yol katsayısını reddetmektedirler. Zhao vd. Baron ve Kenny tarafından öne sürülen aracılık etkisi sınıflandırmasının (tam, kısmi ve arabuluculuk yok) yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkardığını ileri sürmüşlerdir. Çalışmalarında, aracılık etkisi ile ilgili tamamlayıcı aracılık etki, rekabetçi aracılık etki ve yalnızca dolaylı aracılık etki şeklinde üç yaklaşım ve aracılık etkisi olmaması durumu ile ilgili ise doğrudan aracılık dışı etki ve etkisiz aracılık dışı etki şeklinde iki yaklaşım önermişlerdir. Eğer dolaylı etki (modeldeki a ve b yolu) anlamlı ise doğrudan etkiye bakılır ve eğer doğrudan etki (modeldeki c' yolu) anlamlıysa, bu durumda (a, b ve c') yollarının çarpımı pozitif mi?, negatif mi? olduğuna bakılır. Eğer bu yollar pozitif ise kısmi bütünleyici aracılıktan, bu yollar negatif ise kısmi rekabetçi aracılıktan söz edilir (Zhao, 2010, s. 197-210).

Aracılık etkisinin tespitinde kullanılan VAF (Variance-Accounted-For = dolaylı etki/doğrudan etki*100) değeri %80'den büyük ise tam aracılık, %20 ile %80 arasında ise kısmi aracılık ve %20'nin altında ise aracı olmama olarak yorumlanmaktadır (Hadi vd. 2016, s. 62-76).

Tüm bu değerlendirmeler göz önünde bulundurularak, araştırma modelinin testi için Baron ve Kenny yöntemi kullanılarak çizilen yollar (Model 1 ve Model 2) Şekil 3.10’da verilmektedir.

Şekil 3.10: Araştırmanın Aracı Rolünün Belirlenmesi İçin Kurulan Model

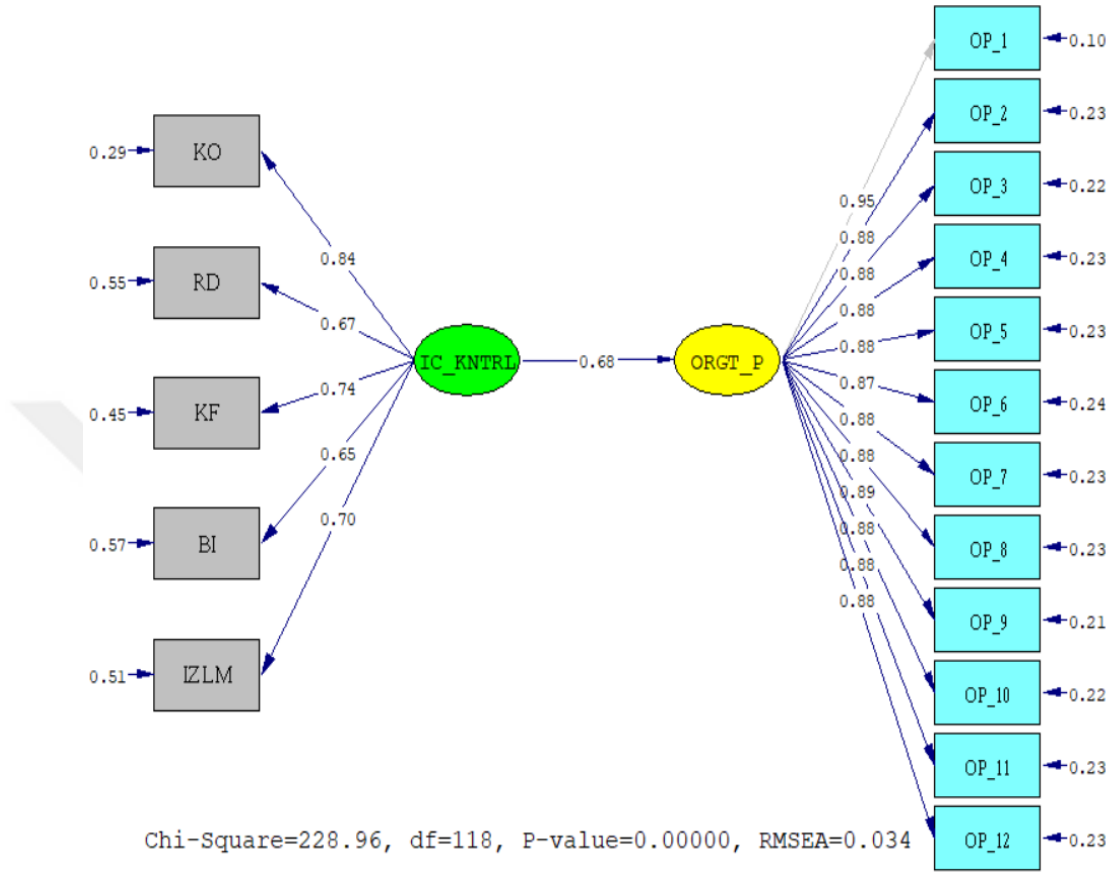


3.4.1. Birinci Hipotezin Analiz Bulguları

Araştırmanın birinci hipotezi olan “iç kontrolün örgüt performansı üzerinde anlamlı etkisinin olup olmadığının” belirlendiği Model 1’e ait YEM analizi yol diyagramına (Şekil 3.11) göre uyum değerlerinin, $X^2/df=1.940$ ve $RMSEA=0.034$ ile mükemmel uyumda olduğu belirlenirken, diğer uyum kriterlerinin $CFI=0.99$, $GFI=0.97$, $AGFI=0.96$, $NFI=0.99$, $NNFI=0.99$, $RMR=0.33$, $SRMR=0.019$ olduğu ve bu değerlerin

yeterli uyum düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç araştırmanın birinci hipotezi için kurulan modele ait kat sayıların (Tablo 3.12) yorumlanmasına olanak sağlamaktadır.

Şekil 3.11: İç Kontrolün Örgüt Performansı Üzerindeki Etkisine Ait Path Diyagramı



IC_KNTRL= İç Kontrol, ORGT_P=Örgüt Performansı

Tablo 3.12: İç Kontrolün Örgüt Performansı Üzerindeki Etkisine Ait YEM Sonuçları

Hipotezler	Yollar	S.P.T	t	Sonuç
H ₁ : İç kontrolün örgüt performansı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	(IC_KNTRL)→(ORGT_P)	0.68	20.32**	Doğrulandı

**p<0.01

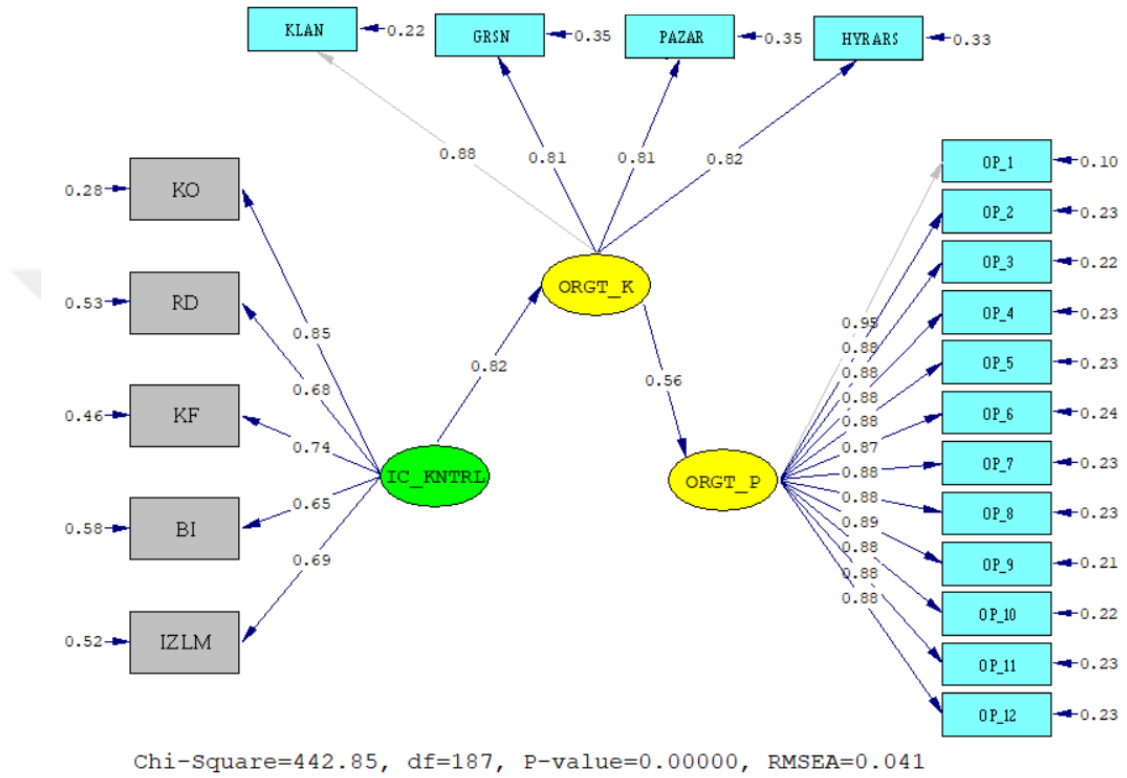
S.P.T.: Standardize edilmiş parametre tahminleri.

Tablo 3.12 incelendiğinde; araştırmanın birinci hipotezi olan iç kontrolün örgüt performansı üzerindeki 0.68'lik pozitif etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($t=20.32 > 2.58$). Bu sonuç, iç kontrol düzeyindeki bir birimlik artışın örgüt performansı düzeyinde 0.68'lik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir.

3.4.2. İkinci ve Üçüncü Hipotezin Analiz Bulguları

Araştırmanın ikinci modelinde ikinci ve üçüncü hipoteze ait sonuçlara yer verilmektedir. Modele 2'ye ait YEM analizi yol diyagramı Şekil 3.12'de ve analiz sonuçlarına ait istatistik değerleri Tablo 3.13'de verilmektedir.

Şekil 3.12: Araştırmanın İkinci Modeline Ait Path Diyagramı



IC_KNTRL= İç Kontrol, ORGT_P=Örgüt Performansı, ORGT_K=Örgüt Kültürü

Araştırmanın ikinci ve üçüncü hipotezlerine ilişkin Model 2'ye ait uyum değerleri incelendiğinde $X^2/df=2.368$ ve $RMSEA=0.041$ ile mükemmel uyumda olduğu belirlenirken, diğer uyum kriterlerinin $CFI=0.99$, $GFI=0.95$, $AGFI=0.94$, $NFI=0.99$, $NNFI=0.99$, $RMR=0.068$, $SRMR=0.054$ olduğu ve bu değerlerin yeterli uyum düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç araştırmanın ikinci ve üçüncü hipotezi için kurulan Model 2'ye ait kat sayıların (Tablo 3.13) yorumlanmasına olanak sağlamaktadır.

Tablo 3.13: Araştırmanın İkinci ve Üçüncü Hipotezlerine Ait YEM Sonuçları

Hipotezler	Yollar	S.P.T	t	Sonuç
H₂: İç kontrolün örgüt kültürü üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	(IC_KNTRL)→(ORGT_K)	0.82	23.63**	Doğrulandı
H₃: Örgüt kültürünün örgüt performansı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	(ORGT_K)→(ORGT_P)	0.56	16.95**	Doğrulandı
**p<0.01				

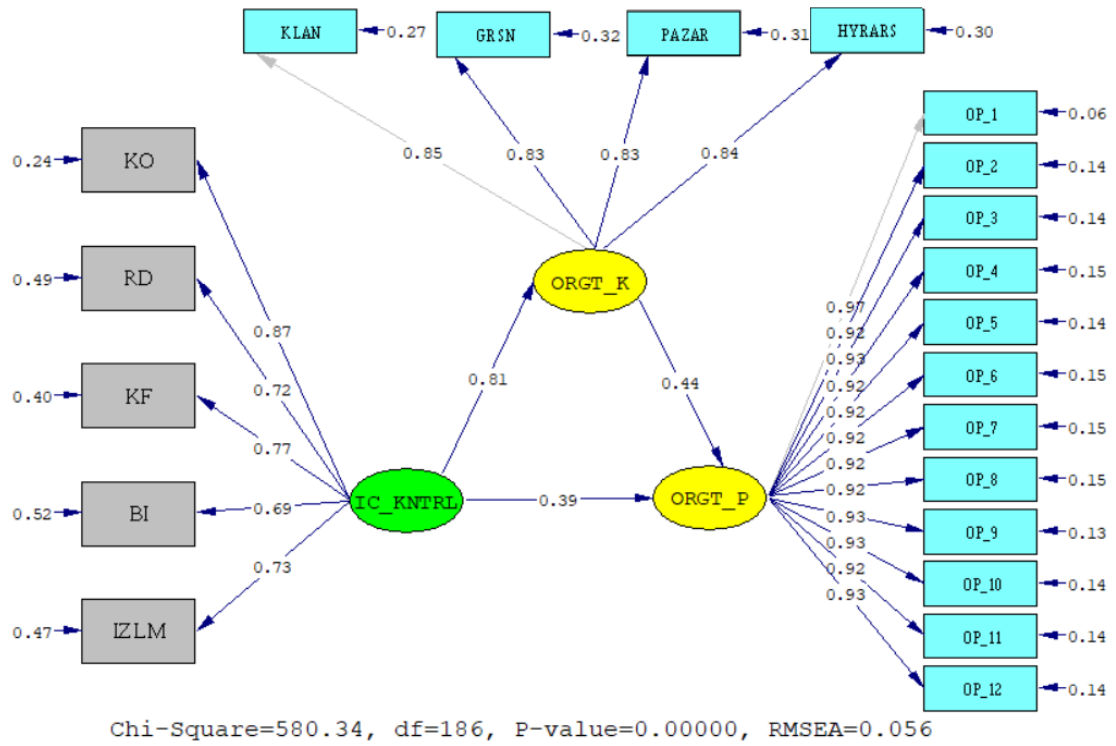
Tablo 3.13 incelendiğinde;

- Araştırmanın ikinci hipotezi olan iç kontrolün örgüt kültürü üzerindeki 0.82’lik pozitif etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($t=23.63>2.58$). Bu sonuç, iç kontrol düzeyindeki bir birimlik artışın örgüt kültürü düzeyinde 0.82’lik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir.
- Araştırmanın üçüncü hipotezi olan örgüt kültürünün örgüt performansı üzerindeki 0.56’lik pozitif etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($t=16.95>2.58$). Bu sonuç, örgüt kültürü düzeyindeki birimlik artışın örgüt performansı düzeyinde 0.56’lık bir artışa neden olacağını ifade etmektedir.

3.4.3. Aracılık Etkisinin Analiz Bulguları

Araştırmanın dördüncü hipotezi olan “iç kontrolün örgüt performansı üzerindeki etkisinde örgüt kültürünün aracılık rolünün” belirlendiği (Model 3’e) ait YEM analizi sonuçları Şekil 3.13’de verilmektedir.

Şekil 3.13: İç Kontrolün Örgüt Performansı Üzerinde Etkisinde Örgüt Kültürünün Aracı Rolüne Ait Path Diyagramı



IC_KNTRL= İç Kontrol, ORGT_P=Örgüt Performansı, ORGT_K=Örgüt Kültürü

Model 3'e ait uyum değerleri incelendiğinde $X^2/df=3.120$ ve $RMSEA=0.056$ ile kabul edilebilir uyumda olduğu belirlenirken, diğer uyum kriterlerinin $CFI=0.99$, $GFI=0.96$, $AGFI=0.95$, $NFI=0.99$, $NNFI=0.99$, $RMR=0.040$, $SRMR=0.022$ olduğu ve bu değerlerin yeterli uyum düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç araştırmanın aracılık modelinin tespiti için kurulan modele ait kat sayıların (Tablo 3.14) yorumlanmasına olanak sağlamaktadır.

Tablo 3.14: Araştırmanın Aracılık Hipotezine Ait Etki Katsayıları

Yol	Etki Katsayıları		
	Standarize β	t	p
(IC_KNTRL)→(ORGT_K)	0.81	22.86**	0.000
(ORGT_K)→(ORGT_P)	0.44	12.62**	0.000
(IC_KNTRL)→(ORGT_P)	0.39	11.28**	0.000

**p<0.01

Şekil 3.13 ve Tablo 3.14 incelendiğinde aracılık rolünün incelenmesi iç kontrolün örgüt kültürünün bulunduğu yolun 0.81'lik etkisi olduğu ve %99 güven

düzeyinde anlamlı olduğu ve örgüt kültürünün ise örgüt performansı üzerindeki etki yolunun 0.44 olduğu ve etkisinin %99 güven düzeyinde anlamlı olduğu belirlenmiştir.

Baron ve Kenny'ye göre aracılıktan bahsedebilmek için aracı değişkenin olmadığı ve bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin verildiği ilk modele bakılması gerekmektedir. Şekil 3.11'de verilen Model 1'in sonucunda iç kontrolün örgüt performansı üzerindeki etkisinin 0.68 ($t=20.32>2.58$) olduğu belirlenmiştir. Aracı değişkenin modele dahil olması ile Şekil 3.13'deki model incelendiğinde iç kontrolün örgüt performansı üzerindeki etkisinin 0.39 ($t=11.28>2.58$) anlamlı olduğu belirlenmiştir. Normalde iç kontrolün örgüt performansı üzerindeki etkisi 0.68 iken aracı değişken modele dahil edildiğinde bu etkinin anlamlılığını devam ettirdiği ancak 0.39'a düştüğü belirlendiği için kısmi aracılıktan söz edilir.

Zhao ve arkadaşlarının yöntemine göre inceleme yapıldığında, Şekil 3.13'de tüm yolların anlamlı olduğu görülmektedir. Şekil 3.13'de c yolunun anlamlı olması sonucu a, b, c' yollarındaki kat sayıların çarpımına ($a * b * c'$) bakıldığında bu çarpımların $(0,81 * 0,44 * 0,39) = 0,139$ pozitif olduğu belirlenmiştir. Çarpım sonucunun pozitif olması kısmi bütünleyici aracılık olduğu anlamına gelmektedir.

Aracılık etkisine ilişkin VAF (Variance-Accounted-For = dolaylı etki/ toplam etki*100) değeri incelendiğinde, VAF değerinin hesaplanması için Şekil 3.13'deki Model 3'de, $\left(\frac{a*b}{c'+(a*b)} * 100\right)$ formülü kullanılmaktadır, değerler yerine yazıldığında $\frac{(0,81*0,44)}{0,39+(0,81*0,44)} * 100 = \%47,7$ olarak hesaplanmıştır. Bu değer %20-%80 arasında olduğu için VAF değerine göre de kısmi aracılıktan bahsedilmektedir.

Yapısal eşitlik modellerine göre yapılan değerlendirmeler, araştırmanın dördüncü hipotezinin kısmi aracılık olarak kabul edildiğini göstermektedir. Kısmi aracı etki, bağımsız değişkenin yani iç kontrolün etkisinin bir bölümünü aracı değişken yani örgüt kültürü üzerinde, bir kısmını ise doğrudan bağımlı değişken üzerinde yani örgüt performansı üzerinde kullandığı durumdur. Bu da aracı değişkenin, bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkinin tamamını açıklamadığını göstermektedir (Vardar, 2019, s. 11).

SONUÇ

İç kontrolün, örgüt kültürü ve örgüt performansı ile ilişkisinin incelendiği bu çalışmada, kavramların tarihsel süreç içinde gelişimleri ve kavramlar arası ilişki literatür üzerinden incelenmiş, uygulama bölümünde ise Türkiye’deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketlerinin çalışanlarına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır.

İç kontrol alanında yapılan ilk çalışmalar, finansal raporlamalardaki hile ve hataların tespiti ve usulsüzlüklerin engellenmesine yöneliktir ancak kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetim alanında yapılan düzenlemelere paralel olarak iç kontrol kavramı yıllar içerisinde bir yönetim süreci olarak gelişim göstermiştir. Özellikle COSO’nun çalışmaları sonrasında sistemsel boyut kazanan iç kontrol, günümüzde tüm dünyada kamu kurumları, bankalar ve özel sektörde uygulama alanı bulmaktadır (Özbek, 2012).

Bu çalışmada da ağırlıklı olarak “COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” esas alınarak inceleme yapılmış ve sistemin örgüt yönetimine katkısı, “iç kontrol sisteminin örgüt performansı üzerindeki etkisinde örgüt kültürünün aracılığı” modellenmesi ile araştırılmıştır. Uygulama bölümündeki anket sonucunda 819 adet geçerli anket üzerinden analiz yapılmıştır.

İç kontrol ölçeği ile katılımcılara iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme bileşenlerine ilişkin sorular yöneltilmiştir. Örgüt kültürü ölçeği ile katılımcılara klan (clan) kültürü, adokrasi (girişim), hiyerarşi ve piyasa merkezli kültürü ölçmeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Örgüt performansı ölçeği ile ise; pazar payı, karlılık, müşteri tatmini, ürün ve hizmet kalitesindeki artış, yatırım getirileri, yenilik, hedeflere ulaşma derecesini ölçmeye yönelik sorular yöneltilmiştir.

Anket verilerinin analizi için LISREL ve SPSS paket programları kullanılmıştır. Ölçeklerin güvenilirliği için içsel tutarlılık (Internal Consistency) yöntemi kapsamında Cronbach Alpha güvenilirlik ölçütünden faydalanılmıştır. Ölçek geçerliliği için sırasıyla açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri yapılmıştır. Araştırma hipotezlerinin test edilmesi için ise yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır.

Araştırmanın birinci hipotezi olan iç kontrolün örgüt performansı üzerindeki 0.68’lik pozitif etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bu sonuç, iç kontrol düzeyindeki bir birimlik artışın örgüt performansı düzeyinde 0,68’lik bir artışa neden

olacağını ifade etmektedir. İç kontrol boyutları ile örgüt performansı arasındaki korelasyon ilişkisi incelendiğinde ise en yüksek ilişki bilgi-iletişim ile örgüt performansı arasında belirlenmiştir.

Örgütler faaliyetlerini amaçları doğrultusunda yürütebilmek ve kontrol edebilmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmeler açısından bilgi, elde edilen ve soyut veya somut değere dönüştürülebilen, örgüt performansı açısından dikkate alınacak, ticari kıymeti olan önemli bir unsurdur (Nakra, 2000). Dolayısıyla finansal ve finansal olmayan, iç ve dış kaynaklı her türlü bilgi örgütsel amaçlara ulaşmada oldukça önemlidir. Ancak iç kontrolün etkinliği için sadece bilginin üretilmesi yeterli değildir, aynı zamanda örgüt içindeki dikey ve yatay iletişimle de desteklenmesi gereklidir (Yılancı, 2015, s. 115-116). Bu açıdan değerlendirildiğinde araştırma sonucunda iç kontrol sisteminin bilgi-iletişim alt boyutuyla örgüt performansı arasındaki ilişkinin yüksek çıkması anlamlı bulunmakla birlikte, bu sonuç Collins (2014) ve Erdoğan (2016) tarafından yapılan çalışmaları destekler niteliktedir. Ancak Muraleetharan (2011) tarafından yapılan çalışmada kontrol ortamı ve bilgi-iletişim bileşeni ve finansal performans arasında anlamlı ilişki bulunmamasına rağmen iç kontrol ve finansal performans arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Aynı şekilde Yetiş (2017) tarafından yapılan çalışmada da bilgi-iletişim bileşeninin işletme performansı üzerinde etkisi olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmanın ikinci hipotezi olan iç kontrolün örgüt kültürü üzerindeki 0.82'lik pozitif etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bu sonuç, iç kontrol düzeyinde bir birimlik artışın örgüt kültürü düzeyinde 0,82'lik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Araştırmanın korelasyon testinde örgüt kültürü ile en yüksek ilişki kontrol ortamı arasında tespit edilmiştir ve pozitif yönlü en yüksek ilişkinin kontrol ortamı ile klan kültürü arasında olduğu belirlenmiştir. Klan kültürünün sırasıyla kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme ve bilgi-iletişim alt boyutuyla ilişkili olduğu görülmekle birlikte, izleme alt boyutunun ise hiyerarşi kültürü ile yüksek ilişkili çıktığı görülmektedir.

Bu sonuç, iç kontrol sisteminin tüm bileşenlerinin temelini oluşturan aynı zamanda örgüt kültürü ile karşılıklı ilişki içinde olan kontrol ortamının sistem üzerindeki etkisini destekler niteliktedir. Güçlü bir kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin etkinliğini doğrudan etkilemektedir (Yılancı, 2015; Özbek, 2012). Dürüstlük ve etik değerler, yönetim felsefesi, davranış standartları, hesap verebilirlik, yapı, yetki ve sorumlulukların oluşturulması şeklindeki, doğrudan kontrol faaliyetleri içinde yer almayan, ancak

organizasyon düzenini sağlayacak temel unsurlardan oluşan kontrol ortamı bu özelliği ile örgüt kültürü ile bağlantılı bir işlev görmektedir.

Cameron ve Quinn'e göre, işlerin bir kurumda nasıl yürüdüğünü temsil eden örgüt kültürü, çalışanlara bir kimlik kazandırmaktadır (Cameron ve Quinn, 2011, s. 19). Çalışanların belirli standartları, normları ve değerleri anlayarak kendilerinden beklenen performans göstermeleri konusunda daha kararlı ve tutarlı olmalarını sağlayan örgüt kültürü, yöneticilerle çalışanların uyum içinde çalışmalarına yardımcı olur ve iş yapma yöntem ve süreçlerine standart getirerek örgütsel verimliliğin artmasına katkı sağlar (Eren, 2017, s. 168).

Kültür kavramındaki en önemli unsur insandır. Bireyler sahip oldukları karakteristik özellikler, ait oldukları toplumsal kültürün öğreti ve davranış kalıpları ve mesleki yetkinlikle çalışmaya başladıkları örgütsel yapı içerisinde bir etkileşime girerek çalışma sistemine dahil olurlar. Örgütsel yapının kural ve düzenlemeleri çalışanlara yön verirken, organizasyonlar da bireylerin sahip olduğu özellik ve iş yapış şekillerinden, algı ve tepkilerinden doğal olarak etkilenir.

Bireysel farklılıkların kurumsal amaçlarla uyumunun sağlanması noktasında iç kontrol sistemi, net bir şekilde belirlenmiş politikalar, işlerin nasıl yapılacağına dair yol gösterici prosedürler, bilgi-iletişim ve izleme eylemlerinin sonuçlarından edinilen tecrübeler aracılığı ile örgüt çalışanlarının davranış ve iş yapış şekillerine bütünleşme ve uyum sağlama yönünde etkide bulunmaktadır. Örneğin örgütün hile potansiyelini azaltmak amacıyla kontrol ortamı kapsamında beklenen davranış standartlarını ve performans ölçütlerini belirlemesi ile risk değerlendirme bileşenindeki hile riski seviyesi azaltılabilir (COSO, 2013, s. 19-20).

Araştırmanın üçüncü hipotezi olan örgüt kültürünün örgüt performansı üzerindeki 0.56'lık pozitif etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bu sonuç, örgüt kültürü düzeyindeki bir birimlik artışın örgüt performansı düzeyinde 0.56'lık bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Örgüt kültürü boyutları ile örgüt performansı arasındaki korelasyon ilişkisi incelendiğinde pozitif yönlü en yüksek ilişki hiyerarşi kültürü ile örgüt performansı arasında tespit edilmiştir.

Biçimselleştirilmiş yapıların görüldüğü hiyerarşi kültüründe, çalışanların yaptıkları işler belirli yöntemlerle kontrol edilir, hesap verme mekanizmaları güçlüdür ve etkili liderler örgütü iyi koordine ederler. Uzun dönemli kaygının istikrar,

öngörülebilirlik ve verimlilik olduğu bu kültür tipinde, resmi kural ve prosedürler örgütü bir arada tutarlar (Cameron ve Quinn, 2011, s. 42-43).

Araştırmanın sınırlılıklarından birisi, anketin Türkiye'deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketlerine uygulanmasıydı. Literatüre göre bankacılık ve sigortacılık sektörü düşük risk ve yavaş geribildirim sınıflandırmasında değerlendirilebilmektedir. Deal ve Kennedy tarafından sınıflandırılan bu kültür tipinde çalışanların ne yaptıklarına değil neyi nasıl yaptıklarına odaklanılmaktadır. Hiyerarşik kademeler, prosedürler önemlidir ve riski asgariye indirecek karar ve emniyet süreçlerine gerekli özen gösterilmektedir (Eren ve Özdemirci, 2018, s. 197; Barutçugil, 2011, s. 99).

Araştırma sonucunda elde edilen, kontrol ortamının klan kültürü ile olan pozitif yönlü ilişkisi, Reyhanoğlu ve Tüm (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışma sonucunu destekler niteliktedir (Reyhanoğlu ve Tüm, 2015).

Klan kültürü, çalışanların katılımı, takım çalışması, müşterilerin paydaş olarak düşünülmesi gerektiği, yönetimin temel görevinin çalışanları yetkilendirmek ve onların katılımını, bağlılığını ve sadakatini sağlamak olduğu bir kültür tipidir (Cameron ve Quinn, 2006, s. 41-42). Klan kültüründe arkadaşlık ilişkileri ön plandadır, lider aile büyüğü gibi görülür, sadakat ve gelenekler örgütü bir arada tutar, örgüt içi iklim insanlara duyulan ilgi ile tanımlanmaktadır (Cameron ve Quinn, 2011, s. 48).

İç kontrol sistemini düzenleyen çalışmalara finansal krizler sonrası edinilen tecrübeler yön vermiştir. Edinilen tecrübelerde fazla kazanç kaygısıyla hata, hile ve usulsüzlüklere göz yumulduğu (Pfister, 2009; Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010) gibi durumların tespit edildiği göz önünde bulundurulursa, arkadaşlık ve sadakat gibi insan ilişkilerinin ön planda tutulduğu klan kültürü özelliklerinin sistemin etkinliği açısından risk oluşturabileceği değerlendirilmektedir.

Hofstede kültür analizine göre Türkiye'nin kültürel özellikleri incelendiğinde; yüksek güç mesafesi, toplulukçu, feminen ve belirsizlikten kaçınma oranının yüksek olduğu görülmektedir (<https://www.hofstede-insights.com/>). Yüksek güç mesafesinde, iyi yönetici yardımsever, otokrat veya iyi bir baba tavrı sergiler, hiyerarşi ve biçimsel iletişim hakimdir. Toplulukçulukta, insan ilişkileri birbirine bağlıdır ve sadakat önemlidir, bireyler birbirlerine aile bireylerine baktığı gibi bakarlar. Feminenlik, işbirliği, affedicilik ve sıcak ilişkileri destekler. Belirsizlikten kaçınma ise çevre üzerinde güçlü bir öngörülebilirlik ve kontrol ihtiyacı ile karakterize edilir, kuşaklar arası mesafe yüksektir

ve değişime karşı yoğun duygusal tepki verilir. Risk alma seviyesi düşüktür, astlar üstlerinin kendilerine yol göstermesini beklerler ve rekabet duygusal olarak uygun bulunmaz (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010).

Sargut (2015) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'deki kurumsallaşma sürecinde sanayileşme ve modernleşme çizgisinde bir yol izlendiği ve Batı'dan yapılan kurumsal aktarımların etkisi olduğu ifade edilmektedir. Ancak aynı çalışmada, batı tipi bürokrasinin, Türk tipi klanla tam uzlaşmadığı için bütünüyle aktarılamadığı ve bürokrasi ve klan kültürü arasında bir kültür tipi görüldüğü değerlendirilmektedir. Bürokratik denetim yasal otoriteyi, klan kültürü denetim anlayışı ise ortak değerler ve inançları öne almaktadır (Sargut, 2015, s. 156-162). İç kontrolün örgüt kültürü üzerindeki etkisini ölçmek için oluşturulan araştırmanın ikinci hipotezinin korelasyon testinde de izleme alt boyutu ile hiyerarşi kültürü arasında yüksek ilişki düzeyinin tespit edilmesi bu açıdan anlamlı bulunmaktadır. İzleme faaliyetleri üçüncü savunma hattında yer alan iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla araştırma sonucuna göre iç kontrol standartlarının örgüt kültürüne bu anlamda etki ettiği düşünülmektedir.

Tüm bu değerlendirmeler çerçevesinde anketin Türkiye'deki sigorta ve bireysel emeklilik şirketlerinin çalışanlarına uygulandığı göz önünde bulundurulduğunda ulusal kültürün özelliklerinin yansımalarıyla sosyal ilişkiler açısından kontrol ortamına klan kültürünün özelliklerinin yansıdığı düşünülmektedir. Diğer taraftan iç kontrol sisteminin sahip olduğu ilke ve standartların iş yapış şekillerine yansıdığı ve faaliyette bulunulan sektörün etkisiyle de örgüt performansı üzerinde hiyerarşi kültürünün etkili olduğu değerlendirilmektedir. Bu açıdan ele alındığında hiyerarşi kültüründeki biçimsellik ve standartlara bağlılık gibi özelliklerin, arkadaş kayırma, menfaat sağlama gibi insan ilişkilerine bağlı olarak ortaya çıkabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi açısından fayda sağlayacağını söylemek mümkündür.

Örgüt kültürünün aracılık rolü kısmi aracılık olarak tespit edilmiştir ki bu sonuç, örgüt kültürünün, iç kontrol (bağımsız değişken) ile örgüt performansı (bağımlı değişken) arasındaki ilişkinin tamamını ölçmediğini, iki değişken arasındaki ilişkinin anlamlılığını sürdürdüğünü (Vardar, 2019, s. 11) ifade etmektedir. Bu sonuç, iç kontrolün örgüt kültürü ile olan sinerjisini ortaya koyan (Lu ve Wenchang, 2015; Caratas vd., 2013; Poveda vd., 2016; Hernandez vd., 2016; Domnişoru vd., 2017) araştırmaları destekler niteliktedir.

İç kontrol sisteminde temel amaç; operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamaların güvenilirliği ile yasa ve mevzuata uyumla ilgili örgütsel hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik, örgüt yönetimine makul bir güvence sağlamaktır. Sistem bu güvenceyi, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme olarak belirlenen birbiriyle ilişkili beş bileşenin varlığı ile sağlamaktadır. Sistemin etkinliğini doğrudan etkileyen bileşenler arasında bütünsel ve birbirini tamamlayıcı bir ilişki vardır. Bileşenlerin içerdiği mekanizmalar doğru işletildiğinde, örgütler açısından otokontrol sağlanarak denetlenebilir, sürekli iyileştirilebilir ve performansa dayalı bir yönetsel süreç tesis edilebilir.

Bir örgütün iş süreçlerinin içine yerleştirilen iç kontrol sistemi, klasik yönetim sürecindeki kontrol kavramından farklı olarak, önlem alıcı bir yaklaşımla “işlerin kontrol altında tutulmasını” sağlamaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi yönetimin uygun amaçlar belirleyerek, bu amaçların gerçekleşmesi için gerekli kontrollerin belirlenmesini ve risklere odaklanmasını sağlar. Risk odaklı bu yaklaşım hata, hile, usulsüzlük ve kayıplara karşı da bir kontrol ve yönetim sağlamaktadır. Bir örgütteki tüm çalışanların sorumluluğunda yürütülen iç kontrollerin etkin ve verimli bir şekilde işletilmesinden örgüt yönetimi sorumludur. Bu anlamda gerek güçlü bir örgüt kültürünün oluşmasında gerekse iç kontrol sisteminin sahip olduğu mekanizmaların doğru kullanılmasında etkisi olan yöneticilerin eylem ve kararlılığına göre sistemin etkinliğinin artırılabilceği düşünülmektedir.

Sonuç olarak, üst yönetimden başlayarak örgütteki tüm bireylerin algılayışları, iletişim ve eylemlerinden etkilenecek gerçekleşen iç kontrol sisteminin (COSO, 2013), etkin kullanıldığında örgüt performansını olumlu yönde etkileyeceğini, sistemin etkinliğini artırmak için güçlendirilmiş bir örgüt kültürünün tetikleyici bir rolünün olacağını söylemek mümkündür.

Çalışma sonucunda elde edilen tespitler doğrultusunda **iç kontrol sistemini kuracak veya uygulayacak işletmelere yönelik sunulan öneriler aşağıdaki gibidir:**

- Kurum hedeflerine ve ihtiyaçlarına uygun, yetki ve sorumlulukların kolayca anlaşılmasını sağlayacak basitlik ve esneklikte oluşturulmuş bir organizasyon yapısı kontrol ortamının etkinliğini destekleyecektir.
- Faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesini, aynı zamanda varlıkların korunmasını sağlayacak kurumsal politikaların belirlenmesi ve buna uygun

prosedürlerin oluşturulması oldukça önemlidir. Politikalara uygun şekilde basit ve maliyet odaklı olarak hazırlanacak prosedürler, işlerin nasıl ve hangi amaçla yapıldığının belirlenmesi açısından yol gösterici olacaktır. Prosedürlerin, yapılan işlerin diğer birimler ve başka iş yapan diğer çalışanlar tarafından otomatik kontrolünü sağlayacak şekilde hazırlanması, hata, hile, ihmal, karışıklık ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi açısından gerekli ve önemlidir. Prosedürlerde gerekli hallerde değişiklik yapılabilmelidir.

- Yöneticilerin açıklamaları, etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulmasında ve her kademedeki örgüt bireyini etkilemede tetikleyici bir güç vazifesi görmektedir. Dolayısıyla yöneticiler, etik ilkelere uygun olarak belirledikleri kurum politikalarını açık ve net bir şekilde tüm çalışanlara yazılı ve sözlü olarak iletmelidirler.
- Hofstede, örgüt kültürünün yalnızca örgüt üyelerinin zihninde değil aynı zamanda örgüt ile iletişime giren müşteriler, tedarikçiler ve diğer tüm paydaşların zihninde korunacağını belirtmektedir (Hofstede, Hofstede ve Minkov, 2010, s. 344-345). Bu açıdan değerlendirildiğinde örgüt bireylerinin tutum, davranış ve yaptıklarıyla gerçekleşen iç kontrolün, örgüt kültürünün ürünü olan dürüstlük ve etik değerlerin (COSO, 1992, s. 24) etkisiyle etkinliğinin artabileceğini ve kurum dışı kişi ve kurumlarla olan ilişkide de belirleyici olabileceğini söylemek mümkündür. Dolayısıyla güçlü bir kontrol ortamı için üst yönetimin etik ilkelere uygun davranış standartları belirlemesi ve bu standartlara uyumu değerlendirerek, sapma olması durumunda düzeltici önlemler alması gerekir. Örgüt kültürünün oluşumunda yöneticilerin sahip oldukları özelliklerin, olaylar karşısındaki tutum ve davranışlarının oldukça büyük bir etkisi vardır. Bu açıdan yöneticilerin etik değerleri yazılı olarak belirlemesinin yanında eylemleriyle de desteklemesi önemlidir.
- Çalışanların yetki ve sorumlulukları görevler ayrılığına uygun olarak açık net bir şekilde tanımlanmalıdır. İç kontrol sisteminin standartlarından olan görevler ayrılığı; işlemlerin gerçekleştirilmesi, kaydedilmesi ve kontrolünün farklı birim ve çalışanlara verilmesini gerektirmektedir. Bu yaklaşım çalışanlardan kaynaklanacak hata, hile ve usulsüzlüklerin en aza indirilmesini veya önlenmesini sağlamaktadır. Bu açıdan sistemin işleyişini olumsuz yönde etkileme ihtimali olan kritik görevlerin belirlenmesi ve buna uygun olarak hassas

pozisyon tanımlarının yapılması, rotasyon planlarının ve ikame matrislerinin oluşturulması önemlidir.

- Karar alma süreçleri açısından, çalışana bilgi ve tecrübesini kullanarak hızlı hareket etme imkanı sağlayacak ve kendini geliştirme fırsatı sunacak şekilde yetki devri yapılmalıdır. Yetki ve sorumluluk dağılımının, çalışanların sorunların giderilmesinde inisiyatif kullanabilmelerini sağlayacak şekilde düzenlenmesi kurum hedeflerinin daha iyi anlaşılmasını sağlarken, kontrol ortamı açısından çalışan farkındalığını da artırabilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yetki verilen astların üstlerine karşı hesap verebilir olmasını sağlayan bir gözetim ve denetim sistemi kurulmasıdır. Bu düzenlemeler örgütün kontrol kültürünün oluşmasını da katkı sağlar niteliktedir.
- Çalışanların yetkinliklerini en iyi şekilde kullanabilecekleri bir insan kaynakları politikası belirlenmelidir. Belirlenen politika, işe alım süreçlerini, eğitim ve geliştirme, performans değerlendirme, tecrübe aktarımı, oryantasyon, ödüllendirme ve iletişim konularını içermelidir. Politikaların net bir şekilde uygulama rehberlerinde yer alması ve çalışanlara iletilmesi ve aynı zamanda uygulamaların yönetim tarafından hassasiyetle takip edilmesi önemlidir. Kurumsal amaç ve temel değerler kapsamında oluşturulacak bir insan kaynakları politikasının güçlü bir örgüt kültürü oluşmasında önemli bir rol oynayacağını söylemek mümkündür. Bu uygulamalar, çalışan motivasyonu, uyum ve aidiyet gibi örgütsel davranışları olumlu yönde etkileyerek, örgüt performansının artmasına katkı sağlayacaktır.
- İç kontrol sisteminin önemli unsurlarından birisi örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır. Dolayısıyla misyon, vizyon ve temel ilke ve değerler çerçevesinde oluşturulacak bir stratejik plan hazırlanması önemlidir. Stratejik planlama iç kontrolün bir unsuru değildir ancak stratejik plan ile bütçeleme arasında karşılıklı bir ilişki vardır. Bu sebeple kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacak şekilde, amaç ve hedeflerin açık, net ve ölçülebilir bir şekilde stratejik planda belirlenmesi önemlidir. Hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına yönelik çıktı ve etki düzeyini gösteren performans göstergeleri, hedeflerin gerçekleşme ve sapma oranları stratejik plan izleme tablosunda yer almalıdır. Stratejik planlama sürecinde çalışanların görüşlerinin alınması yapılan işle kurumsal amaçlar arasında kurulacak bağıntı ve çalışanların tecrübelerinden faydalanma açısından önemlidir. Stratejik plan kapsamında belirlenen

operasyonel hedeflerin belli aralıklarla izlenmesi, varsa sapmaların değerlendirilmesi gerekir.

- İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşeni, stratejik planlama çerçevesinde oluşturulan hedeflere ulaşılmasına engel olabilecek risklerin yönetilmesini sağlar. Risk yönetimine ilişkin oluşturulacak politika ve prosedürler ile risklerin tanımlanmasına, değerlendirilmesine ve yönetilmesine yönelik ortak bir dil oluşturulmasına katkı sağlanabilir. Kurumsal risk yönetimi ve iç kontroller arasında karşılıklı bir ilişki vardır. İç kontroller hedeflere ulaşılmasına engel olabilecek riskleri yönetmeye yönelik düzenlenmelidir. Bu kapsamda riskler ve kontroller arasındaki bağıntı konusunda çalışanlara, eğitim ve bilgilendirme toplantılarıyla ayrıca farkındalık kazandırılmalıdır.
- Risk değerlendirme sürecinde, birimler bazında yapılacak beyin fırtınası türündeki çalışmalar hedefler, hedeflere yönelik gerçekleşmesi muhtemel risklerin belirlenmesi ve bunlara yönelik geliştirilen kontrollerin belirlenmesinde çalışanların katkısını ve farkındalığını sağlayacaktır.
- Kurumun raporlama, uyum ve faaliyet amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmelidir. Kontrol faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği prosedürlerde açıklanmalıdır. Süreli işler belirlenmeli, hata ve suiistimalleri önlemeye yönelik kontrol listeleri oluşturulmalı ve işlemler kayıt altına alınarak arşivlenmelidir.
- Kontrol faaliyetlerinin hangi kurumsal amaçla bağlantılı olduğu konusunda çalışanlara farkındalık kazandırıcı eğitimler verilmesi ve yöneticiler tarafından açıklamalar yapılması, kontrol kültürünün oluşmasına katkı sağlarken performans artışına da olumlu yönde etki edecektir. Koşullardaki değişiklikler göz önünde bulundurularak kontrol faaliyetlerinin belli aralıklarla izlenmesi ve gerekli durumlarda değişiklik yapılması iş süreçlerinin değişikliklere uyumunu sağlayacaktır.
- Günlük işlerde ortaya çıkabilecek, işlerin aksamasına yol açabilecek veya yazılı prosedürlerde öngörülmeyen durumlar için kurumların istisnai durum prosedürü oluşturması ve bu tür durumlarda nasıl hareket edileceğini belirlemesi gerekir. Böyle bir prosedürün varlığı kontrol faaliyetlerinin gerekli durumlarda güncellenmesini sağlayacaktır.

- Güçlü bir iç kontrol için ihtiyaç duyulan bilginin tam, doğru ve zamanında üretilip iletilmesi gerekir. Faaliyet, finansal ve uyumla ilgili bilgilerin, performans değerlendirmelerinden, muhasebe kayıtlarından, mali tablolardan, satış rakamlarından, müşteri memnuniyet veya şikayetlerinden, kurum içi ve kurum dışı iletişim kanallarından, departmanların değerlendirme raporlarından elde edilerek karar alıcılara iletilmesi ve dikkate alınması iç kontrolü olumlu yönde etkileyecektir.
- Kurum içi ve kurum dışı iletişimi sağlayacak araç ve yöntemler oluşturulacak iletişim prosedüründe açıkça belirlenmelidir. Kurum içi dikey iletişim, organizasyon yapısındaki hiyerarşiye uygun olarak koordinasyon, raporlama ve yazışmaları içerecek şekilde düzenlenmelidir. Kurum içi yatay iletişim ise, eşit pozisyondaki çalışanların iletişimini sağlamalı ve kurumsal sorunların değerlendirilmesi ve beklenmedik durumlara karşı ortak bir tutum oluşturmak amacıyla etkin kullanılmalıdır.
- Kurumlar çalışanların görüş ve düşüncelerini bildirmelerini sağlamak üzere kurum içinde öneri kutuları bulundurabilir. Aynı şekilde kurum içinde uygulanacak çalışan anketleri ile kurum içi iletişim desteklenmelidir. Anket sonuçlarının ve önerilerin yönetim tarafından değerlendirilmesi, yönetsel uygulamalara katkı sağlayacaktır.
- Kurum dışı iletişim için, web sitesi, yardım masası, e-posta ve telefon gibi iletişim hatları kullanılabilir. Kurum dışı iletişimde kullanılabilecek diğer bir yöntem de şikayet yönetimidir. Kurumlar kurum hizmetlerinden faydalananların, kurum uygulamaları veya personel davranışlarıyla ilgili her türlü sorun ve şikayetini dikkate alacak bir mekanizma işletmelidir. Bu uygulama varsa hatalı uygulamaların düzeltilmesini sağlayarak, gerekli noktalarda iyileştirme sağlayabilecektir.
- İç kontrol sisteminin tüm bileşenlerinin sürekli izlenmesi ve geliştirilmesi ile sistemin etkinliği artırılacaktır. Sürekli ve ayrı yapılacak izleme ve değerlendirmeler diğer iç kontrol bileşenlerinin etkinliği konusunda bir geri bildirim sağlar. Dolayısıyla bağımsız ve tarafsız bir iç denetim mekanizması ile sistemin etkinliği değerlendirilmeli varsa yetersizlikler yönetime zamanında bildirilmelidir. İç denetimin yapacağı izleme ve değerlendirmeler kurumu bağımsız dış değerlendirmeler için de hazırlayacaktır.

Araştırmacılara yönelik öneriler ise şu şekildedir:

- Bu çalışma ile iç kontrol sisteminin örgüt performansına etkisi örgüt kültürünün aracılığı ile araştırılmıştır. Ancak sistemin etkinliğinde yönetici tipinin etkisinin araştırılmasının da faydalı olacağı düşünülmektedir.
- İç kontrol sisteminin alt boyutlarından olan kontrol ortamı ve bilgi-iletişimin örgüt kültürü ile olan ilişkisi ayrıca incelenebilir.
- Kültürel farklılıkların sistem üzerindeki etkisinin uluslararası alanda yapılacak bir çalışma ile karşılaştırılmasının, özellikle planlanan ile gerçekleştirilenin karşılaştırıldığı kontrol bakış açısına sahip Kıta Avrupası ülke özelliği gösteren Türkiye'deki kurumsal yapının incelenmesi açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmalar üzerinde yapılacak incelemeler de faydalı olacaktır.



EKLER

Ek-1**ANKET FORMU**

Sayın Katılımcı, bu anket çalışması “iç kontrol sisteminin örgüt performansına etkisinde örgüt kültürünün aracı etkisini” araştırmak üzere oluşturulmuştur. Veriler gizli tutulacak olup, desteğiniz için teşekkür ederiz.

Tez Danışmanı: Prof.Dr. Cengiz DURAN

Birsen KARAASLAN

DPÜ LEE İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi-Kütahya

A. DEMOGRAFİK BİLGİLER	
1.Cinsiyet	Kadın() Erkek()
2.Yaş	20 ve altı() 20-30 () 31-40 () 41-50 () 51-60 () 61 ve üzeri()
3.Eğitim Durumu	İlköğretim () Lise () Üniversite () Yüksek Lisans () Doktora()
4.Pozisyon	Üst Yönetim () Üst Düzey Yönetici() Orta Düzey Yönetici() İç Denetçi() Uzman() İdari Personel() Teknik Personel()
5.Çalışma Süresi	1 Yıldan Daha Az() 1-5 Yıl Arası() 5-10 Yıl Arası() 10 Yıl ve Daha Faza()

Lütfen kendi işyerinizi dikkate alarak bu ifadelere ne derecede katıldığınızı, sadece bir seçeneği seçerek işaretleyiniz.						
1	2	3	4	5		
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum		
A. İÇ KONTROL SORULARI						
KONTROL ORTAMI						
1.	Yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamayı destekler	1	2	3	4	5
2.	Yöneticiler görevlerini yerine getirme konusunda yeterli bilgi, deneyim, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir	1	2	3	4	5
3.	Yönetim ve denetim kuruluna gerekli bilgiler düzenli olarak sağlanır	1	2	3	4	5
4.	Üst yönetim etik değerleri ve dürüstlüğü destekler	1	2	3	4	5
5.	Yönetim ve çalışanların yetki ve sorumluluklarını tanımlayan bir organizasyon yapısı vardır	1	2	3	4	5
6.	Doğruluk ve etik ilkeler sözlü ve yazılı olarak ifade edilir	1	2	3	4	5
7.	Çalışanlar, davranış kurallarının ihlal edildiği durumlarda hangi sonuçlarla karşılaşacaklarını bilirler	1	2	3	4	5
8.	Çalışanlar, üst yönetimin dürüstlük ve etik ilkelerine ilişkin beklentilerini bilirler	1	2	3	4	5
9.	Çalışanlar görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgi, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir	1	2	3	4	5
10.	Yöneticiler sorumluluklarını yerine getirebilmek için yeterli zamana sahiptir	1	2	3	4	5
11.	Kurum politikalarından sapmalar düzenli olarak tespit edilir, incelenir ve belgelenir	1	2	3	4	5
12.	Yöneticiler iç kontrol sistemini benimser ve çalışanlara örnek olur	1	2	3	4	5
13.	İç kontrol sistemi çalışanlar tarafından sahiplenilir	1	2	3	4	5
14.	İç kontrol sisteminin planlandığı gibi işleyip işlemediği yönetim tarafından gözden geçirilir	1	2	3	4	5
15.	Görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenir ve çalışanlara bildirilir	1	2	3	4	5
16.	Çalışanların işe alınması ve görevde yükseltilmesi sürecinde liyakat ve performans değerlendirmeleri yapılır	1	2	3	4	5
17.	Yetkinliği artırmak ve çalışanların yeni politikalar ve mevcut prosedürlere dair bilgilerini güncellemek için yeterli eğitim olanağı mevcuttur	1	2	3	4	5
18.	Organizasyon şeması dönemsel olarak güncellenir	1	2	3	4	5
19.	Yöneticiler görevlerini açık olarak anlar ve yerine getirir	1	2	3	4	5
RİSK DEĞERLEME		1	2	3	4	5
20.	Yönetim, hile önleme politikaları ve prosedürleri ile ilgili konularda hesap vermekle yükümlüdür	1	2	3	4	5
21.	Yönetim, işletme kademelerinde belirlenmiş olan riskleri yeterince değerlendirmekte ve risk analiz sürecine katılmaktadır	1	2	3	4	5
22.	Önemli sonuçlara yol açabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri tespit etme ve tepki göstermeye ilişkin araçlar mevcuttur	1	2	3	4	5
23.	Risk değerlendirme sürecinde çalışanların hileye yönelmeleri ve finansal raporlama sürecinde hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır	1	2	3	4	5

24.	Her faaliyet türüne ait riskler belirlenmektedir	1	2	3	4	5
KONTROL FAALİYETLERİ		1	2	3	4	5
25.	Mali nitelikteki işlemlerin kayıt ve belgelendirilme süreci periyodik olarak gözden geçirilir	1	2	3	4	5
26.	İşletme faaliyetleri belirlenirken, işletme politika ve prosedürleri düzenli olarak gözden geçirilir	1	2	3	4	5
27.	Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde görev ayrımı yapılmaktadır	1	2	3	4	5
28.	Kaynakların ve belgelerin kullanımı yetkili kişilerce yapılmaktadır	1	2	3	4	5
29.	Önemli olan bilgisayar kayıtları günlük olarak yedeklenir ve belirli bir alanda depolanır	1	2	3	4	5
30.	Bilgi teknolojilerinin güvenliği periyodik olarak gözden geçirilip denetlenmektedir	1	2	3	4	5
31.	Bilgi teknolojileri faaliyetlerinin izlenmesini sağlayan özel güvenlik fonksiyonu vardır	1	2	3	4	5
BİLGİ ve İLETİŞİM		1	2	3	4	5
32.	Yönetim, sorumlulukların yerine getirilmesi için yeterli ve zamanında bilgi sağlar	1	2	3	4	5
33.	Bütçe, kar ve diğer finansal hedefler ile iş hedefleri konusunda yönetimin belirlediği amaçlar tanımlanır, ölçülür ve sonuçlar ile karşılaştırılır	1	2	3	4	5
34.	Muhasebe sistemleri ve kontrollerini geliştirmek ve düzenlemek için önceden belirlenmiş yöntemler mevcuttur	1	2	3	4	5
35.	Bölümler arası iletişim etkin bir seviyededir	1	2	3	4	5
İZLEME		1	2	3	4	5
36.	Yönetim düzenli aralıklarla amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik gelişmeleri değerlendirir	1	2	3	4	5
37.	Yönetimin düzenli aralıklarla amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik gelişmelere dair yaptığı değerlendirmeler güvenilir ve tarafsız ölçümlere dayanır	1	2	3	4	5
38.	Gelişim değerlendirmesinin sonuçları söz konusu işten sorumlu çalışanlarla paylaşılır	1	2	3	4	5
39.	Bağımsız bir kuruluş organizasyon işleyişini süregelen bir şekilde izler	1	2	3	4	5
40.	Kuruluş son 5 yıl içerisinde bağımsız bir değerlendirme ya da denetimden geçmiştir	1	2	3	4	5
B. ÖRGÜT KÜLTÜRÜ SORULARI						
1	İşletmemiz, çalışanların çok şeylerini paylaştığı geniş bir aile gibidir.	1	2	3	4	5
2	İşletmemizdeki liderlik genellikle rehberlik etme, işleri kolaylaştırma ve eğitmeyi ifade etmektedir.	1	2	3	4	5
3	İşletmemizi bir arada tutan ve başarıya götüren şey, çalışanların işyerine olan bağlılıklarıdır.	1	2	3	4	5

4	İşletmemizde çalışanların gelişimine önem verilir.	1	2	3	4	5
5	İşletmemiz girişimci ve dinamik olduğu için, çalışanlar risk almaya isteklidirler.	1	2	3	4	5
6	İşletmemizde liderlik genellikle girişimcilik, yenilikçilik ve risk almayı ifade etmektedir.	1	2	3	4	5
7	İşletmemizi bir arada tutan şey, yaratıcılık ve gelişim konusunda gösterilen kararlılıktır.	1	2	3	4	5
8	İşletmemizde yeni kaynaklar elde etmek, yeni imkânlar ve fırsatlar araştırmak çok önemlidir.	1	2	3	4	5
9	Çalışanların rekabetçi ve başarı odaklı olduğu firmamızda işler sonuca yöneliktir.	1	2	3	4	5
10	İşletmemizdeki liderlik, rekabetçi bir anlayışa sahiptir.	1	2	3	4	5
11	İşletmemiz çalışanları bir arada tutan şey, hedeflerin başarılmasına verilen önemdir.	1	2	3	4	5
12	İşletmemizde pazar üstünlüğünün elde edilmesi çok önemlidir.	1	2	3	4	5
13	İşletmemizde kontrol ve denetimin yüksek olduğu bir yönetim hâkimdir.	1	2	3	4	5
14	İşletmemizdeki liderlik genellikle koordine etmeyi, örgütlemeyi ya da düzgün işleyen bir verimliliği ifade etmektedir.	1	2	3	4	5
15	İşletmemizi bir arada tutan şey, biçimsel kurallar ve politikalarıdır.	1	2	3	4	5
16	İşletmemizde işlerin dengeli ve sorunsuz bir şekilde yapılması çok önemlidir.	1	2	3	4	5

C. ÖRGÜT PERFORMANSI SORULARI

1	Rakiplere göre pazar payında sürekli artış sağlayabiliyoruz.	1	2	3	4	5
2	Rakiplere göre karlılığımız sürekli artmaktadır.	1	2	3	4	5
3	Satışlarımızda sürekli artış gözlenmektedir.	1	2	3	4	5
4	Piyasada, müşteri tatminini ve bağlılığını sağlayabiliyoruz.	1	2	3	4	5
5	Ürün ve hizmet kalitemiz, sürekli artış eğilimindedir.	1	2	3	4	5
6	Hammadde, işçilik vb. maliyetlerimizde düşüşler sağlayabiliyoruz.	1	2	3	4	5
7	Yeni ürün geliştirme konusunda rakiplerden daha hızlıyız.	1	2	3	4	5
8	Son 3 yıla göre karlılığımız artmıştır.	1	2	3	4	5
9	Yatırımlarımızın getirisi artmıştır.	1	2	3	4	5
10	Firma, belirlenen hedeflere başarılı bir şekilde ulaşmıştır.	1	2	3	4	5
11	Firma, rekabetçi bir örgüt yapısına sahiptir.	1	2	3	4	5
12	Firma, rekabet avantajı elde etmektedir.	1	2	3	4	5

Ek-2: Tutanak



T.C.
KÜTAHYA DÜMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal ve Beşerî Bilimler Bilimsel Araştırma ve
Yayın Etiği Kurulu

TOPLANTI TUTANAĞI

Toplantı Tarihi: 16.03.2022

Toplantı Sayısı: 2022/02

GÜNDEM 32: Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü'nün 10.03.2022 tarihli ve E.94484 sayılı yazısı gereğince; İşletme doktora programı öğrencisi Birsen KARAASLAN'ın *"İç Kontrol Sisteminin Örgüt Performansına Etkisinde Örgüt Kültürünün Etkisinin Araştırılması: Bireysel Emeklilik Şirketlerine Yönelik Anket Çalışması"* başlıklı akademik çalışmasında kullanılmak üzere, görüşme ve anket yapma talebinin etik açıdan uygunluğu üzerine görüşme.

KARAR 32: Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü'nün 10.03.2022 tarihli ve E.94484 sayılı yazısı gereğince; İşletme doktora programı öğrencisi Birsen KARAASLAN'ın *"İç Kontrol Sisteminin Örgüt Performansına Etkisinde Örgüt Kültürünün Etkisinin Araştırılması: Bireysel Emeklilik Şirketlerine Yönelik Anket Çalışması"* başlıklı akademik çalışmasında kullanılmak üzere, görüşme ve anket yapma talebinin etik açıdan uygunluğu üzerine görüşüldü.

Yapılan görüşmeler ve değerlendirmeler sonucunda, çalışma kapsamında uygulanacak olan anket-görüşme sorularının ve ölçeklerin, gerekli izinlerin alınması kaydıyla, fikri, hukuki ve telif hakları bakımından sorumluluğu başvurusuza ait olmak üzere etik açıdan uygun olduğuna oy birliği ile karar verildi.

KAYNAKÇA

- AB İç Kontrol Standartları. (2022, 10 Şubat). Erişim Adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Avrupa-Birliği-İç-Kontrol-Standartları.pdf>.
- Abay, P. (2019). *Etik liderlik ve örgütsel adalet algısının çalışanların örgütsel sinizim davranışlarına etkisi üzerine bir sağlık kuruluşunda uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ahmed, P. K. (1998). Culture and climate for innovation. *European Journal of Innovation Management*, 1(1), 30-43.
- Akal, Z. (2000). *İşletmelerde performans ölçüm ve denetimi* (4. Basım). Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi.
- Akgün, A. E., Keskin, H. ve Günsel, A. (2009). *Bilgi yönetimi ve öğrenen örgütler* (1. Basım). Ankara: Eflatun Yayınevi.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslar arası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: Analitik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, (72), 138-164.
- Aksoy, T. (2007). *Basel II ve iç kontrol* (Yayın No: 53). Ankara: Ankara SMMM Odası.
- Alawaqleh, Q. A. (2021). The effect of internal control on employee performance of small and medium-sized enterprises in Jordan: The role of accounting information system. *Journal of Asian Finance Economics and Business*, 8(3), 855-863.
- Alkan, G., ve Doğan, O. (2020). İç kontrol sisteminin işletmelerin finansal performansına etkileri: BİST imalat sektöründeki firmalar üzerine bir araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 91-102.
- Altun, N. (2018). Finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında küresel raporlama ilkeleri. *Academic Review of Humanities and Social Sciences*, 1(1), 31-49.
- Altunoğlu, E., ve Doğan, B. (2014). Bilgi yönetimi, örgüt kültürü, örgüt yapısı ve performans ilişkileri: Sivil toplum kuruluşları üzerine bir inceleme. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(3), 41-52.
- Alvesson, M. (2002). *Understanding organizational culture* (First Published). London: Sage Publications.

- Amaratunga, D., Baldry, D. & Sarshar, M. (2000). Assessment of facilities management performance-What next?. *MCB University Press*, 18(1/2), 66-75.
- Anderson, C. V., & Lueg, R. (2016). (2022, 01 Kasım). Does culture matter? – A Systematic literature review on how culture interacts with management control systems. Erişim Adresi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2890880>.
- Arcagök, M. S., Yörük, B. ve Oral, E., ve Korkmaz, U. (2004). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda öngörülen düzenlemeler. *Bütçe Dünyası*, (18), 3-9.
- Arwinge, O. (2013). *Internal control*. London: Physica-Verlag.
- Ashkanasy, N. M., Wilderom, C. P. & Peterson, M. F. (2011). *The handbook organizational culture and climat* (Second Edition). London: SAGE Publications.
- Atılğan, S. ve Kutvan, A. B. (2017). *Örgütlerde yönetsel etik ve etik yönetimi* (1. Basım). İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- Avrupa Birliği Başkanlığı Basel III İçeriği. (2021, 18 Aralık). Erişim Adresi: https://www.ab.gov.tr/files/EMPB/web_dosyalari/bddk_basel_iii_internet_icerigi.pdf.
- Bakan, İ., Büyükbeşe, T. ve Bedestenci, Ç. (2004). *Örgüt kültürü* (1. Basım). İstanbul: Alfa Akademi.
- Balkır, Z. G. (2005). (2005, 18-19 Kasım). İşverenin yönetim hakkının kullanılmasında etik sınırlar. 2. *Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya* (ss.198-209). Erişim Adresi: <http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/etik/2.2/Balkir.pdf>.
- Baron, R.M., & Kenny, D.A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal Of Personality And Social Psychology*, 51(6), 1173- 1182.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemi: borsa istanbul şirketleri üzerine bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(25), 163-180.
- Baş, İ. M., ve Artar, A. (1991). *İşletmelerde verimlilik denetimi* (Yayın No: 435). Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.
- BDDK Tarihçesi. (2022, 07 Mayıs). Erişim Adresi: <https://www.bddk.org.tr/Kurum/Hakkinda/Detay/25>.

- Berberoğlu, G. N. (1990). Örgüt kültürü ve yönetsel etkinliğe katkısı. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, VIII(1-2), 153-161.
- Beugelsdijk, S., Maseland, R., & Hoorn, A. (2015). Are scores on Hofstede's dimensions of national culture stable over time? A cohort analysis. *Global Strategy Journal*, 5(3), 223-240.
- Brooks, I. (2018). *Organisational behaviour individuals, groups and organisation* (Fifth Edition). London: Pearson Education Limited.
- Brown, R. G. (1962, October). Changing audit objectives and technique. *The Accounting Review*, 37(4), 696-703.
- Büyüköztürk, Ş. (2009). *Sosyal bilimler için veri analizi el kitabı: İstatistik, araştırma deseni, spss uygulamaları ve yorum* (9. Basım). Ankara: Pegem Yayınları.
- Calori, R., & Sarnin, P. (1991). Corporate culture and economic performance: A French study. *Organization Studies*, 12(1), 49-71.
- Cameron, K. S., & Quinn, R. (2011). *Diagnosing and changing organizational culture* (Third Edition). San Francisco: John Wiley & Sons.
- Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2006). *Diagnosing and changing organizational culture* (Revised Edition). San Francisco: The Jossey-Bass A Wiley Imprint.
- Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2021). *Örgüt kültürü örgütsel tanı ve değişim* (2. Basım). (M. G. Gülcan, ve N. Cemaloğlu, Çev.) Ankara: Pegem Akademi.
- Cameron, K.S., Quinn, R.E.(1999). *Diagnosing and changing organizational culture* (First Edition).San Francisco: Base on the Competing Values Framework, Reading, Mass: Addison-Wesley.
- Candan, E. (2006). Eski ve Yeni kamu mali yönetim sisteminin mukayeseli olarak değerlendirilmesi ve 5018 sayılı kanun ile öngörülen esaslar ve getirilen yenilikler I. *Vergi Dünyası*, (295), 188-199.
- Caratas, M. A., Spătariu, E. C., & Trandafir, R. A. (2013). Internal audit, internal control and organizational culture – Active ingredients in conquering the crisis. “Ovidius” University Annals, *Economic Sciences Series*, 13(2), 553-557.
- Cavaleri, S., & Obloj, K. (1993). *Management systems a global perspective*. California: Wadsworth Publishing Company.

- Champoux, J. E. (2011). *Organizational behavior: Integrating individuals, groups, and organizations* (Fourth Edition). UK: Taylor & Francis.
- Chan Li, M. F., McVay, S. E., & Skaife, H. (2015). Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management. *American Accounting Association*, 90(2), 529–557.
- Cica (1995). (2022, 11 Nisan). *Guidance on control, criteria of control board*. The Canadian Institute of Chartered Accountants. Erişim Adresi: https://www.ifac.org/_flysystem.
- COBIT, (2019). ISACA, (2021, 12 Kasım). Erişim Adresi: <https://isaca-ankara.org/wp-content/uploads/2019/12/COBIT-2019-Cercevesi-Giris-ve-Metodoloji-ISACA-Ankara-Chapter.pdf>.
- Collins, O. O. (2014). Effect of internal control on financial performance of micro-finance institutions in kisumu central constituency, Kenya. *Scholarly Journal of Scientific Research And Essay (SJSRE)*, 3(10), 139-155.
- Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission Tarihçesi. (2021, 11 Mart). Erişim Adresi: <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>.
- Cooper, C. L., Cartwright, S., & Earley, P. C. (2001). *Organizational culture and climate*. London: John Wiley & Sons Ltd.
- COSO, (1992). *Internal control integrated framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO, (2013). *İç kontrol bütünleşik çerçeve* (Yayın No: 11). Türkiye İç Denetim Enstitüsü (Çeviri), İstanbul.
- Crainer, S. (2012). Think again: In search of excellence-30 years on. *Business Strategy Review*, 23(3), 78-80.
- Çeçen, A. (1996). *Kültür ve politika* (2. Basım). İstanbul: Gündoğan Yayınları.
- Çetin, M. Ö. (2004). *Örgüt kültürü ve örgütsel bağlılık* (1. Basım). Ankara: Nobel Yayın.
- Çoban, G., 2017, *Otel işletmelerinde içsel pazarlama ve işletme performansı ilişkisinde pazar odaklılığın rolü: Nevşehir örneği* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir.
- Dabbağoglu, K. (2009). İç kontrol sistemi. *Journal of Qafqaz University*, (26), 109-115.

- Daft, R. L. (2004). Theory Z: Opening the corporate door for participative management. *Academy of Management Executive*, 18(4), 117-121.
- D'Aguila, J. M. (1998). Is the control environment related to financial reporting decisions? *Managerial Auditing Journal*, 13(8), 472-478.
- Dağlı, M. K. (2000). (2021, 11 Kasım) Aracı kurumlarda iç kontrol sisteminin önemi ve iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. SPK. Erişim Adresi: <https://spk.gov.tr>.
- Dahlgaard-Park, S. M., & Dahlgaard, J. J. (2006). *In search of excellence - Past, present and future*. İçinde H. Schnauber (Ed.) (s. 57-84), Kreativ und Konsequent.
- Deal, T. E., & Kennedy, A. A. (1982). *Corporate culture: The rites and rituals of corporate life*. UK: Addison Wesley Publishing Company.
- Demir, M., ve Çiçekay, H. (2021). İşletmelerde iç kontrol sisteminin önemi, iç kontrol sistemine yönelik ulusal ve uluslararası kurum ve düzenlemeler. *Uluslararası İktisadi ve İdari Akademik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 9-26.
- Demir, N. (2007). *Örgüt kültürü ve iş tatmini*. (1. Basım). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Demirci, vd. (2013). *İşletmecilik* (3. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Denison, D. R., & Mishra, A. K. (1995). Towards a theory of organizational culture and effectiveness. *Organizational Science*, 6(2), 204-223.
- Denison, D. R. (1984). Bringing corporate culture to the bottom line. *Organizational Dynamics*, 13(2), 4-22.
- Denison, D. R., Haaland, S., & Goelzer, P. (2003). Corporate culture and organizational effectiveness: Is there a similar pattern around the world? *Advances in Global Leadership*, (3), 205-227.
- Deshpande, R., Farley, J. U., & Frederick, E. W. (1993). Corporate culture, customer orientation and innovativeness in Japanese firms: A quadrad analysis. *Journal of Marketing*, 57(1), 23-37.
- Dicksee, L. R. (1905). *Auditing: A practical manual for auditors*. (R. H. Montgomery, Dü.). New York: Authorised American Edition.
- Dineshkumar, S., & Kogulacumar, P. (2011). Internal control system and its impact on the performance of the Sri Lanka telecom limited in jaffna district. *International Journal of Advanced Computer Technology (IJACT)*, ISSN:2319-7900, 2(6),56-64.

- Dmour, A., & Dmour, H. (2019). The implementation of systrust principles and criteria for assuring reliability of aıs: Empirical study. *International Journal of Accounting and Information Management*, 27(3), 461-491.
- Doğan, B. (2007). *Örgüt kültürü* (1. Basım). İstanbul: Beta.
- Doğan, S., ve Karataş, A. (2011). Örgütsel etiğin çalışan memnuniyetine etkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 0(37), 1-40.
- Domnişoru, S., Ogarca, R., & Dragomir, I. (2017). Organizational culture and internal control. *Audit Financiar*, 4(148), 628-643.
- Doxey, C. H. (2019). *Internal controls toolkit* (First Edition). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Efil, İ. (2004). *İşletme yönetimi* (1. Basım). İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Ejoh, N., & Ejom, P. (2014). The impact of internal control activities on financial performance of tertiary institutions in Nigeria. *Journal of Economics and Sustainable Development*, 5(16), 133-143.
- Ekiz, D. (2017). *Bilimsel araştırma yöntemleri* (5. Basım). Ankara: Anı Yayıncılık.
- Eray, A. (2020). *Türkiye'de iç kontrolün performansı: Bir model önerisi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdem, F. (1996). *İşletme kültürü* (1. Basım). Ankara: Friedrich-Naumann Vakfı ve Akdeniz Üniversitesi.
- Erdoğan, M. (2016). *Konaklama işletmelerinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve işletme performansı ilişkisi: Bir uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Erdoğan, S. (2009). *İç kontrol sistemi: Kamu iktisadi teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi* (Planlama Uzmanlığı Tezi). T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Eren, E. (2017). *Örgütsel davranış ve yönetim psikolojisi* (16. Basım). İstanbul: Beta.
- Eren, E., ve Özdemirci, A. (2018). *Stratejik yönetim ve işletme politikası* (10. Basım). İstanbul: Beta.

- Ergün, E. (2003). *İşletmelerdeki kültürel özelliklerin örgüt performansına etkisi üzerine bir uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Gebze.
- Ergün, E. (2007). (2022, 13 Mayıs). *Kurum kültürünü analiz etmede Quinn ve Cameron'un rekabetçi değerler analizi*. XV.Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Sakarya Üniversitesi (ss.266-271). Erişim Adresi: https://www.researchgate.net/profile/Ercan-Erguen/publication/339473678_2007
- Erol, M.; Elagöz, İ. ve Şahbaz, A. (2010). Sosyal sorumluluk anlayışının işletmelerde algılanma düzeylerinin belirlenmesi üzerine bir araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 4(1), s. 58-65.
- Ertuğrul, A. N. (2012). *İç kontrol ve kurum kültürünün etkileşimi ve anadolu üniversitesi birim yöneticileri kapsamında bir uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Fayol, H. (2005). *Administration industrielle et generale (Genel ve Endüstriyel Yönetim)* (5. Basım). B. Akın (Dü.), M. Çolakoğlu (Çev.) Ankara: Adres Yayınları.
- Gagliardi, P. (1986). The Creation and change of organizational cultures: A Conceptual framework. *Organizational Studies*, 7(2), 117-134.
- George, D. & Mallery, M. (2010). *SPSS for windows step by step: A simple guide and reference*, 17.0 update (10. Edition) Boston: Pearson.
- Görmen, M. (2018). Örgüt kültürü ve risk kültürü arasındaki ilişkinin incelenmesi. *BJSS Balkan Journal of Social Science*, 7(14), 121-135.
- Griffiths, P. (2005). *Risk-Based auditing* (1. Edition). England: Gower Publishing Limited.
- Gümüştekin, G. E., ve Emet, C. (2007). Güçlendirme algılarındaki değişimin örgütsel kültür ve bağlılık üzerinde etkileşimi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (17), 90-116.
- Gündoğdu, A. (2016). *Finansal piyasalar ve kurumlar* (1. Basım). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Gürbüz, H. (1985). *Muhasebe denetimi*. (Cilt: 85, 7. Sayı). İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı.

- Gürbüz, S. (2021). *Sosyal bilimlerde aracı, düzenleyici ve durumsal etki analizleri* (2. Basım). Ankara: Seçkin.
- Gürbüz, S., ve Şahin, F. (2014), *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri* (5. Basım). Seckin Yayıncılık.
- Gürdoğan, Y. (2008). *Bankacılığımızda iç kontrol* (Yayın No: 256). İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Güvenç, B. (1979). *İnsan ve kültür* (3.Basım). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Güvenç, B. (1985). *Kültür konusu ve sorunlarımız* (1.Basım) İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Güvenç, B. (1997). *Kültürün abc'si* (1.Basım). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Hadi N.U., Abdullah N. & Setosa I. (2016). Making sense of mediating analysis: A Marketing perspective. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 5(2), 62-76.
- Handy, C. B. (1976). So you want to change your organisation? Then first identify its culture. *Management Education and Development*, 7(2), 67-84.
- Handy, C. B. (1996). *Gods of management: The changing work of organizations*. USA: Oxford University Press.
- Hay, D. (1993). Internal control: How it evolved in four english speaking countries. *The Accounting Historians Journal*, 20(1), 79-102.
- Heier, J. R., Dugan, M. T., & Sayers, D. L. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: A study of reactive evolution. *Accounting History*, 10(3), 39-70.
- Hermanson, D. R., & Hermanson, H. M. (1994). The internal control paradox: What every manager should know. *Review of Business*, 16(2), 29-32.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Nathaniel, M. S. (2012). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 6(1), 31-50.
- Hernández, J. G., Cárdenaz, R. C., & Campos, D. P. (2016). Internal control and organizational culture in small businesses, a conjunction to competitiveness. *Journal of Organisational Studies and Innovation*, 3(2), 16-30.

- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work related values*. London: Sage Publishing.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences* (Second Edition). USA: Sage Publications, Inc.
- Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing Cultures: The Hofstede model in context. *Online readings in Psychology and Culture*, 2(1), 3-26.
- Hofstede, G. J., & Minkov, M. (1991). *Culture and organizations: Software of the mind*. London: McGraw-Hill.
- Hofstede, G. N. (1990). Measuring organizational cultures: A qualitative and quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quarterly*, 35(2), 286-316.
- Hofstede, G., & Bond, M. H. (1988). The confucius connection: From Cultural roots to economic growth. *Organizational Dynamics*, 16(4), 5-21.
- Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organization: software of the mind*. The McGraw-Hill.
- IFAC Tarihçesi. (2022, 07 Ağustos). Erişim Adresi: https://www.ifac.org/system/files/downloads/IFAC_History_-_Nov_2007.pdf.
- IIA İç Kontrol Standartları (2016). (2021, 18 Aralık). Erişim Adresi: https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf.
- INTOSAI İç Kontrol Düzenlemesi. (2004). (2021, 04 Nisan). Erişim Adresi: <https://www.intosai.org>.
- INTOSAI Tarihçesi. (2021, 02 Mart). Erişim Adresi: <https://www.intosai.org/about-us>.
- Işıkçı, Y. M., ve Alacadağlı, E. (2019). *Kamu yönetimi ansiklopedisi* (2. Basım). Ankara: Astana Yayınları.
- İbiş, C., ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121.
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar. (2022, 14 Aralık). *T.C. Resmi Gazete* (Sayı 32043).
- İğde, M. (2021). *Faaliyet denetimi ve firma performansı* (1. Basım). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Johnson, A. (2008). *The influence of need for achievement, need for affiliation, leadership support, and organizational culture on organizational citizenship behavior*. Los Angeles: Alliant International University, Proquest Dissertations Publishing.
- Jones, G. (2013). *Organizational theory* (Seventh Edition). London: Pearson Education.
- Kabuye, F., Kato, J., Akugizibwe, I. & Bugambiro, N. (2019). Internal control systems, working capital management and financial performance of supermarkets. *Cogent Business and Management*, 6(1), 1-18.
- Kamu İç Kontrol Standartları. (2007, 26 Aralık). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 26738 Sayı).
- Kan, A. ve Akbaş, A. (2005). Lise öğrencilerinin kimya dersine yönelik tutum ölçeği geliştirme çalışması. *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1(2), 227-237.
- Kanca, S., Çankaya, F., ve Dinç, E. (2021). İç kontrol sisteminin şirketlerin finansal performansına etkisi: BİST şirketlerinde bir uygulama. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 31-52.
- Karacaer, S., ve İbrahimoglu, N. (2003). İşletme yönetiminde muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol, verimlilik ilişkisi ve önemi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(1), 211-228.
- Karadirek, G. (2022). Örgüt kültürü, örgütsel performans ve bağlılık arasındaki ilişkilerin incelenmesi. *International Journal of Management and Social Researches- Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(17), 46-58.
- Karakılıç, Y. N. (2019, Haziran). Cameron ve Quinn örgüt kültürü ölçeğinin güvenilirlik ve geçerliliğinin test edilmesi. *Kocatepe İİBF Dergisi*, 21(1), 19-30.
- Karcioğlu, F. (2001). Örgüt kültürü ve örgüt iklimi ilişkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(1-2), 265-283.
- Karğın, S., Arıcı, H., & Aktaş, H. (2013). Entegre raporlama: Yeni bir raporlama perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 27-46.
- Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü* (No 251/171). Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız denetim*. (1. Basım). Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Kızılboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Koçel, T. (2001). *İşletme yöneticiliği* (8. Basım). İstanbul: Beta.
- Kono, T. (1990). Corporate Culture and Long-Range Planning. *Long-Range Planning*, 23(4), 9-19.
- Kontrol. (2021, 03 Eylül). Türk Dil Kurumu. Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>.
- Kotter, J. P., & Heskett, J. L. (1992). *Corporate culture and performance*. New York: Macmillan, Inc.
- Kozlu, C. (2014). *Kurumsal kültür* (5. Basım). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Köse, S., Tetik, S., ve Ercan, C. (2001). Örgüt kültürünü oluşturan faktörler. *Yönetim ve Ekonomi*, 7(1), 219-242.
- Kurnaz, E. (2020). *Kurum kültürü ve iç denetim* (1. Basım). Ankara: Gazi.
- Kurnaz, N., ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç denetim-güncel yaklaşımlar* (1. Basım). Kocaeli: Umuttepe.
- Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. (2011, 30 Aralık). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 28158).
- Kültür. (2022, 07 Kasım). Türk Dil Kurumu. Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>.
- Kütük, S. (2019), *Halka açık işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve örgütsel kültürün iç kontrol sistemine etkisi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Langton, N., & Robbins, S. P. (2006). *Fundamentals of organizational behaviour* (Third Edition). Canada: Pearson Education.
- Leblebici, D. N., ve Karasoy, A. (2009). Örgüt kültürünün algılanan hizmet kalitesine etkisi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(1), 279-304.
- Leblebici, H., & Salancik, G. R. (1989, July 1). The rules of organizing and the managerial role. *Organization Studies*, 10(3), 301-325.
- LeeKim, S., & Yu, K. (2004). Corporate culture and structure performance. *Journal of Managerial Psychology*, 19(4), 340-359.

- Lim, B. (1995). Examining The organizational culture and organizational performance link. *Leadership & Organization Development Journal*, 16(5), 16-21.
- Lu, X., & Wenchang, L. (2015). The study on relationship between internal control and enterprise culture-based on corporate governance mechanism. *International Business and Management*, 10(1), 82-87.
- Lukasz, S. (2013). Typologies of organisational culture: multi-dimentional classifications. *Przedsiębiorczość I Zarządzanie*, 14(8), 173-182.
- Malagas, K., Gritzalis, S., Nikitakos, N., & Fragoudaki, A. (2017). The implementation of Goffee and Jones's types of organizational culture in a greek state-owned organization that introduced new technologies. *Foundations of Management*, (9), 225-244.
- McCracken, M. J., & McIlwain, T. F. (2001). Measuring organizational performance in the hospital industry: an exploratory comparison of objective and subjective methods. *Health Services Management Research*, 14(4), 211-219.
- McGivern, M. H., & Tvorik, S. J. (1997). Determinants of organizational performance. *Management Decision*, 35(6), 417-435.
- Mihaela, D., & Lulian, S. (2012). Internal control and the impact on corporate governance, in Romanian listed companies. *Journal of Eastern Europe Research in Business&Economics*, Vol (2012), 1-10.
- Miroshnik, V. W. (2013). *Organizational culture and commitment* (1. Published). London: Palgrave Macmillan.
- Moeller, R. R. (2005). *Brink's modern internal auditing* (6. Edition). New Jersey: John Wiley&Sons.
- Moeller, R. R. (2014). *Executive's guide to coso intenral controls* (1. Edition). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge* (Eigth Edition). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Mucuk, İ. (2018). *Modern işletmecilik* (21. Basım). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Muraleetharan, P. (2011). *"Internal control and impact of financial performance of the organizations (Special Reference Public and Private Organizations in Jaffna*

District)”, Paper Presented at International Conference on Business & Information, Kelaniya, Sri Lanka.

Mwakimasinde, M., Odhiambo, A., & Byaruhanga, J. (2014). Effects of internal control systems on financial performance of sugarcane outgrower companies in Kenya. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 16(12), 62-73.

Nakiyaga, B., & Anh, D. T. (2017). *How organisational culture affects internal control effectiveness: The role played by top management* (Master’s Thesis). Karlstad Sweden: Karlstad University, Business Administration.

Nakra, P. (2000). Knowledge Management: The magic is in the culture. *Competitive Intelligence Review*, 11(2), 53-60.

Newstrom, J. W., & Davis, K. (2002). *Organizational behavior: Human behavior at work* (11. Edition). New York: The Mc Graw-Hill.

Ogbebor, P., Osundina, O. ve Oyamendan, N. (2020). Internal control and the financial performance of selected deposit money banks listed in Nigeria. *Developing Country Studies*, 10(4), 61-73.

Ojo, O. (2014). Organisational Culture and corporate performance: Empirical evidence from Nigeria. *Journal of Business Systems, Governance and Ethics*, 5(2), 1-12.

O'Neill, O., & Barsade, S. (2021). Kurum Kültürü. İçinde M. Bayram (Ed.), L. Göktem, (Çev.), *Duygusal kültürünüzü yönetin*, (s. 41-63). İstanbul: Harvard Business Review.

Ouchi, W. (1981). Theory z: How American business can meet the Japanese challenge. *Business Horizons*, 24(6), 82-83.

Owens, R. G., & Steinhoff, C. R. (1989). Towards a theory of organizational culture. *Journal of Organizational Administration*, 27(3), 6-16.

Oxford Wordpower Dictionary. (1993). Britain: Oxford University Press.

Özbek, Ç. (2012). *İç denetim: Kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol* (1. Basım). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

Özdamar, K. (2015), *Paket programlar ile istatistiksel veri analizi* (3. Basım). Nisan Kitabevi, Eskişehir.

- Özer, F. (2011). *The effect of organizational culture and leadership styles on firm performance* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özkul, L. (2003). (2021, 13 Kasım). Sermaye Piyasası Kurumu. Erişim Adresi: <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster>.
- Özlem, D. (2008). *Kültür bilimleri ve kültür felsefesi* (5. Basım). Ankara: Doğu Batı Yayınları.
- Parsons, T. (2005). *The social system* (B. S. Turner, Dü.). London: Taylor & Francis Group.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim* (1. Basım). İstanbul: Beta.
- Performans. (2022, 12 Aralık). Türk Dil Kurumu. Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>.
- Peters, J. T., & Waterman, H. R. (1995). *In search of excellence-yönetme ve yükselme sanatı "mükemmeli arayış"* (S. Sargut, Çev.) (2. Basım). İstanbul: Altın Kitaplar.
- Peterson, M. F., Ashkanasy, N. M., & Wilderom, C. P. (2011). *The handbook of organizational culture and climate* (Second Edition). USA: Sage Publications.
- Pettigrew, A. (1979). On studying organizational cultures, administrative science quarterly. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 570-581.
- Pfister, J. A. (2009). *Managing organizational culture for effective internal control: from practice to theory*. UK: Springer Science & Business Media.
- Poveda, J. E., Rodriguez, M. A., & Cabezas, R. F. (2016). The challenge of organizational culture in internal control. *Revista Publicando*, 3(7), 449-458.
- Reyhanoğlu, M., & Tüm, K. (2015). İç kontrol sisteminin örgüt kültürünü belirlemesindeki rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31), 395-422.
- Robbins, S. P. (1990). *Organization theory: Structure, design and applications* (Third Edition). New Jersey: Prentice Hall.
- Root, S. J. (1997). *Internal auditing manual* (Second Edition). Boston: Warren, Gorhamand Lamount Publ.Co.
- Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: Internal control to enhance corporate governance*. New York: John Wiley&Sons Inc.

- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Saffold, G. S. (1988). Culture traits, strength, and organizational performance: Moving beyond "strong" culture. *The Academy of Management Review*, 13(4), 546-558.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002, (2022, 04 Mayıs). Erişim Adresi: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/COMPS-1883/pdf/COMPS-1883.pdf>.
- Sargut, A. S. (2015). *Kültürler arası farklılaşma ve yönetim* (4. Basım). Ankara: İmge Kitabevi.
- Sargut, A. S., & Özen, Ş. (2015). *Örgüt kuramlar* (4. Basım). Ankara: İmge Kitabevi.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Saylı, H., ve Kızıldağ, D. (2007). Yönetişel etik ve yönetişel etiğin oluşmasında insan kaynakları yönetiminin rolünü belirlemeye yönelik bir analiz. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 231-251.
- Schein, E. (1984). Coming to an new awareness of organizational culture. *Sloan Management Review*, 25(2), 3-16.
- Schein, E. H. (1983). The role of the founder in creating organizational culture. *Organizational Dynamics*, 12(1), 13-28.
- Schein, E. H. (1990). Organizational culture. *Sloan School of Management*, 45(2), 109-119.
- Schein, E. H. (2004). *Organizational culture and leadership* (Third Edition). San Francisco: Jossey-Bass.
- Schermelleh-Engel, K. and Moosbrugger, H. (2003). Evaluating the fit of structural equation models: Test of significance and descriptive goodness-of-fit measures. *Methods of Psychological Research Online*, 8(2), 23-74.
- Schneider, W. H. (2000). Why good management ideas fail: The neglected power of organizational culture. *Strategy & Leadership*, 28(1), 24-29.
- Scott, W. R., & Davis, F. G. (2016). *Organizations and organizing*. New York: Routledge.

SEC Tarihçesi. (2022, 03 Nisan). Erişim Adresi:

<https://www.sec.gov/about/reports/secfy17congbudgjust.pdf>.

SEDDK Tarihçesi. (2021, 04 Eylül). Erişim Adresi: <https://seddk.gov.tr/hakkimizda-kurumun-tarihcesi.html>.

Sharari. (2006). *The relationship between internal control and performance of staff in the ppa in The Kingdom Of Saudi Arabia: Attitude of the staff*. (Unpublished Master's Thesis). Jordan: University Of Jordan.

Sigortacılık ve Özel Emeklilik Sektörlerinde İç Sistemlere Dair Yönetmelik. (2021, 25 Kasım). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 31670).

Sigortacılık ve Özel Emeklilik Sektörlerinde İç Sistemlere Dair Yönetmelik. (2021, 25 Kasım). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 31670).

Sipahi, B. (2005). İşletme performansının ölçülmesinde ekonomik katma değer. *Öneri Dergisi*, 6(23), 107-112.

Smircich, İ. (1983). Concept of culture and organizational analysis. *Administrative Science Quarterly*, 28(3), 339-358.

Soodanian, S., Navid, B. J., & Kheirollahi, F. (2013). The Relationship between Firm Characteristics and Internal Control Weaknesses in the Financial Reporting Environment of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*, 3(11), 68-74.

SPK Tarihçesi. (2022, 04 Temmuz), Erişim Adresi:

<https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Hakkimizda/SermayePiyasasindaGelismeler>.

SPK, Seri No:28 Tebliğ, Kısım 10. (2022, 14 Aralık). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 32043).

Sriekaningsih, A., & Setyadi, D. (2015). The effect of competence and motivation and cultural organization towards organizational commitment and performance on state university lecturers in east kalimantan Indonesia. *European Journal of Business and Management*, 7(17), 209-219.

Sümer, N. (2000). Yapısal eşitlik modelleri: Temel kavramlar ve örnek uygulamalar, *Türk Psikoloji Yazıları*, 3(6), 49-74.

- Şahin, F. (2011). *5018 Sayılı kanun kapsamında Türkiye istatistik kurumu'nda iç kontrol sisteminin geliştirilmesi için bir araştırma* (Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu Uzmanlık Tezi). Türkiye İstatistik Kurumu, Ankara.
- Şanal, M., & Öztürk, M. (2019). Örgüt kültürünün işletme performansına etkisi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(2), 257-271.
- Şencan, H. (2005). *Sosyal ve davranışsal ölçümlerde güvenilirlik ve geçerlilik* (1. Basım). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şensoy, N. (2011). (2021, 09 Eylül). Kurumsal yönetim bağlamında kurumlarda finansal raporlama, kontrol ve denetim. Erişim Adresi: <https://www.academia.edu/40798644>.
- Şimşek, Ş. M., & Çelik, A. (2015). *Yönetim ve Organizasyon* (16. Basım.). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Şimşek, Ş., ve Çelik, A. (2017). *Genel işletme* (14. Basım). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Şit, A. (2018). *Demir-çelik sektöründe faaliyet gösteren ticari ve imalat firmalarının finansal performanslarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemlerinin finansal performansa etkisi: Hatay ili örneği* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Tabachnick, B. G. ve Fidel, L. S. (2014). *Using multivariate statistics* (6th ed.).USA: Pearson Education Limited.
- Tang, A., & Xu, L. (2007). Institutional ownership, internal control material weakness and firm performance. *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 49(2), 93-140.
- Terzi, A. R. (2000). *Örgüt kültürü* (1. Basım). Ankara: Nobel.
- Trenerry, A. (1999). *Principles of internal control* (1. Published). Australia: University of New South Wales.
- Tunçer , A., ve Atan, Ö. (2019). Entelektüel sermayenin işletme performansına etkileri üzerine bir araştırma. *Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 71-100.
- Tutar, H. (2017). *Örgüt kültürü* (1. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.

- Türedi, H., Gürbüz, F., ve Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: İç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türedi, H., Koban, A. O., ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (99), 95-119.
- Türedi, H., ve Karakaya, G. (2015). COSO İç kontrol modeli ve kontrol ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 67-76.
- Türkiye Kültür Boyutları. (2021, 27 Kasım). <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/turkey/>
- Tüz, M. (2004). *İşletmelerde yönetim modelleri* (1. Basım). İstanbul: Alfa Akademi.
- Uluslan, H., Eren, E., ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı yeni türk ticaret kanunu (ttk)'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 11-34.
- Unutkan, G. A. (1995). *İşletmelerin yönetimi ve örgüt kültürü* (1. Basım). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Usta, S. (2021). *Şüphenin tarihi* (1. Basım). İstanbul: Epsilon Yayınevi.
- Usul, H. (2013). *Bağımsız denetim* (1. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uzay, Ş., & Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk ticaret kanununun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışılacak konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(21), 1503-1513.
- Uzay, Ş., ve Kaya, P. H. (2018). Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 721-740.
- Uzun, D. (2007). *Örgüt kültürünün bilgi yönetim sürecine ve örgütsel performansa etkisi: Beş yıldızlı otel işletmelerinde bir uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Vural, Z. A. (2005). *Kurum kültürü* (1. Basım). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Wilson, T., Wells, S., Little, H., & Ross, M. (2014). A history of internal control: From then to now. *Academy of Business Journal*, (1), 73-89.
- Yang, L., Quin, H., Gan, Q., & Su, J. (2020). Internal control quality, enterprise environmental protection investment and finance performance: An empirical study

- of China's a-share heavy pollution industry. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 17(17), 2-15.
- Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2014). *SPSS uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri* (4. Basım). Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yetiş, Z. (2017), *İç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisi: Otel işletmeleri örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Yılancı, F. M. (2006). *İç denetim* (1. Basım). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yılancı, M. (2003). *İç denetim: Türkiye'nin 500 büyük sanayii işletmesi üzerine bir araştırma* (2. Basım). Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Basımevi.
- Yılancı, M. F. (2015). *İç denetim ve iç kontrol değerlendirme rehberi* (3. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, F. (2019). *İç kontrol ve kurumsallaşma arasındaki ilişkide örgü kültürünün aracılık etkisi: Otel işletmelerinde bir araştırma* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Yıldız, M. (1997). Fransızca-Türkçe Sözlük.
- Yusof, N., Abu-Jarad, I. Y., & Nikbin, D. (2010). A review paper on organizational culture and organizational performance. *International Journal of Business and Social Science*, 1(3), 26-46.
- Yüreğir ve Nakıboğlu, (2007). Performans ölçümü ve ölçüm sistemleri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 545-562.
- Zhao, X., Lynch, J. G., and Chen, Q. (2010). Reconsidering Baron and Kenny: Myths and truths about mediation analysis. *Journal of Consumer Research*, (37), 197- 210
- 4632 Sayılı Kanun. (2001, 28 Mart). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 24366).
- 5018 Sayılı Kanun. (2003, 10 Aralık). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 25326).
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu. (2005, 01 Kasım). *T.C. Resmi Gazete* (Sayı 25983).
- 6362 Sayılı SPK Kanunu. (2012, 30 Aralık Tarih). *T.C. Resmi Gazete* (Sayı 28513).

DİZİN

-İ-

İç Kontrol, 4, 5, 12, 14, 17, 18, 20, 21, 22, 24, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 40, 52, 60, 61, 63, 68, 71, 72, 73, 74, 75, 80, 82, 84, 85, 86, 136, 137, 139, 146, 150, 155, 157, 160, 162, 164, 173, 174, 176, 178, 181, 183, 193, 194, 196, 198, 199, 200, 201, 203, 204, 205, 206, 207, 208

-K-

Kontrol, 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 47, 48, 50, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 91, 92, 93, 99, 101, 103, 104, 110, 114, 117, 119, 121, 122, 123, 125, 127, 131, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 146, 147, 148, 149, 150, 152, 156, 157, 159, 160, 162, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 183,

184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193

Kültür, 88, 89, 90, 107, 108, 111, 116, 121, 122, 124, 185, 196, 199, 201, 203

-Ö-

Örgüt Kültürü, 90, 93, 95, 106, 108, 112, 113, 116, 119, 120, 122, 124, 136, 137, 142, 144, 150, 151, 155, 164, 166, 167, 168, 173, 174, 178, 181, 183, 194, 195, 196, 197, 198, 200, 201, 206

Örgüt Performansı, 128, 130, 139, 142, 150, 151, 155, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 176, 177, 178, 180, 181

-P-

Performans, 4, 5, 6, 10, 11, 14, 17, 24, 25, 26, 33, 46, 47, 48, 64, 65, 68, 71, 73, 80, 85, 93, 95, 107, 108, 111, 113, 121, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 149, 151, 185, 190, 191