



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM BİLİM DALI**

**İÇ KONTROL SİSTEMİ VE YÖNETSEL KARAR VERME
İLİŞKİLERİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Havvanur ŞİMŞEK

BURSA-2020



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM BİLİM DALI**

**İÇ KONTROL SİSTEMİ VE YÖNETSEL KARAR VERME
İLİŞKİLERİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Havvanur ŞİMŞEK

Danışman:

Dr. Öğr. Üyesi Filiz Eren BÖLÜKTEPE

BURSA-2020

T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701618023 numaralı öğrenci Havvanur ŞİMŞEK'in hazırladığı "İç Kontrol Sistemi ve Yönetmelik Karar Verme İlişkileri Üzerine Nitel Bir Araştırma" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı 14/02/2020 günü 10:00-15:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının... Başarılı..... (başarılı / başarısız) olduğuna oybirliği..... (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.



Üye (Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyon Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

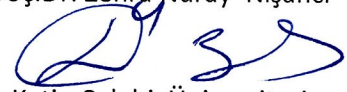
Dr.Öğretim Üyesi Filiz Eren Bölüktepe

Bursa Uludağ Üniversitesi
İnegöl İşletme Fakültesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doç.Dr. Zehra Nuray Nişancı



İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doç. Dr.Orhan Bozkurt

Bursa Uludağ Üniversitesi
İnegöl İşletme Fakültesi

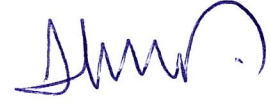
//

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “İç Kontrol Sistemi ve Yönetmelik Karar Verme İlişkileri Üzerine Nitel Bir Araştırma” başlıklı çalışmamın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallara uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynakların usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

31.01.2020



Adı Soyadı : Havvanur ŞİMŞEK
Öğrenci No : 701618023
Anabilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Programı : Tezli
Statüsü : Yüksek Lisans Tezi



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANABİLİM DALI
BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 31.01/2020

Tez Başlığı/Konusu: İç Kontrol Sistemi ve Yönetmelik Karar Verme İlişkileri Üzerine Nitel Bir Araştırma

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 109 sayfalık kısmına ilişkin, 31.01/2020 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 7.. dur.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç/dâhil
3. 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Adı Soyadı: Havvanur Şimşek
Öğrenci No: 701618023
Anabilim Dalı: İşletme
Programı: Muhasebe ve Denetim/Tezli
Statüsü: Yüksek Lisans Doktora

Tarih ve İmza
31.01.2020

Danışman

(Adı, Soyadı, Tarih)

Dr. Öğretim Üyesi Filiz Eren BÖLÜKTEPE

*Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Havvanur ŞİMŞEK
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans
Sayfa Sayısı : xiii+ 93
Mezuniyet Tarihi :/...../2020
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Filiz Eren BÖLÜKTEPE

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE YÖNETSEL KARAR VERME İLİŞKİLERİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA

Günümüzde iç kontrol sistemi yasal ve yapısal boyutlarıyla işletmeler açısından oldukça önemlidir. Özellikle basit kontrol modeline göre gelişmiş olan COSO modeli iç kontrol sisteminin sağlam temeller üzerine kurulmasına fayda sağlamaktadır. Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulumu, işletilmesi sürecinde başarılı olamayan işletmeler pek çok sorunla karşılaşabilir. İşletmelerde yönetsel karar verme mekanizmasının yetersizliği, farklı düzeylerde etkinliğin azalması, çeşitli risk olasılıklarının artması, yasal prosedürlere uyum güçlüğü, etik ve ahlaki değerlerin göz ardı edilmesi belirtilen sorunlar arasında yer almaktadır.

Karar verme, çeşitli alternatifler arasından amaç ve hedefler doğrultusunda en uygun olanını seçme faaliyetidir. Bu bağlamda karar verme planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve denetim fonksiyonlarının başarısı için örgüt kültürü bilinci ile görev dağılımının etkin bir şekilde yapılmasını gerektirmektedir. İç kontrol sistemi örgüt kültürünün hakim olmasına yarar sağlamakla beraber faaliyetlerinin bir sistem olarak yürütülmesi için temel oluşturmaktadır. Özellikle COSO modeli uyumlu iç kontrol sisteminin her bir unsuru ile yönetsel karar sürecinin aşamaları arasında karşılıklı etkileşim içerisinde yakın bir ilişki bulunmaktadır. Öyle ki, iç kontrol sisteminin sağladığı bilgiler yönetsel karar verme süreci için: amaç belirleme ve sorun tanımlama, kurum içinde etik ve ahlaki değerlerin gelişmesi, şeffaflık ilkesinin önemin artması, kurumsal kaynak planlamasının gelişmesi, bağımsız denetim faaliyetinin etkinleştirilmesi aşamalarına katkıda bulunduğu ve ilişkilerinin olduğu düşünülmektedir.

Bu araştırmada iç kontrol sistemi, yönetsel kontrol çerçevesinde incelenmiştir. İç kontrol sistemi tanımı yapılmış, COSO modeli incelenmiş, yönetim ve karar verme süreci üzerinde durulmuştur. İşletmelerde iç kontrol sistemi ile yönetsel kararlar, çeşitli politika ve stratejiler birlikte ele alınmıştır.

Bu araştırmanın amacı, şletmelerde iç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme süreci arasındaki ilişkileri incelemektir. Bununla birlikte elde edilen sonuçlara göre bazı öneriler geliştirmektir. Bu açıdan araştırma özgün bir nitelik taşımaktadır. Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan örnek olay yöntemi uygulanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kontrol, İç Kontrol Sistemi, Karar Verme, Karar Verme Süreci,
Yönetsel Karar

ABSTRACT

Name and Surname : Havvanur ŞİMŞEK
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting and Auditing
Degree Awarded : Master
Page Number : xiii+ 93
Degree Date :/...../2020
Supervisor : Dr. Öğr. Üyesi Filiz Eren BÖLÜKTEPE

A QUALITATIVE RESEARCH ON INTERNAL CONTROL SYSTEM AND MANAGERIAL DECISION MAKING RELATIONS

Today, the internal control system is very important for businesses with its legal and structural dimensions. The COSO model, which has been developed especially for the simple control model, benefits the establishment of the internal control system on solid foundations. Businesses that fail in the process of installing an effective internal control system can face many problems. Lack of managerial decision making mechanism in businesses, decrease in efficiency at different levels, increase in diversity possibilities, difficulty in harmonizing legal procedures, ignoring ethical and moral values.

Decision making is the activity of choosing the most suitable one among the various alternatives in line with goals and objectives. In this context, the decision making requires the organization culture awareness and the task distribution to be done effectively for the success of the organization, execution, coordination and supervision functions. The internal control system is the basis for benefiting the dominance of the organizational culture and for carrying out the activities together as a system. In particular, there is a close relationship in the interaction between the stages of the managerial decision process, each element of the internal control system compatible with COSO. Such that the information provided by the internal control system determines the purpose for the managerial decision making process and defines the problem, the development of ethical and moral values within the organization, the importance of the transparency principle, the development of institutional resource planning it is thought to contribute to the activation stages of the audit activity and have relationships.

This research was examined within the framework of internal control system managerial control. The internal control system is defined, the COSO model is examined, the management and decision making process are

emphasized. Various policies and strategies are handled together with the decisions managed by the internal control system in enterprises.

The purpose of this study is to examine the relationships between the internal control system and managerial decision making process in enterprises. However, some suggestions have been developed based on the results obtained. In this respect, the research has a unique quality. Case study method, one of the qualitative research methods, was applied in the research.

Keywords: Management, Internal Control, Decision Making, Decision Making Process

ÖNSÖZ

Hayalini kurduğum bir işi başarmanın gururu ile, yardım ve çabalarından dolayı her zaman bilgilerini, düşüncelerini eksik etmeyen sevgili danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Filiz Eren BÖLÜKTEPE' ye çalışmama katkılarından dolayı teşekkür ederim. Bu süreçte daima yanımda olan sevgili nişanlım Melih Tayyib AKCA'ya, maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen annem Dilber ŞİMŞEK, babam Kazım ŞİMŞEK ve ağabeylerim Tanju ŞİMŞEK ile Tolga ŞİMŞEK'e, yabancı bir şehirde yaşarken yardımlarını esirgemeyen akrabalarım ve ikinci ailem olarak gördüğüm ÇITAK ailesine teşekkürü borç bilirim. Emeği geçen herkese sonsuz minnetle.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
ÖNSÖZ.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLOLAR LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ KONTROL MODELLERİ.....	3
1. BİR SİSTEM OLARAK İÇ KONTROL ve İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULUM SÜRECİ.....	3
1.1. GENEL OLARAK İÇ KONTROL KAVRAMI.....	3
1.2. BİR SİSTEM OLARAK İÇ KONTROL.....	4
1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KAPSAMI VE AMACI.....	5
1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GEREKLİLİĞİ.....	6
1.4.1. İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Açısından Gerekliliği.....	7
1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Açısından Gerekliliği.....	8
1.4.3. İç Kontrolün Etik Olmayan Uygulamalar Açısından Gerekliliği.....	9
1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	10
1.5.1. Muhasebe Kontrolü.....	10
1.5.2. Yönetmel Kontrol.....	10
1.6. İÇ KONTROL MODELLERİ.....	11
1.6.1. COCO.....	11
1.6.2. The King Report.....	12
1.6.3. COBİT.....	12
1.6.4. COSO.....	12
1.7. BİR SİSTEM OLARAK COSO MODELİ UNSURLARI.....	14
1.7.1. Kontrol Ortamı.....	16
1.7.2. Risk Değerlendirme.....	17
1.7.3. Kontrol Faaliyetleri.....	18
1.7.4. Bilgi ve İletişim.....	18
1.7.5. İzleme.....	19
1.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULUM SÜRECİ.....	20
1.8.1. İç Kontrol Sistemi Kurulurken Dikkat Edilmesi Gerekenler.....	21
1.8.2. İç Kontrol Sistemi Kurulum Sürecini Biçimlendiren Temel İlkeler.....	22

1.8.3.İç Kontrol Sisteminin Kurulum Sürecinde Üst Yönetimin Sorumluluğu ..	23
İKİNCİ BÖLÜM	25
İÇ KONTROL SİSTEMİ VE YÖNETSEL KARAR SÜRECİ İLİŞKİLERİ	25
1. YÖNETİM ve YÖNETİMİN FONKSİYONLARI	25
1.1.YÖNETİM KAVRAMI	25
1.2. YÖNETİMİN FONKSİYONLARI	26
1.2.1.Planlama Fonksiyonu	26
1.2.2.Örgütlenme Fonksiyonu	27
1.2.3.Yürütme Fonksiyonu	28
1.2.4.Koordinasyon Fonksiyonu	29
1.2.5.Denetim Fonksiyonu	29
1.3. KARAR VE KARAR TÜRLERİ	30
1.3.1.Karar Vermenin Kapsamı ve Önemi	30
1.3.2.Karar Türleri.....	32
1.3.2.1.Kapsam ve Önem Derecesine Göre Kararlar.....	32
1.3.2.1.1.Stratejik Kararlar	32
1.3.2.1.2.Yönetimsel Kararlar	33
1.3.2.1.3.Eylemsel Kararlar	33
1.3.2.2.Yinelenme Derecesine Göre Kararlar	33
1.3.2.2.1.Programlanmış Kararlar	34
1.3.2.2.2.Programlanmamış Kararlar	34
1.3.2.3.Kararların Uygulandıkları Süreye Göre Sınıflandırılması.....	34
1.3.2.3.1.Uzun Dönemli Kararlar	35
1.3.2.3.2.Orta ve Kısa Dönemli Kararlar.....	35
1.3.2.4.Karar Verenlerin Sayısına Göre Kararlar	35
1.3.2.4.1.Bireysel Kararlar	35
1.3.2.4.2.Grup Kararları	35
1.4.KARAR VERME SÜRECİ VE KARAR VERME DURUMLARI	36
1.4.1.Karar Verme Süreci.....	36
1.4.2.Karar Verme Sürecinin Özellikleri	38
1.4.3.Karar Verme Durumları	39
1.4.3.1.Belirlilik Altında Karar Verme	40
1.4.3.2.Belirsizlik Altında Karar Verme	40
1.4.3.3.Risk Altında Karar Verme	41
1.5.KARAR VERME SÜRECİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	41
1.5.1.Karar Verici veya Karar Vericiler	41

1.5.2.Kararın Önemi	42
1.5.3.Çevresel Koşullar	42
1.5.4.Zaman Faktörü	43
1.5.5.Seçenekler	43
1.5.6.Kısıtlar	44
1.5.7.Sonuçlar	44
1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE YÖNETSEL KARAR SÜRECİ İLİŞKİLERİ..	44
1.6.1.Yönetmel Karar Verme Süreci ve Kültür İlişkileri	45
1.6.2. Yönetmel Karar Süreci İle Genel Kültür İlişkileri.....	45
1.6.3. Yönetmel Karar Süreci İle Örgüt Kültürü İlişkileri	46
1.6.4.İç Kontrol Sistemi ve Örgüt Kültürü İlişkileri.....	47
1.6.5. İç Kontrol Sistemi ve Yönetmel Karar Süreci İlişkileri.....	48
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	50
KONU İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY UYGULAMASI.....	50
1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	50
2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	50
2.1. Araştırmanın Örnekleme.....	50
2.2. Örnek Olay Çalışması ve Soru Formu	51
3. BULGULAR ve TARTIŞMA.....	52
3.1. Kapsayıcı Çerçeve	52
3.2. İşletmeler ile İlgili Genel Bilgiler	52
3.3. İç Kontrol Sistemi ile Yönetmel Karar Verme İlişkileri	56
SONUÇ.....	71
KAYNAKÇA	78
EKLER.....	88

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: İç Kontrol- İç Denetim Karşılaştırması.....	8
Tablo 2: İç Kontrol Sisteminin Temel İlke ve Unsurları	14
Tablo 3: Katılımcı Bilgileri.....	52
Tablo 4: İşletme Genel Bilgileri.....	53
Tablo 5: Departman Bilgileri.....	53
Tablo 6: İç Kontrol Sistemi Personel Bilgileri.....	54
Tablo 7: ISO Belgeleri	55
Tablo 8: İç Kontrol Sistemi Modeli	56
Tablo 9: COSO küpü ve Risk Etkisi İlişkisi Katılımcı İfadeleri.....	57
Tablo 10:Yönetmel Karar Vermedeki Sorunların İç Kontrol Sistemine Etkisi Katılımcı İfadeleri.....	60
Tablo 11: İç Kontrol Sistemi ve Yönetim Bilgi Sistemi Etkisi Katılımcı İfadeleri.....	66
Tablo 12: İç kontrol Sistemi- Müşteri İlişkileri Politikası İlişkisi Katılımcı İfadeleri...67	
Tablo 13: İç kontrol Sistemi ve Yönetmel Karar Verme İlişkileri Katılımcı İfadeleri	68

KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği)
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountans (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü)
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
COCO	Canadian Institute of Chartered of Accountants
COSO	Committee of Sponsoring Organization (Sponsor Organizasyon Komitesi)
FEI	Institute of Financial Managers (Finansal Yöneticiler Enstitüsü)
IIA	Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IMA	Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü)
ISO	International Organization For Standardization (Uluslararası Standartlar Örgütü)
KGK	Kamu Gözetim Kurulu
OSB	Organize Sanayi Bölgesi
T.C	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
vd.	Ve diğerleri

GİRİŞ

Küresel rekabet ortamında muhasebe, finansal raporlama skandalları, etik ve yasal sorunlar, iç kontrol sistemi, iç kontrol modellerini gündeme getirmiştir. İç kontrol sistemi işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması dolayısıyla etkinlik, verimliliğin artırılması, sürdürülebilirlik, kurumsal imaj açısından önem taşımaktadır. Özellikle basit kontrol modeline göre gelişmiş olan COSO modeli iç kontrol sisteminin sağlam temeller üzerine kurulmasına fayda sağlamaktadır. COSO modelinin etkinliği durumunda yönetimin her aşamasında ve organizasyonun farklı birimlerinde şeffaf, hesap verebilir, standartlara uygun olacak nitelikte faaliyetlerin yerine getirilmesi mümkün olabilmektedir.

Öte yandan işletmelerde iç kontrol sisteminin eksikliği ya da yetersizliği durumunda kaçınılmaz olarak pek çok sorunla karşılaşılabilir. Yasal yükümlülüklerin ötesinde yönetimin temel fonksiyonları planlama; örgütleme; yürütme; koordinasyon; denetim süreçleri olumsuz yönde etkilenebilir. Yönetimin temel fonksiyonları dolayısıyla karar sürecinin belirsizlikleri örgütsel hedef ve amaçları da olumsuz yönde etkileyebilir. İşletmenin rekabet gücünü olumsuz yönde etkileyen böyle bir ortamda; kaynak israfı, zaman kaybı, yönetsel otoritenin zayıflığı, hatalı, eksik kararların verilmesi, yasal prosedürlere uyum güçlüğü, etik ilke ve değerlerin göz ardı edilmesi karşılaşılan bazı sorunları, aksamaları ifade etmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın temel varsayımına göre COSO ile uyumlu iç kontrol sisteminin her bir unsuru ile yönetsel karar sürecinin aşamaları arasında karşılıklı etkileşim içerisinde yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çalışmada faaliyet alanları, çalışan sayısı ve karar politika yapısı farklı olan işletmelerin iç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme arasındaki ilişkinin ortak düşünceler olduğu ileri sürülmektedir.

Bu araştırmanın amacı, işletmelerde iç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme süreci arasındaki ilişkileri incelemektir. Bu yönüyle iç kontrol sisteminin davranışsal boyutunu yönetsel karar süreci çerçevesinde inceleyen bu çalışma diğer çalışmalardan farklılaşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak iç kontrol sistemi ve iç kontrol modelleri incelenecektir. Bu doğrultuda iç kontrol kavramı, bir sistem olarak iç kontrol sisteminin ayırt edici özellikleri, iç kontrol sisteminin gerekliliği, iç kontrol sisteminin

sınıflandırılması üzerinde durulacaktır. Bununla birlikte, iç kontrol modelleri, iç kontrolün temel unsurları, iç kontrol sisteminin kurulum süreci de incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, yönetim kavramı ve yönetimin temel fonksiyonları açıklanacaktır. Ardından karar kavramı ve karar türleri, karar verme süreci, karar durumları, karar verme sürecini etkileyen faktörler üzerinde durulacaktır. Son olarak iç kontrol sistemi ve yönetsel karar süreci arasındaki ilişkilerin farklı boyutları incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Samsun Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren beş işletmede yapılmış olan nitel bir araştırmaya yer verilecektir. Nitel araştırma yöntemlerinden biri olan örnek olay uygulaması yoluyla ulaşılan veriler farklı boyutlarda tartışılacaktır. Ardından elde edilen bazı sonuçlar ve değerlendirmeler açıklanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ KONTROL MODELLERİ

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol kavramından yola çıkarak iç kontrol sistemi açıklanacaktır. Ardından iç kontrol sistemi modelleri incelenecektir. İç kontrol sisteminin önemi ve kapsamından bahsedilerek sistemin gerekliliği değerlendirilecektir.

1. BİR SİSTEM OLARAK İÇ KONTROL ve İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULUM SÜRECİ

1.1. GENEL OLARAK İÇ KONTROL KAVRAMI

Genel olarak “kontrol” kavramı “Türk Dil Kurumu” sözlüğünde “denetleme, denetim, bir şeyin gerçeği ve aslına bakma” şeklinde tanımlanmaktadır. Örgüt yönetimi çerçevesinden bakıldığında denetim diğer bir ifadeyle kontrol kavramı, “yönetim organlarında meydana gelen olaylarla, meydana gelmesi muhtemel olayların birbirleriyle uyuşup, uyuşmadığının araştırılması ile ilgili bir kavramdır” (Topaloğlu, Koç, 2017:151) Kontrol kavramı, “örgütün önceden belirlediği amaç ve hedeflere ulaşabilmesi için uygulayacağı politikalar dizisi” olarak tanımlanmaktadır (Baskıcı, 2015: 166). Kontrol sürecinin temel amacı “faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek ve en iyi biçimde değerlendirmektedir” (Genç, 2019: 98).

Çalışmanın odağını oluşturan “iç kontrol” kavramı ise geniş anlamda “örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirme amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri” ifade etmektedir (Güredin, 2000:166).

Bununla birlikte, 1999 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü; (IIA) tarafından yapılan “iç kontrol” tanımına yer verildiği görülmektedir. Bu tanıma göre, “örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere diğer tüm raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan ve kurum

faaliyetlerinde devamlılık esaslı eylem ve faaliyetler bütününden oluşan bir sistemi” ifade etmektedir. (Uyar, 2010: 39; Dursun ve Dal, 2017:18).

Öte yandan iç kontrol, “*şirketin üst yönetiminden başlayarak diğer çalışanları kapsayan şirketin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşabilmesi için planlanan bir süreç*” olarak tanımlanabilmektedir (Demir,2016:21). Benzer şekilde, Sponsor Organizasyonlar Komitesi; Committee of Sponsoring Organizations (COSO, 2013:3) tarafından yapılan tanımlamada iç kontrolün bir süreç olma özelliğini vurgulanmaktadır. Bu tanıma göre iç kontrol kavramı “*işletmelerinin yönetim kurulunu kapsayarak yöneticiler ve diğer tüm çalışanların mevzuata uygun şekilde işletme hedefleri doğrultusunda yönlendirilmesini sağlayan bir süreci*” ifade etmektedir.

Diğer taraftan Pamukçu’nun (2019:11) yaptığı bir tanımda ise iç kontrol “*şirketin geleceğe dair planları ile şirketin varlıklarını korumak, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyet alanında verimliliğini artırmak, önceden belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı güçlendirmek amacıyla kabul edilen, işleme konulan tüm önlem ve yöntemler içeren süreç*” şeklinde ifade etmiştir.

Literatürde yer alan birçok tanımı değerlendiren Koç (2011:28) tarafından yapılan bir tanımda ise “*iç kontrol*” kavramının ayırt edici özellikleri şöyle açıklanmıştır: “*İç kontrol faaliyeti bir süreçtir; iç kontrol yönetimin belirlediği hedeflere ulaşmasına yardımcı olmaktadır; İç kontrol faaliyeti çalışanlar tarafından uygulanmaktadır, İç kontrol mevzuata uygun olan prosedürlerin yanı sıra çalışanları, organizasyonun tümünü kapsayan etkili bir sistem* ” olarak açıklanmıştır.

1.2. BİR SİSTEM OLARAK İÇ KONTROL

Genel olarak sistem, “*belirli parçalardan oluşan, bu parçalar arasında ilişkiler olan, bu parçaların aynı zamanda dış çevre ile ilişkisini kuran birleşik bir yapı, olay veya faaliyet olarak*” tanımlanmaktadır (Efil, 2015:98). Bunun ötesinde sistem yaklaşımı ise, “*önceden belirlenen belirli bir amaca ulaşabilmek için tasarlanan ve birbirleriyle bağımlı veya bağımsız birimler arasındaki ilişkileri belirli bir düzene göre ve bir bütün olarak inceleyen bir yaklaşımı*” ifade etmektedir (Demirdöğen ve Küçük, 2013:20). Sistem yaklaşımının ayırt edici özellikleri, “*analitik ve kavramsal temele dayanması, deneysel diğer bir ifadeyle ampirik oluşu, bütünleştirici bir niteliğinin olması*” şeklinde belirtilmektedir (Genç, 2019:127). Literatürde “*iç kontrol kavramı,*

yöntem ve uygulamalarının” sistem ve sistem yaklaşımı bağlamında ele alınarak incelendiği görülmektedir.

Bu çerçevede iç kontrol sistemi, “her işletmenin kendi bünyesine özgü olarak kurduğu bir sistemdir. İşletmelerde genel olarak, standartlara ve kanunlara dayanan, hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş süreç olarak” tanımlanmaktadır. (Uzay,1999:5). İç kontrol sistemi, “işletmelerin mevcut kaynaklarının en doğru şekilde korunması, hile ve yolsuzlukların bulunması ve önüne geçilmesi, finansal ve finansal olmayan verilerin doğruluğu, yönetimin etkin politikaları, amaçlara ulaşabilmesi için etkili olan birçok politikanın belirlendiği bir sistemi” ifade etmektedir (Aktürk ve Kılıç 2015:65-67).

Yasal çerçeveden bakıldığında yine iç kontrolün sistem yaklaşımı anlayışı ile tanımlandığı görülmektedir. “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 3.Maddesinde” iç kontrol: “İdarenin 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, süreç ile iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü” şeklinde tanımlanmıştır.

1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KAPSAMI VE AMACI

Yasal çerçeveden bakıldığında “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 4. Maddesinde” iç kontrolün amaçları: “a)Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, c)Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, d)Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, e)Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır” şeklinde açıklanmıştır.

İç kontrol sisteminin yasal anlamda önem kazanmasıyla birlikte araştırmacılar tarafından iç kontrol sisteminin kurulum ve uygulanması sürecinde güdülen amaçlar ile hedeflerin neler olduğu sorusuna yanıt aradığı görülmektedir.

Pamukçu (2019:13) tarafından yapılan çalışmada “iç kontrol sisteminin” temel amacı: “*Etik ilke ve kurallara uyularak işletme varlıklarının israf edilmeden verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanması, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi böylece muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin korunması*” şeklinde belirtilmektedir. İşletmelerde uygulanan basit kontrol sistemlerinden COSO modeline geçiş sürecini inceleyen Kayım (2009: 46) iç kontrol sistemiyle güdülen amaç ve hedefleri “*ön mali kontrolün*” ötesinde daha geniş kapsamlı olarak açıklamıştır. Buna göre “*iç kontrolün temel amacı, işletmeyi genel amaçlarına ulaştırmaktır; alt amaçları ise, etkinlik, ekonomiklik, etkililik (3E), uygunluk, bilgi güvenliği ve varlıkların korunması ilkeleri çerçevesine ulaşılmasıdır*” olarak belirtilmiştir.

“*İç kontrol sistemi*” işletme ile iş paydaşları arasında karşılıklı saygı ve güvene dayalı ilişkilerin geliştirilmesinde etkin bir rol oynamaktadır. İşletmelerin iç kontrol sistemi ile elde etmek istediği amaçlar; mali tablolarının doğruluğunu sağlamak, kaynakların verimliliğini artırmak ve faaliyetlerin standartlara uygun biçimde yürütülmesini sürdürülmesini sağlamaktır (Messier, 2000:187).

Öte yandan Shift (1990:37) iç kontrol sisteminin amacını şu şekilde açıklamıştır. İç kontrol kavramı karmaşık bir yapıya sahip olmakla beraber birbirinden farklı gruplara hitap etmektedir. İç kontrol istemi, yöneticileri, paydaşları, denetçileri, çalışanları olmak üzere birçok grubu ve kişileri ilgilendirmektedir. Bu sebeple yöneticilerin karşılaştığı en önemli sorunlardan biri kontrol sürecidir. Üretimi kontrol etmek, müşterileri kontrol etmek, çalışanları kontrol etmek gibi pek çok alanda kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi gerekmektedir. Belirtilen kontrolleri en iyi şekilde yerine getirmesi amacıyla iç kontrol sistemi işletmelerde etkin rol oynamaktadır.

1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GEREKLİLİĞİ

İşletme amaçları doğrultusunda “*iç kontrol sisteminin*” niçin önem arz ettiği ve gerekli olduğu sorusu, farklı boyutlarda yapılan tartışmaları da beraberinde gündeme getirmiştir. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim, bağımsız denetim, uluslararası denetim standartları ile etik ve ahlaki değerler açısından gerekliliği gibi pek çok konuda literatürde sıkça tartışmalar bulunmaktadır. Bu nedenle, çalışmanın bu kısmında belirtilen konulara yer verilmiştir.

Öte yandan bu çalışmanın odağını oluşturan iç kontrol sisteminin yönetsel karar verme ilişkilerini ortaya koymak dolayısıyla işletmenin etkinliği ve sürekliliği açısından önemi ile gerekliliği konusu ise çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı biçimde incelenecektir.

IFAC (2011:5) tarafından yapılan tanımlamada iç kontrol sisteminin niçin gerekli olduğu konusuna değinilmiştir; Ayrıca IFAC, işletmelerin risk düzeylerini en alt seviyeye indirmek amacıyla tüm birimlerin uygulaması ve dikkat etmesi gereken hususları belirtmiştir. Bu hususlar aşağıda sıralanmıştır.

- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini artırmak,
- Bilgi kullanıcılarına zamanında verimli bilgi sağlayarak karar vermelerini kolaylaştırmak,
- Yasal düzenlemelere, prosedürlere ayak uydurmak,
- İşletmelerde hile ve yolsuzluğun önüne geçilmesi için iç kontrol sistemi gereklidir.

İşletmelerin organizasyon yapısında iç kontrol sistemi gerekliliği, bilgi akışını sağlayan bir süreç olarak nitelendirilmektedir. Bu bağlamda iç kontrol sistemi işletmenin üst yönetiminden başlayarak çalışanlarını da içine alan bir süreçtir. Öte yandan iç kontrol sistemi faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi, finansal verilerinin doğru şekilde raporlanması ve faaliyetlerin standartlara uygun olup olmadığının denetlenmesi açısından oldukça önemlidir (Açıkgöz, 2007:26). Genel olarak iç kontrol sisteminin organizasyon yapısının etkinliği ve sürekliliği açısından büyük önem taşımaktadır.

1.4.1. İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Açısından Gerekliliği

Literatürde iç kontrol sisteminin bağımsız denetim açısından önemini ve gerekliliğini inceleyen çok sayıda çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda iç denetim ile iç kontrol arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişkinin olduğu kanısına varılmıştır (Aslan, 2010; Sabuncu, 2017; Alzeban, 2018). Öte yandan Uzun (2009:61), “*İç kontrol faaliyetlerinin yeterliliğini değerlendirmek, iç denetim faaliyetine olan ihtiyacı gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram*” ifadesi ile belirtilen ilişkiyi açıkça vurgulamıştır.

Literatürde son yıllarda “*iç kontrol ile iç denetim*” arasındaki ilişkileri inceleyen birçok uygulamalı çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bu çerçevede Can ve Çetin

(2018:92) Devlet Üniversitelerindeki iç kontrol sisteminin iç denetim programı üzerinde ne ölçüde etkili olduğunu farklı boyutları ile incelemiştir. iç denetim birimlerinde iç kontrol sisteminin iç denetim programı üzerindeki etkilerini farklı boyutları ile incelemiştir. Araştırma sonucunda iç denetim programının etkinliği ile, “kontrol ortamı”, “kontrol faaliyetleri” ve “izleme” bileşenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki tespit edilirken; “risk değerlendirme” ve “bilgi ve iletişim” bileşenleri arasındaysa, anlamlı bir ilişkinin olmadığı belirtilmiştir.

Toroslu’ya (2014:15) göre “iç kontrol” ve “iç denetim” kavramları arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bununla birlikte bu kavramlar farklı işlevleri de yerine getirmektedir. Belirtilen kavramlar arasındaki ilişkiler Tablo 1’de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 1: İç Denetim- İç Kontrol Karşılaştırması

“İç Denetim”	“İç Kontrol”
- Bilgiler ışığında yönetim birimine güvence sağlamak	- Amaçlar için bilginin doğru, güvenilir olmasını sağlamak
- Standartlara uygun kontrol sağlamak	- Standartlara uygun hale getirmek
- Etkinliği ve verimliliği artırmak	- Etkinlik sağlamak
- Risk denetiminde bulunmak	- Yönetim tarafından belirlenen hedeflere hizmet etmek

Kaynak: (Toroslu, 2014: 15)

Tablo 1’de ifade edildiği gibi iç denetim faaliyetinde standartlara uygun kontroller oluşturulmaktadır. Bu süreç içerisinde uygun ortamın belirlenmesi ise iç kontrol sistemi yoluyla sağlanmaktadır. Özellikle iç denetim faaliyetinin sağladığı algılanan güvence iç kontrol sistemine de yansımaktadır.

1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Açısından Gerekliliği

Literatürde iç kontrol sisteminin “bağımsız denetim” açısından önemini inceleyen birçok çalışmanın yer aldığı görülmektedir. “Kamu Gözetim Kurumu (KGK) Tanıtım Kitapçığında (kgk.gov.tr, 2020)” belirtildiği üzere, “Bağımsız denetim bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi, değerlendirilmesi, bir rapora bağlanmasıdır” şeklinde açıklamaktadır.

KGK “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar’ın” yürürlüğe girmesi ile Maliye Bakanlığı 22/3/2018, 431 sayılı yazısıyla 6102 TTK 397. Md. göre Bakanlar Kurulunca 26/3/2018 tarihinde bağımsız denetime tabi şirketler şu şekilde sıralanmaktadır (KGK, Mad.3 2018: 2);

- “Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler” ,
 - “Aktif toplamı 15 milyon TL”,
 - “Yıllık net satış hasılatı 20 Milyon TL”,
 - “Çalışan sayısı 50 kişi”
- SPK kapsamında olmayan şirketler için
 - “Aktif Toplam 30 Milyon TL”,
 - “Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL”,
 - “Çalışan sayısı 125 kişi”
- İlk iki bentlerde belirtilen kapsamda olmayan şirketler;
 - “Aktif toplam 35 milyon TL,”
 - “Yıllık net satış hasılatı 70 Milyon TL”,
 - “Çalışan sayısı 175 kişi”

Bakanlar Kurulu tarafından yukarıda belirlenen kriterlere sahip her işletme bağımsız denetime tabidir. Bu bağlamda “bağımsız denetim sürecinin” etkinliği ile “iç kontrol sisteminin” etkinliği arasında karşılıklı etkileşim ve ilişkilerin olduğu görülmektedir. Öyle ki, büyük bir yapıya sahip işletmelerin, muhasebe, finans ve diğer faaliyetlerinde hataya yer vermemesi gerekmektedir. Birtakım olumsuz sonuçlara, hatalara yer verilmemesi için yukarıdaki özellikleri taşıyan şirketlerin iç kontrol sistemi yapısına özen göstermesi öngörülmektedir.

1.4.3. İç Kontrolün Etik Olmayan Uygulamalar Açısından Gerekliliği

Günümüzde “etik ve ahlaki” değerler işletmelerin faaliyet alanlarında rehberlik eden kurallar bütünüdür. Kurumsal yönetimin temel ilkeleri; şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik, sorumluluk faaliyetleri iç kontrol sisteminde önem arz etmektedir. İşletmelerin etik değerleri, iş ahlakı kavramına göre kararların alınması ve uygulanması tüm işletme faaliyetlerini etkileyecektir (Bulut 2009:52). Kurum içinde etik olmayan

uygulamalar ile karşılaştığında iç kontrol sistemi sayesinde karşılaşılan sorunların neden kaynaklı olduğu tespit edilerek faaliyet alanında iyileştirmeye gidilecektir.

İşletmelerin faaliyetlerinden başlayarak mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasına kadar bütün işlemleri dayandırdığı mekanizma iç kontrol sistemi mekanizmasıdır. Yöneticiler tarafından yürütülen bu sistem işletme başarısını da göz önüne sermektedir. Bu bağlamda iç kontrol sistemi işletmelerde hata ve hilelerin var ise bulunmasında veya önlenmesinde önem arz etmektedir. Aynı zamanda iç kontrol sisteminin etik değerler üzerine kurulması ile yönetimin karar verme süreci, işletme kaynaklarının korunması gibi birçok alanda başarıyı beraberinde getireceği belirtilmektedir (Dal, 2016:3). Bu bağlamda iç kontrolün etik olmayan davranışları ortaya çıkardığı ya da önlediği bir gerçektir. İç kontrol sistemi etik içerikli karar sürecini destekleyici, teşvik edici bir nitelikte olabilir.

1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI

Literatürde denetim açısından iç kontrol “*muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol*” olmak üzere iki temel gruba ayrılarak incelenmektedir (Güredin, 2000:167).

1.5.1.Muhasebe Kontrolü

İç kontrol sistemi çerçevesinde genel olarak muhasebe kontrollerinin kapsamı; “*Yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma, muhasebe raporlarının hazırlanması gibi görevler ile varlıkların korunması için yapılan varlıklar üzerindeki fiziki kontroller gibi faaliyetlerin sürdürülmesine yönelik iç kontrol faaliyetlerinden*” oluşmaktadır (Ersoy, 2019:38). Ayrıca Alptekin (2018:43) tarafından belirtildiği üzere, muhasebe kontrolü “*işletme varlıklarının hata, hile, hırsızlık gibi olaylara karşı korunması, mali tabloların zamanında doğru düzenlenebilmesi için alınan önlemler ve kurulan sistemler yoluyla*” uygulanabilir. Bununla birlikte, muhasebe kontrolünün “*varlıkların korunması, finansal kayıtların güvenilirliği, kıymet hareketleri*” olmak üzere üç temel alanda odaklandığı da belirtilmektedir (Ersoy, 2019:39).

1.5.2. Yönetsel Kontrol

İç kontrol sistemi çerçevesinde yönetsel kontrolün işletmeler için ayırt edici özellikleri belirtilmektedir. Bu özellikleri “*Örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği, yönetim politikaları ile ilgili her türlü yordam ve yöntemleri kapsamaktadır. Yönetsel kontroller finansal kayıtlar ile dolaylı olarak ilgilidir. Yönetsel kontroller istatistiki*

analizleri, iş gören eğitim programlarını, kalite kontrolü gibi kontrolleri kapsamaktadır” sıralayabiliriz (Alptekin, 2018:42). Öyle ki, Güredin (2000:168) tarafından belirtildiği gibi, “işletmeler tarafından belirlenen yönetsel strateji ve politikalara uyumu teşvik eden, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini iyileştirmeyi hedefleyen iç kontroller yönetsel kontrol olarak” açıklanabilir. Ayrıca yönetsel kontrol “işletme yönetiminin, karlılık, etkinlik, büyüme ve varlığını sürdürülebilir faaliyetleri başta olmak üzere işletme amaçlarına ulaşabilmesi için işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve işletilmesi” faaliyetleri için gereklidir.

Sonuç olarak bu çalışmada “iç kontrol sistemi” yukarıda açıklanan “yönetsel kontrol” bağlamında ele alınarak bu sistemlerin işletmenin amaçları doğrultusunda, kısa dönemli, orta dönemli, uzun dönemli karar ve politikaları üzerindeki etkileri incelenmiştir.

1.6. İÇ KONTROL MODELLERİ

Daha önce belirtildiği gibi işletmelerde iç kontrol faaliyetleri genel sistem yaklaşımı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bir sistem olarak iç kontrolü oluşturan çeşitli unsurların kendi içerisinde uyumlu bir bütünlük oluşturması önem taşımaktadır. Bu doğrultuda farklı zamanlarda farklı kurumların çalışmaları, destekleri sonucunda iç kontrol modellerinin geliştirildiği görülmektedir. Çalışmanın bu kısmında yaygın kabul gören modeller arasında “COCO, The King Reports, Cobit ve COSO” modellerine yer verilmiştir.

1.6.1. COCO

COCO Modeli “Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Komisyonu tarafından hazırlanmıştır. Bu modelin yapısal bir kontrol sisteminden daha çok davranışsal değerler üzerinde odaklandığı” belirtilmektedir (Acındı, 2007:22). Literatürde “COCO modelinin” iç kontrol açısından yeni bir yaklaşım olarak ileri sürüldüğü belirtilmektedir. Bununla birlikte, “COSO modeli” ile kapsam olarak benzer nitelikler taşıdığı da belirtilmektedir. Ayrıca “COCO modeli” dört temel alan ve 20 kriterden oluşmaktadır. “COCO modelini” oluşturan temel alanlar: “Amaçlar, Seferberlik, Yeterlilik ve Gözlem” başlıkları altında sınıflandırılmaktadır (Pamukçu, 2019:15).

COCO modeli rehberinde kontrol ortamının belirlenmesi için üç gerekçe belirlenmiştir. Bu gerekçeler şu şekilde sıralanmaktadır (David, Yves, 2001:25)

- Denetim faaliyetinin artırılması için kontrol ortamında raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır.
 - Gelişen teknoloji ve değişen rekabet koşulları ile kontrol sistemde farklılık göstermektedir.
 - Tüm değişimler için kontrol ortamında iletişim kanallarına ihtiyaç vardır.
- Yukarıdaki sayılan gerekçeler ile COCO modeli oluşturulmuş ve işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

1.6.2. The King Report

“*The King Report Modeli*” Güney Afrikada Kurumsal yönetim konusunda yüksek standartlar oluşturmayı hedefleyen Kurumsal Yönetim Kraliyet Komitesi tarafından oluşturulmuştur. The King Report Modelinde kurumsal yönetim ilkelerinin finansal ve düzenleyici özelliklerinin ötesinde etik ve çevresel konulara da önem verildiği belirtilmektedir (Acındı, 2007:22).

1.6.3. COBİT

“*Control Objectives For Information techolog (CobiT- Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları)*” olarak adlandırılan bu model sistemi ilk olarak 1996 yılında kullanılmaya başlanmıştır. İşletmeler tarafından bilgi işleme teknolojisinin karşılaşıacağı riskleri kontrol altına almak amacıyla geliştirilmiş olan bir modeldir. Sistemin kurulmasına öncülük edenler işletme yöneticileridir. İşletmelerde yer alan politikaların işleyiş tarzı ve organizasyonunu içeren bir sistem olan Cobit’in amacı; raporlamada güveni sağlamak, yasalara ve yönetmeliklere uygun faaliyetleri yerine getirmektir (Aksoy, 2005: 145)

1.6.4. COSO

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), ABD merkezli bir kurumsal düşünce kuruluşudur (Braun, 2015:1). COSO’nun Türkçe açılımı ise “*Treadway Komisyonu İşletmeleri Destekleme Komitesi*” şeklinde ifade edilmektedir (Acındı, 2007:22). Ayrıca COSO modeli, “*Amerika Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) Amerika Muhasebe Derneği (AAA) Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI) İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)*” gibi birçok önemli muhasebe ve iç denetim komitesi tarafından desteklenmiştir (Pamukçu, 2019:15).

“COSO modeli” dünyada yaygın kabul gören ve sıkça kullanılan bir “iç kontrol sistemi değerlendirme modeli” olarak ön plana çıkmaktadır (Acındı, 2007:22). Treadway Komisyonu işletmeleri destekleme komitesi öncülüğünde AICPA, IIA gibi önemli muhasebe ve denetim örgütleri tarafından hazırlanmıştır. COSO modeli iç kontrolün kapsamını genişletmek, muhasebe kontrolünün yanı sıra yönetimin kontrolünü de etkinliği artırmayı amaçlayan bir yaklaşım olarak geliştirilmiştir.

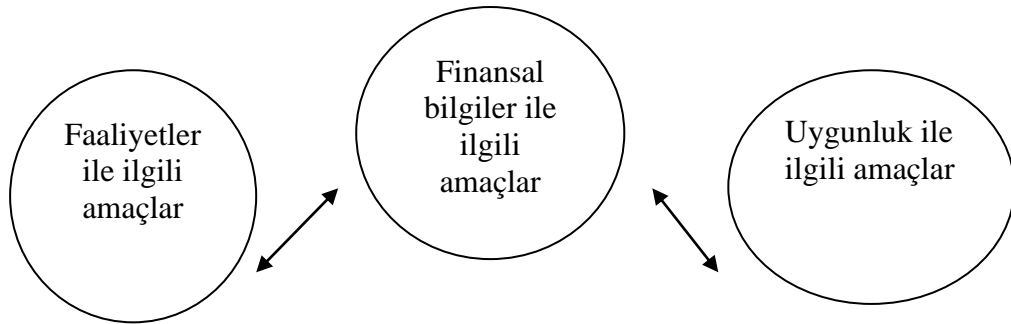
COSO modeli iç kontrolün tanımını; “finansal tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve eylemlerin etkinliği ile verimliliği, faaliyetlerin yasalara ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda mutlak bir güvence vermek üzere, işletmenin üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan aynı zamanda kontrol edilen bir yöntemler bütünü” olarak açıklanmaktadır (Sawyer vd., 2003:57) .

İç kontrol sistemini örgüt yapısına yansıtan ve hedeflerine ulaşmak için kullanan işletmeler, yönetime makul güvence sunan COSO modelinin beş bileşeni ile faaliyetleri yürütmektedir (Ionescu, 2011:157) .

İç kontrol sisteminin kurulum amacı işletme amaçlarına ulaşabilmeyi sağlamaktır. Bu bağlamda denetçiler için COSO modeli amaçlarını; faaliyetler ile ilgili amaçlar, finansal bilgiler ile ilgili amaçlar, uygunluk ile ilgili amaçlar olmak üzere üç başlık altında sınıflandırmıştır. (Yılancı, 2012: 85-86)

Belirtilen bu amaçları Şekil:1 ‘de ifade edilmiştir.

Şekil 1: COSO Modeli Amaçları



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 1’de yer alan bu amaçların açıklamaları ise şu şekilde ifade edilmektedir.

“Faaliyetler ile ilgili amaçlar”; işletmenin mevcut varlıklarını etkin şekilde kullanılması ile ilgili amaçlar bütünüdür. İşletme kaynakların muhtemel zararlardan korunmasını hedeflemektedir.

“Finansal bilgiler ile ilgili amaçlar”; İşletmenin güvenilir bir şekilde finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlamaktadır. İşletme faaliyetlerin eksiksiz olarak kayıt altına alınmasını amaçlar.

“Uygunluk ile ilgili amaçlar”; İşletmelerin standartlara uygun olarak faaliyet sürdürmesini sağlayan amaçlar bütünüdür. Yasa, yönetmelik ve prosedürlere bağlı olarak işlemlerini yapmasının esas olduğu kabul edilir.

1.7.BİR SİSTEM OLARAK COSO MODELİ UNSURLARI

Literatürde bir sistem olarak “iç kontrolün” birbirleriyle ilişkili temel unsurları genellikle beş temel başlık altında incelenmektedir. Bu başlıklar “kontrol ortamı”, “risk değerlendirme”, “kontrol faaliyetleri”, “bilgi ve iletişim”, “izleme” olarak ifade edilmektedir (Tüm ve Reyhanoglu, 2015:401, Shafie ve vd., 2019:281).

Genel olarak Yaman (2008: 4) tarafından yapılan çalışmada iç kontrolün temel ilkeleri ile iç kontrol unsurları birlikte ele alınarak incelenmiştir. Bu doğrultuda Tablo 2’ de iç kontrol sisteminin temel ilkeleri ile unsurları kısaca sunulmuştur.

Tablo 2: İç Kontrol Sisteminin Temel İlke ve Unsurları

İç Kontrolün Temel İlkeleri	İç Kontrol Unsurları
<ul style="list-style-type: none">• Mevzuata uygunluk,• Etkinlik ve Verimlilik,• Yönetimin görev ve sorumlukları,• Risk unsuruna dayanma,• İyi bir mali yapının esas alınması• Hesap verilebilirlik ilkesine dayanma,• Saydamlık ilkesine dayanma,• Sürekli gözden geçirme ve yenilenme• Kapsamlılık	<ul style="list-style-type: none">• Kontrol Ortamı,• Risk Değerlendirme,• Kontrol faaliyetleri,• Bilgi ve İletişim,• İzleme

Kaynak: (Yaman, 2008: 4)

Tablo 2’de sunulan iç kontrol sisteminin temel ilkeleri ile iç kontrol unsurlarını bir bütün olarak inceleyebiliriz. İşletme faaliyetlerinin iç kontrolün ilkelerine uygun olarak etik bir temelde yürütülmesi iç kontrol sistemini oluşturan temel unsurları olumlu

yönde etkileyebilmektedir. Benzer şekilde, iç kontrol sistemi unsurları Resmî gazetede yayımlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” yönetmeliğinde de Tablo 2’de belirtilen beş unsur çerçevesinde açıklanmıştır.

Bu bağlamda iç kontrol sistemi ilkelerinin birleşimi ile sistemin unsurları oluşmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerine sistemde büyük ölçüde yer almaktadır. Bu açıdan iç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme ilişkisi kurulmaktadır.

Literatürde işletmelerde uygulanan basit kontrol modellerinden “COSO” modeline geçiş süreci ve bu süreçte karşılaşılan bazı sorunlar sıklıkla tartışılan konular arasında yer almaktadır. Belirli vasıfları taşıyan kurumsal işletmelerde basit kontrol modelleri yerine COSO modelinin uygulanması önerilmektedir (Coşkun ve Teraman, 2018: 125, Şafie ve vd., 2019:281).

Basit kontrol modelinde kontrollerin, işletme amaçları gerçekleştirmek ve hedeflere ulaşmak için risklere karşı belirlenen araçlar olduğu ifade edilmektedir. Ancak söz konusu bu modelde insan faktörü ve çevresi dikkate alınmamıştır. Aslında sistemin amaçlarına ulaşp ulaşmadığını izleyecek olanın insan olduğu dikkate alındığında iç kontrolün temel unsurlarının “yönetim ve çalışanlar” olduğu görülmüş olacaktır. Bu bağlamda iç kontrol sistemi unsurlarının, iç kontrol ilkeleri üzerine kurulmuş olduğu görülmektedir. COSO modeli ise iç kontrol sistemini bu unsurlar üzerine inşa ederek kontrol ortamı oluşturmaktadır (Kayım, 2009:45).

Yaygın kabul gören COSO modeli basit kontrol modellerine göre daha kapsamlı bir yapıyı sunmaktadır. Bu modelin önemli unsurlarını yansıtmak amacıyla oluşturulan “COSO Piramidi” Şekil 2’de gösterilmektedir.

Şekil 2: COSO Piramidi



Kaynak: (Korkmaz, 2011: 31)

Şekil 2’de ifade edildiği gibi COSO piramidi “kontrol ortamı” piramidin temelini oluşturmaktadır. Piramidin diğer bileşenleri “kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme, izleme, bilgi ve iletişim kanalları” yolu ile bilgileri, bilgi kullanıcılarına ulaştırılmaktadır.

1.7.1.Kontrol Ortamı

İç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve oluşturan “kontrol ortamı” kısaca kurumun iş görme biçimini ifade etmektedir (Alptekin, 2018:46). Bu çerçeveden bakıldığında, örgütsel hiyerarşinin farklı basamaklarında yer alan yöneticilerin kontrol faaliyetlerine yönelik zihniyet ve tutumları, sorunlar ve çözüm önerilerine yaklaşım tarzları, etik değerlere verilen önem, mesleki dürüstlük, mesleki yeterlilik, insan kaynakları politika ve uygulamaları kontrol ortamını biçimlendiren temel öğeleri ifade etmektedir (Pamukçu, 2019:16, Kayım, 2009:46).

Kontrol ortamının değerlendirmek için denetçilerinin bazı faktörleri önceden bilmeleri gerekmektedir. Bu faktörler aşağıda belirtilmektedir (Arens, 2000: 292-294).

- İşletme tarafından benimsenen etik değerler,
- Verilen görevlendirmeye bağlılık,
- Üst yönetim ve diğer birimlerin katılımı,
- Benimsenen yönetim anlayışı,
- İşletme organizasyon şeması,
- Görevlerin dağılımı,
- İnsan kaynakları politikası ve prosedürlerine uygunluk, şeklinde sıralanmaktadır.

Yapılan birçok çalışmada işletmelerde etkin bir “iç kontrol sisteminin” tasarlanması ve uygulanması sürecinde yöneticilerin iç kontrole yönelik tutumları, bakış açılarının oldukça önemli olduğu belirtilmektedir (Tüm ve Reyhanoğlu, 2015:403). Bu bağlamda “kontrol ortamı” işletmenin örgüt kültürünü yansıtan kaynakların başında geldiğini söylemek mümkündür.

Örgüt kültürü bilincinin oluşturmak isteyen işletmeler, çalışanların görev ve sorumluluklarının belirlenmesi aşamasından başlamaktadır. İşletmeler çalışanlarına aşağıda belirtilen konularda rehberlik sağlaması gerekmektedir. (Keser ve Zencirkıran, 2018;25)

- Hangi değerlerin önemli olduğunu,

- Yönetim politikalarını,
- Müşteri ilişkileri yönetimini,
- İletişim tarzlarını belirtecek konular hakkında rehberlik sağlamalıdır.

Kontrol ortamı işletmelerinin örgüt kültürünün oluşturulmasındaki temel birimdir. Bu sebeple örgüt kültürünü işletmenin her birimine aşılama gerekmektedir. İşletmenin örgüt kültürün sıkı sıkıya benimsendiği birimlerde başarı seviyesi yüksek çıkmaktadır. Çünkü işletme hedef ve amaçları doğrultusunda hareket eden birimler faaliyetlerine bu kültürü yansıtmış olacaktır.

1.7.2.Risk Değerlendirme

Genel olarak organizasyonlar açısından risk kavramı, *“işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığı, işletme amaçlarına ulaşma sürecinde ortaya çıkabilecek çeşitli engelleri”* (Pamukçu, 2019:47) ifade etmektedir. İş dünyasında risk olgusu çeşitli işletmecilik faaliyetlerinin bünyesinde bulunmakla beraber oldukça yaygındır. Dolayısıyla her işletme bir şekilde içsel ya da dışsal faktörlerden kaynaklanan risklere maruz kalabilmektedir. Risklerin kontrol altına alınması, mümkün olduğu ölçüde en düşük seviyeye indirilmesinin gerekliliği risk değerlendirme sürecini gündeme getirmektedir (Braun, 2015:2).

Bu çerçevede risk değerlemesi *“işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyen önemli risklerin saptanması, analiz edilmesi, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme süreci”* olarak açıklanabilir (Akyel, 2010:87). Öte yandan yasal çerçeveden bakıldığında *“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 4. Maddesinin b bendinde”* risk değerlendirmesi; *“Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir”* şeklinde ifade edilmektedir.

COSO modeli açısından bakıldığında *“faaliyet ve süreçlere yönelik risklerin dikkate alınarak iş süreçleri ve prosedürlerin tasarlanması ve uygulanması”* öngörülmektedir (Kayım, 2009:47). COSO modeli çerçevesinde geliştirilen risk ölçüm teknikleri yoluyla risklerin ciddiye alınması doğru biçimde tanımlanarak değerlendirilmesi düşünülmektedir (Braun, 2015:2). Bu bağlamda riskli alanların belirlenmesi, kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması ardından elde edilen

sonuçlara göre düzeltici, iyileştirici faaliyetlerin yürütülmesinin “iç kontrol sisteminin başarısı” açısından oldukça önemlidir.

1.7.3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri: “işletme yönetiminin belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için uyguladığı önleyici ve uyarıcı mekanizmaları, çeşitli tedbirleri” içermektedir (Pamukçu, 2019:16).

Kontrol faaliyetleri, yönetimin karar politikası ve uygulamalarına göre şekillenmektedir. Yönetim tarafından verilen buyruklar organizasyondaki tüm birimleri kapsamaktadır. İşletmeler “kontrol faaliyetleri ile amaçlarına ulaşabilmek için oluşacak riskleri, engelleri ortadan kaldırmayı hedeflemektedir” (Dal, 2006:9).

Kontrol faaliyetleri birtakım unsurlar oluşturmaktadır. Bu unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır (Akyel, 2010:87):

- Yetkilerin belirlenmesi ve prosedürlerin onay aşaması faaliyetleri,
- Görevlerinin nitelik olarak birbirinden ayrılması faaliyetleri,
- İşletme kaynaklarına etkin kullanımına yönelik faaliyetler,
- Birimlerin görev alanlarındaki performans değerlendirilmesine yönelik faaliyetler.

Öte yandan Pamukçu (2019:19) tarafından denetim ile ilgili temel kontrol faaliyet unsurları belirtilmiştir. Bu unsurlar: “Performans ölçümleri, bilgi sistem kontrolleri, varlıkların fiziksel kontrolleri, görev ayrılıkları” şeklinde sıralanmaktadır.

Yukarıda yer alan bilgiler ışığında kontrol faaliyetlerini; işletmenin var olan kaynaklarını kullanarak en yüksek performansı sağlama aşaması olduğunu söyleyebiliriz. Bu bağlamda kontrol faaliyet alanları özenle belirlenerek iç kontrol sistemi yapısına entegre edilmelidir. Kontrol unsurlarının uygulanmasının ardından faaliyetlerde etkinliğin olumlu yönde olması beklenmektedir.

1.7.4.Bilgi ve İletişim

“İç kontrol sürecinde” ve COSO küpünde bilgi ve iletişim büyük bir öneme sahiptir. İşletme içerisinde en alt birimden en üst birime kadar istenilen bilgilere ulaşılabilir. Bu bağlamda birimler arasında uygun düzeyde olmayan iletişim kopukluğu başta zaman kaybı olmak üzere birçok kayba da yol açmaktadır (Dal: 2016:8)

Etkin bir bilgi sisteminin gerekli koşulları: “*Bütün doğru işler açıklanmalı ve kayıt edilmeli, finansal raporlamada kullanılan bilgiler ayrıntılı ve güncel olarak tanımlanmalı, ilgili işlemlerin meydana geldiği dönemlere göre doğru biçimde kayıt edilmesi sağlanmalı*” şeklinde sıralanmaktadır (Pamukçu, 2019:19).

İç kontrol sisteminden olumlu sonuçlar elde edilmesi için dikkat edilmesi gereken faktörlerden bir diğer unsur da iletişim kanallarıdır. Etkili bir şekilde faaliyet gösteren iletişim kanalları üst yönetim tarafından alınan kararların alt birimlere ulaşmasını sağlamaktır. Bilgi ve iletişimin sağlıklı yapılması istenilen amaca ulaştırmayı kolaylaştıracaktır. Bu sebeplerden dolayı işletme içerisinde yatay ve dikey kanallar yolu ile bilgiler yerine ulaştırılmalı ve geri bildirimleri doğru zamanda alınması sağlanmalıdır (Aytaç, 2014:24)

Jill (2013:50), “*İç kontrolle ilgili sorumlulukların ve belirlenen hedeflerin desteklenmesi işletmeler için gereklidir*” ifadesi ile bilginin öneminden bahsetmiştir. Öte yandan günlük olarak iç kontroller ile ilgili faaliyetlerde bilgi akışı sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Bilgi ve iletişim sayesinde iç kontrol biriminin faaliyetlerden tüm personellerin haberdar olması sağlanmaktadır.

Bilgi ve iletişim ile işletmeler tedarikçilerine, müşterilerine, bağımsız denetçilerine, bilgi kullanıcılarına iç kontrol sistemi yapısını açıkça sunabilmektedir (Lembi, 2006; 33-34).

1.7.5. İzleme

Genel olarak sistemin gözetimi şeklinde ifade edilen izleme ilkesi; “*iç kontrolün ve sistemin organizasyonunda karşılaştığı risklere ve değişikliklere uygun yapıya sahip olması gerekliliğinin belirtilmesi*” aşamasıdır. Bunun içinde iç kontroldeki değişen yapıya, hedeflere, ortama uyum sağlaması izleme aşaması ile olmaktadır (Akyel, 2010: 88)

İzleme faaliyeti sonucunda başarılı bilgiler elde etmek isteniyorsa; işletme misyonunun, amaçlarının ve risk düzeylerinin iyi bilinmesi gerekmektedir. Yönetim izleme konusunda kontrol faaliyetlerine, kontrol çevresine, iletişim kanallarına ve risk düzeyine dikkat etmesi gerekmektedir (Baskıcı, 2012:37).

İzleme faaliyetleri sağlam temellere dayandırıldığında ve uygulandığında olumlu sonuçları beraberinde getirecektir. Bu temelleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Robert vd. 2013:105).

- Sistemde sorunların tanımlanması ve düzeltilme faaliyetleri,
- Süreçlerde doğru bilgi elde etmek,
- Mali tabloların zamanında standartlara uygun hazırlanması,
- İç kontrol sisteminin sonuçlarının değerlendirilmesi

Tüm bilgilerden yola çıkarak izleme faaliyetleri piramidin çatısını oluşturmaktadır. Bu bağlamda izleme işletme hedef ve amaçları doğrultusunda sistemin kontrolünü sağlamakla beraber etkinliği de artırmaya yönelik faaliyetlerin bütünüdür.

1.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULUM SÜRECİ

İç kontrol ile ilgili daha öncelerde çalışma yapılmakla beraber günümüzde işletmeler için oldukça büyük öneme sahip iç kontrol kavramı ilk olarak 1949 yılında “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” (AICPA) tarafından ortaya çıkarılmıştır (Çiğdem, 2018:3).

1949 yılında yayınlanan özel bir raporda şu şekilde açıklanmaktadır; “İç Kontrol, örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir. Bu tanımın bu sözcüğe (iç kontrol) verilen anlamdan daha geniş olduğu kabul edilebilir. (Bu tanım) bir iç kontrol sisteminin muhasebe ve finansal bölümlerin işlevleriyle doğrudan ilgili birçok konularını aşan bir anlam taşımaktadır.” (Güredin, 2000:316). İşletme hayatına da bu tanım ile giren iç kontrol sistemi 1970’li yıllarda ABD’ de yaşanan Watergate skandalı sonucunda bir kongrenin toplanması ile iç kontrolün etki alanı daha da genişlemesi ve daha büyük önem arz eden hale getirilmiştir (Alikadıoğulları, 2011: 33).

1970’ler sonu ile 1980 yılının başlarında yaşanan bu skandalın ardından mali tablolarda ki değişimlerin sahte olarak raporlanmasına engel olmak amacıyla aşağıdaki enstitüler kurulmuştur.

- İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI)
- Amerikan Muhasebe Birliği (AAA)

- Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü (IMA)

Bu beş kurulun toplanması ile “*Ulusal Sahte Mali Raporlama Komisyonu*” oluşturulmuştur. Günümüzde işletmeler için hala etkin bir rol oynayan iç kontrol sistemine geçiş bu şekilde oluşmaya başlamıştır.

Yaşanan skandallar sonucunda iç kontrol sistemi işletmeler için büyük bir öneme sahip olmuştur. Bu sebeple işletmeler hata ve hileyi yapanların cezalandırmasından önce hata ve hilelerin oluşmadan önlem almayı tercih edeceklerdir. Hata ve hilelere iç kontrol sistemi ile yer vermeyecekler ve varlıklarını korumak adına iç kontrol sistemini sağlam bir şekilde kuracaklardır (Holmes ve Overmyer, 1966:141).

1.8.1.İç Kontrol Sistemi Kurulurken Dikkat Edilmesi Gerekenler

İşletmelerin belirlediği hedeflere ulaşabilmesi için iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmak isteyen işletmeler “*risk faktörü*” ve “*maliyet faktörünü*” göz önünde bulundurması gerekmektedir (Çiğdem, 2018:18).

İşletmelerinin iç kontrol sistemlerini oluştururken katlanmak zorunda oldukları maliyetlerin olacağı muhakkaktır. Özellikle küçük ve gelişmekte olan işletmelerin hem iş gücü yetersizleri hem de bilgi teknolojisinin kullanımı işletmeler için büyük ölçüde maliyet gerektiren faktörlerdir. Maliyet faktörü söz konusu olduğunda üzerinde durulması gereken temel konu “ *işletmelerin iç kontrol sistemini kurmak için katlandığı maliyetlerinin, iç kontrol sistemini kurduktan sonra elde etmek istediği faydadan büyük olmaması*” düşüncesidir. (Özeren; 2004:11; Uyar, 2010:52)

İşletmelerinin iç kontrol sistemini kurarken karşılaştıkları sorun ve dikkat etmesi gereken diğer unsur ise risk faktörüdür. Risk “*işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığı*” olarak tanımlanmaktadır. Etkin bir işletme yönetimine sahip olan firmalar iç kontrol sistemini kurarken riskleri en aza indirmek için gerekli tüm prosesleri uygulamaya çalışmaktadırlar. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin kurulmasına, karar verilmeye başladığı andan itibaren işletme yöneticilerinin amacı mevcut olan riskleri ve oluşabilecek riskleri belirlemektir (Kepekçi, 2004:66-67). İşletmede yönetim faaliyeti oldukça etkin rol oynamakta ise risklerin belirlenmesi ve azaltma çalışmaları hususunda tüm birimlerden kontrol faaliyeti için gerekli bilgileri alarak uygulamaya geçmektedir. İşletmeler iç kontrol sistemini kurmadan önce kendileri için risk düzeylerini, risklerin önem derecelerinin neler olduğunu bilmeleri

gerekmektedir. Yöneticiler hangi risklerin kaçınılmaz olduğunu veya oluşabilecek riskler için ne gibi faaliyetler doğuracağını önceden kestirebilmelidir (Baykal, 2015 ;10)

Pamukçu (2019:21) iç kontrol sisteminin kurulmasının nedenini “*işletme yönetiminin aldığı yanlış kararlarının sebep olduğu yolsuzlukları önlemek ve zaman kaybını en aza indirmek*” şeklinde açıklamıştır.

Sonuç olarak işletmeler iç kontrol sistemini kurmak için etkin bir örgüt kültürüne sahip olması bununla beraber maliyet faktörü ve risk faktörünün kabul edilmesi ile başladığı anlaşılmaktadır. Tüm maliyetler ele alınıp iç kontrol sisteminin karları ile karşılaştırılmalıdır. Maliyet faktörü önemli ölçüde tamamlandığı zaman risklerin neler olduğu karşılaşılabılır ve riskler için risk düzeylerini belirlenebilmektedir. İç kontrol sistemi çıktıları bu iki faktörün önüne geçerek işletme yöneticilerin amaçlarına ulaşmasını sağlamak olduğu görülmektedir. Elde edilen veriler işletme başarısına fayda sağladığı sürece iç kontrol sistemine yeni aşamalar katarak geliştirme faaliyetleri yapabilmektedir.

1.8.2.İç Kontrol Sistemi Kurulum Sürecini Biçimlendiren Temel İlkeler

Etkili ve başarılı bir “*iç kontrol sisteminin*” kurulum sürecinde dikkate alınması gereken bazı temel ilkeler (Pamukçu, 2019:20); “*Görevlerin ayırım ilkesi; Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olma ilkesi, Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt sisteminin var olması ilkesi; Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunma ilkesi; Bağımsız mutabakatların yapılması ilkesi*” olarak belirtilmektedir.

Yukarıda belirtilen ilkeler kısaca şöyle açıklanabilir. Görevlerin ayırımı ilkesi: “*işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesini, yapılmış olan hata ve hilelerin mümkün olan en kısa sürede ortaya çıkarılmasını amaçlamaktır*” (Alptekin, 2018:50). Bu ilkenin gerçekleşebilmesi için gerekli olan temel koşullar ise kısaca şöyle belirtilmektedir: “*Kıymet hareketinin kayıtlara alınması*”, elde edilen varlıkların koruma altına alınması görevlerinin farklı kişilerin ve bölümlerin sorumluluğuna verilmesi gerekir (Güredin, 2000:179).

“*Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olma ilkesi*”: çalışanların yetki ve sorumluluklarının açık biçimde tanımlanması, yetki ve sorumluluk denkleğinin sağlanması iç kontrol sisteminin temel öğelerinden biridir. Yaygın olarak kabul gören bu ilkeye göre “*her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yürütülmelidir*” (Alptekin, 2018:180) görüşü benimsenmektedir.

“Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt sisteminin var olması ilkesi”: Etkin bir iç kontrol sisteminin ön koşullarından biri olarak “uygun belgeleme ve muhasebe kayıt sisteminin” oluşturulmasını öngörmektedir (Güredin, 2000:179). Bu ilkeye göre: “Kıymet hareketine neden olunması, muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir, ayrıca sorumluluk belge üzerinden incelenir” düşüncesi hakimdir (Alptekin, 2018:51).

“Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunma ilkesi”: geniş ve dar anlamda yorumlanabilmektedir. Geniş anlamda “ her türlü kurum varlığının korunması amacıyla gerekli olan tüm önlemlerin alınması” görüşünü vurgulamaktadır. Varlıkların güvence altına alınması dar anlamda ise “iktisadi kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde gerçekleştirilecek hatalar, hileler ya da belge ve kayıtların değiştirilmesinden kaynaklanan kayıplar iç kontrol ile engellenecektir” şeklindeki görüşü vurgulamaktadır (Bakkal ve vd., 2016:33).

Son olarak “bağımsız mutabakatların yapılması ilkesi” doğrultusunda iç kontrol unsurlarının uygun olarak gerçekleştirilip, gerçekleştirilmediğini saptamak amacıyla bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar muhasebe kaydının yapılması sorumluluğunu yüklenen kişilerin dışındaki kişiler tarafından belirli aralıklarla, önceden haber verilmeden yapılmalı, mutabakat sonucunda tespit edilen uyumsuzluklar yönetime bir rapor halinde sunulmalıdır (Güredin, 2000:181).

1.8.3.İç Kontrol Sisteminin Kurulum Sürecinde Üst Yönetimin Sorumluluğu

Üst yönetim “iç kontrol sisteminin” kurulması, geliştirilmesi ve sistem faaliyetlerinin gözetimini aşamasında denetimde sorumlu olan yöneticiler grubudur. İç kontrol sisteminin kurulmasında yöneticiler işletme prosedürler ve politikaların tüm personeller tarafından benimsenmesi için en uygun ortamı belirleyerek sistemin aksayan yönlerinin geliştirilmesinde aktif olarak rol oynamaktadır. Aynı zamanda işletme yöneticilerinin etik değerlerinin, tüm alt birimlere aktarması, örgüt içindeki tutum ve davranışları iç kontrol sisteminin temelini oluşturmada bir disiplin olarak görülmektedir. Yöneticiler karşılaştıkları riskleri, risk değerlendirme politikalarını gerekli üst ve alt birimlere bildirmekle de sorumludur. Bu sayede üst birim şirketinin bağımsız denetim raporlarının oluşturulmasında bağımsız denetçilere önemli bir kaynak oluşturmaktadır (COSO, 2013:9-10).

İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde organizasyon yapısına hakim olmasının temelinde yönetiminin etkisi büyük bir öneme sahiptir. Yönetim kontrol gücünü önemli ölçüde olduğuna inanıyorsa, organizasyon yapısı içerisindeki herkes yönetimin kontrol gücünün farkında olacaktır. Ancak üst yönetim iç kontrol sistemine özen göstermez ve bu da çalışanlar tarafından fark edilir ise iç kontrol sistemi amaçlarına ters hareket etmiş olacaktır (Kell vd., 1989:151-152).

Üst yönetim tarafından yapılacak görev dağılımı büyük bir öneme sahiptir. Bu sebeple organizasyonda yer olan bireylerin istedikleri anda istedikleri bilgiye ulaşabilmesi ve kullanacağı alana engel olmaması için yapacakları işleri bir yetkiye dayandırmaları gerektiği bilinci sağlanmalıdır (Alvin vd,1976:163-165).

İşletme yöneticileri iç denetim fonksiyonu ve iç kontrol fonksiyonu ile “*yönetim bilgi sisteminin*” unsurlarını belirlemede etkilidir. İç kontrol sistemine sahip işletme yöneticileri iç kontrol sistemin etkileri konusuna genel bir anlayışa sahip olmalıdır. Bu yapıya sahip olmayan işletmeler kendi bünyelerinde üst yönetim tarafından yılda bir kez dahi olsa yönetim kurallarını değerlendirmelidirler (Fraser ve Lindsay, 2005:25).

Üst yönetimin başarı sağlayabilmesi için “*yönetimde etkili kişinin becerileri, belirli bir işin üstesinden gelme yeteneği, diğer çalışanlar ile iletişim durumu*” gibi birçok beceriye sahip olması gerekmektedir. Tüm birimi bir bütün olarak kabul ederek örgüt birimleri arasındaki ilişkiyi üst düzeyde tutmaya çalışmaktır (Mescon vd, 2001: 167-168). Örgüt yapısında, tüm departmanlar arası ilişkilerin nasıl olması gerektiği hususunda yönetici kendini sürekli geliştirmelidir (Steady vd, 1984:91).

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE YÖNETSEL KARAR SÜRECİ İLİŞKİLERİ

1. YÖNETİM ve YÖNETİMİN FONKSİYONLARI

1.1.YÖNETİM KAVRAMI

Yönetim kavramı her alanda kullanıldığı için evrensel bir kavramdır. Yönetim kavramı çok geniş bir alana sahip olup net bir şekilde tanımlamak mümkün değildir (Erkut, 2009:27). Genel olarak yönetim kavramı, “*bir işletmede amaca ulaşma yolunda girilen çalışmaların düzenlenmesi ve ortak bir amaca yöneltmek sürecidir*” (Efil, 2015:12). Bununla birlikte yönetim kavramını, “*örgütlerin belirlediği amaçlar doğrultusunda işletmenin tüm kaynaklarını etkin ve verimli kullanarak planlama ile başlayıp denetim ile son bulan faaliyetlerin süreci olarak tanımlamak*” mümkündür (Kurulgan, 2015:62). Benzer şekilde yapılan diğer bir tanıma göre yönetim, “*örgüt amaçlarının ekonomik ve etkin biçimde gerçekleştirilmesi için faaliyetlerin planlanması, örgütlenmesi, yürütülmesi, denetlenmesidir*” (Efil, 2015:12).

Diğer taraftan “*yönetim kavramını*” bir süreç olmanın ötesinde yönetim işlevini yürüten kişiler ve/veya gruplar açısından vurgulayan tanımlar ise şöyle açıklanabilir. Yönetim sürecinde, “*belirli bir amaca başkalarıyla birlikte ulaşma, başkalarına iş gördürme, ve onların yardımlarını sağlama söz konusu olmaktadır. Belirtilen süreçte işleri yaptırana yönetici, yapanlara ise yönetilen denmektedir*” (Şimşek ve Çelik, 2018:4). Günümüzde başkalarını yönetmek yerine başkalarıyla birlikte işbirliği ve ekip çalışması yoluyla yönetmek ön plana çıkmaktadır. Bu açıdan yönetimin temelini “*rasyonel karar alma, işbirliği, ortak amaç, çaba, düzen ve insancıl yaklaşım*” oluşturmaktadır (Sabuncuoğlu ve Tokol:2017:165). Örgütlerde yöneticilerin üstlendiği birçok görev ve sorumluluklar dolayısıyla roller bulunmaktadır. “*Yöneticinin karar almaya ilişkin rolü*” incelendiğinde yönetsel kararlar yöneticilerin çeşitli kaynaklardan sağladığı bilgilere göre biçimlenmektedir. Mintzberg tarafından yöneticinin karar almaya ilişkin rollerinin: “*Girişimcilik rolü; Uyuşmazlıkları çözümleyici rolü; Kaynak dağıtım rolü; Müzakerecilik rolü*” olmak üzere dört temel grupta açıklandığı belirtilmektedir (Şimşek ve Çelik, 2018:4). Literatürde yönetsel rollerin yöneticilerin tutum ve davranışları üzerindeki etkilerinin farklı boyutlarda tartışıldığı görülmektedir.

Bu çerçevede “*girişimcilik rolü*” yöneticilerin inovasyon, değişim yoluyla işletmeyi geliştirmeye, farklı bir konuma getirmeye yönelik çabalarını kısaca girişimsel eylemler ile ilgili sorumluluklarını ifade etmektedir (Khan, 2013:138). Öte yandan, yöneticiler “*uyuşmazlıkları çözümleyici*” rolünde organizasyonda farklı etkenlerden kaynaklanan çatışmaları çözümüleme yolunda çaba gösterir. “*Kaynak dağıtıcı rolü*” ile kaynakların ne şekilde ve kimlere dağıtılacağı konusunda karar verme yükümlülüğünü üstlenir. Son olarak “*müzakerecilik rolü*” ise yöneticilerin çeşitli konularda uyuşmazlık, tartışmaları çözümülemeye yönelik rollerini ifade etmektedir (Şimşek ve Çelik, 2018:4). .

1.2. YÖNETİMİN FONKSİYONLARI

Genel olarak yönetim süreci “*başkaları aracılığı ile belirtilen amaçlara ulaşma veya başkalarına iş gördürme faaliyetlerinin toplamı*” (Efil, 2015:133) şeklinde açıklanmaktadır. Literatürde yönetim sürecini oluşturan fonksiyonların neler olduğu konusunda farklı görüşlerin ileri sürüldüğü görülmektedir, Yaygın kabul gören görüşe göre, yönetimin beş temel fonksiyonu bulunmaktadır. Yönetim süreci ve yöneticilerin başarılı sonuçlara ulaşabilmesi için bu fonksiyonların etkin biçimde yönetilmesi oldukça önemlidir. Bu çerçevede yönetimin temel fonksiyonları şu şekilde sıralanmaktadır (Demirel, 2019: 17).

- Planlama,
- Örgütlenme
- Yürütme,
- Koordinasyon,
- Denetim

Yukarıda belirtilen fonksiyonlar örgütün hiyerarşik yapısı içerisinde tüm karar ve uygulamaların temelini oluştururlar (Efil, 2015:133). Bu çerçevede yönetim fonksiyonları etkinliğinin “*karar verme sürecini*” destekleyici bir nitelik taşıdığı söylenebilir.

1.2.1.Planlama Fonksiyonu

Yönetim fonksiyonlarının ilki olan planlama, örgüt amaçlarını ortaya koymak ve bu amaçlara ulaşmak için hangi süreçleri kullanacağı belirleme aşamasıdır. Yönetim fonksiyonlarının temelini oluşturmaktadır. Planlama, örgütlerin görev ve ilkelerini

ortaya koymak ve bu ilkelere ulaşmada uygulanacak tekniklerinin belirlenmesidir (Özalp, 1989: 8).

Planlama fonksiyonunun amacı, işletme hedeflerinin belirlenmesini sağlamak ve hedeflere ulaşmak için gerekli stratejileri belirlemektir. Planlama faaliyetine bakış açısı yöneticilerin görev alanlarına göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, üst düzey yöneticiler uzun vadede planlar oluşturacak şekilde karar verirler, alt düzey yöneticiler ise kısa vadede alınacak kararlar için planlama faaliyetini gerçekleştirirler (Karaman, 2016:52). Bu bağlamda örgütün her kademesinde planlama ve karar süreci arasında karşılıklı bir etkileşim ve yakın ilişkiler bulunmaktadır (Koçel, 2020:173).

Planlama işletmenin karşılaştacağı tehdit ve fırsatlarının önceden belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Fırsat ve tehditlerinin önceden öngörülür olması işletme stratejilerinin belirlenmesine katkı sağlayacaktır. Planlamanın özelliği diğer yönetim fonksiyonlarının yürütülmesinde öncelik sağlamaktır. Planlamanın oluşturulmasından nihai amaç faaliyetlerin nasıl yapılması gerektiğine karar vermek ve tüm bunların sonucunda hedeflere başarılı bir şekilde ulaşmaktır (Karaman, 2016:52).

Farklı boyutları ile oldukça geniş kapsamlı olan planlama fonksiyonu, rutin kararların, sorun çözme yöntemlerinin ötesinde işletmenin varlığı, büyüme ve gelişmesi ile ilgili olan çeşitli stratejik kararların temelini oluşturur (Koçel, 2020:178). Özetle, yönetim sürecinin ilk aşaması olarak planlama, işletmelerin karşılaştıkları risk ve belirsizliği en düşük seviyeye indirebilen oldukça etkili bir yönetsel araç olarak belirtilmektedir (Şimşek ve Çelik, 2018:32).

1.2.2.Örgütlenme Fonksiyonu

Örgütlenme, planlama fonksiyonu sonucunda belirlenen planları uygulamak için gerekli yönetim birimlerini belirleyerek bu yönetim birimlerinin görev alanları tanımlamak ve arasındaki ilişkileri düzenlemektir (Eryıldız, 2013:5)

Yönetim fonksiyonları tek başına örgütlerin başarılı olmasına yeterli gelmemektedir. Bu sebeple planlama fonksiyonu ile belirlenen planların gerçekleşmesi için örgütlenme fonksiyonu bir sistem haline getirmek esastır. Örgütlenme, yapılacak işlerinin belirlenmesi, grupların oluşturulması, gerekli personellerin belirlenmesi ve görevlerinin atanması, yer, kullanılacak araç ve yöntemlerin belirlenmesi faaliyetidir (Özalp, 1989:89).

İşletmelerde örgütlenme fonksiyonunun başarılı olabilmesi için bazı faktörleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Bu faktörler şu şekilde sıralanmaktadır (Genç, 2019:68)

- İşletme tarafından belirlenmiş amaçların net bir şekilde açıklanması,
- Örgüt aşamasının belirlenmesi ve faydalarının anlaşılması,
- Tüm çalışanların sürecin her aşamasına katkı sağlaması,
- Süreklilik için açık bir şekilde sistemin kurulması

İşletmeler belirlenen amaçlara ulaşmada sıkıntı yaşıyorsa ise yönetim tarafından yeniden örgütlemeye karar verebilir. Bu örgütlenme fonksiyonunun sürekli bir faaliyet olmasının sonucudur. Örgütlenme fonksiyonunun temel amacı işletme faaliyetlerinin örgütsel yapı ile başarılı sonuçlara ulaştırmaktır (Koç ve Topaloğlu, 2017:129-130).

1.2.3.Yürütme Fonksiyonu

Yürütme, örgütlerde birden çok kişinin amaçlara ulaşmak için harekete geçirme işlemidir (Gürüz ve Gürel, 2006:273). Bir diğer tanımda yürütme, işletme kaynaklarının en etkin biçimde kullanarak, belirlenen amaçlara en kısa ve kestirme yoldan ulaşma çabasıdır (Güney, 2007:84).

Yöneltme, yöneticilerin astlarının neler yapması gerektiğini belirmesi faaliyetini de kapsamaktadır. Yöneticiler astlarına bir süreç halinde faaliyetleri bildirirler. Bu faaliyetler (Memiş, 2006:55);

- Faaliyetleri bildirmek ve başlatmak,
- Emirler,
- Liderlik,
- Astların faaliyetlere teşvik edilmesi,
- Gruplar arasında etkili iletişim

Faaliyetlerden anlaşıldığı gibi yürütme fonksiyonu bir süreç olup süreklilik arz etmektedir. Yürütme faaliyetinde yöneticilerin faaliyetlere etkisi astları ile arasındaki ilişki önemlilik teşkil etmektedir.

Diğer taraftan yürütme fonksiyonu; *“planlama, örgütlenme, organizasyon faaliyetlerinin işletme amaçları doğrultusunda harekete geçirme eylemidir.”* Bu faaliyetler yöneltme faaliyeti ile gerçekleşmektedir. Örgütsel yapının devamlılığı ile yürütme fonksiyonu varlığını sürdürmektedir (Genç, 2019; 86) .

1.2.4.Koordinasyon Fonksiyonu

Literatürde eşgüdümle olarak da adlandırılmaktadır. İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için tüm birim ve kaynakların uyum içerisinde çalışması koordinasyon fonksiyonudur. Başka bir ifade ile ortak bir amacı gerçekleştirmek için aynı türdeki kuruluşlar ile iş birliği halinde çalışmaktır. İşletmelerde faaliyetlerin düzenli bir şekilde işleyişi için tüm birimlerin iş birliği içinde çalışması temel esastır. Çünkü koordinasyon fonksiyonunun doğru yürütülmesi verimliliği beraberinde getirecektir. Bu sebeple yöneticiler işletmelerde altında çalışanlar ile karşılıklı olarak uyum içinde çalışmalıdır. İşletmelerde koordinasyonu sağlamak kolay değildir. (Tortop vd., 2007:114)

İşletmeler örgüt koordinasyonunu sağlamak için bazı koşullara özen göstermelidir. Bu koşullar şu şekilde sıralanmaktadır; (Bursalıoğlu, 1982:165)

- Geliştirilmiş bir yönetim yapısı,
- Örgütte yer alan bireylerin görevlerinin açıkça belirtilmesi,
- Politikalar,
- İyi bir iletişim,
- Personel yapısının alanında uzman kişilerden oluşması,
- Önceden geliştirilmiş plan ve programlar,
- Belirli aralıklar ile yapılan moral eğitimleri

Koordinasyon fonksiyonu işletmelerde alt birimler de dahil tüm birimleri kapsamaktadır. Dolayısıyla işletmedeki tüm birimlerin uyum içinde çalışmasını sağlamak yöneticilerin görevlerinden birisidir diyebiliriz.

Öte yandan Koçel (2020:704) tarafından belirtildiği üzere koordinasyonun önemine rağmen bu fonksiyon açısından ortaya çıkan belirsizlik, karmaşa ve diğer başarısızlıklar beraberinde pek çok sorunlara da neden olabilir.

1.2.5.Denetim Fonksiyonu

Denetim, işletme fonksiyonları arasında sonuncusudur. Denetim aşaması örgüt içerisinde gerçekleşmiş faaliyetlerinin planlanan durum ile karşılaştırılmasının yapıldığı süreçtir. Denetim bu anlamda “*işletmelerde yönetim faaliyeti sonucunda gerçekleşmiş durumun planlanan durum veya olması gereken durum ile bağdaşıp bağdaşmadığını kontrol etmek*” sürecidir (Genç, 2019:61). Benzer şekilde, Efil (2015:257) denetimi, “*işletmelerin amaçları için planlanan faaliyetlerde personellerin başarısının ölçülmesi*

ve gerekli düzenlemelerin yapılması aşaması” olarak tanımlamaktadır. Ayrıca denetim fonksiyonu, “yönetim tarafından belirlenmiş olan işletme amaçlarının, planlanan şekilde yapılması, yapılmışsa ne derece doğru olduğunun kontrolü, yapılmamış ise yapılmama nedenlerini araştırmak, kontrol etmek şeklinde” tanımlanmaktadır (Aydın, 2001: 76).

Denetim sürecinin etkili bir şekilde yapılması için planlama aşamasının da sağlam temellere sahip olması gerekmektedir. Denetimin asıl amacı faaliyetleri ölçmek ve faaliyet sonuçlarını değerlendirmektir (Genç, 2019:61). İşletmelerde “dijitalleşme” süreci denetimle birlikte diğer tüm yönetim fonksiyonlarını etkilemiştir. Dijitalleşme kontrol/denetim fonksiyonunun farklı aşamalarını, süreçlerin içeriğini ve kullanılan çeşitli teknikleri etkilemiştir (Koçel, 2020:716). Denetim fonksiyonu planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon fonksiyonların ardından gelen yönetimin son fonksiyonudur. Bu çerçevede denetim fonksiyonu etkinliğinin diğer fonksiyonların etkinliği ile çok yakından ilişkili bulunduğu görülmektedir.

1.3. KARAR VE KARAR TÜRLERİ

1.3.1.Karar Vermenin Kapsamı ve Önemi

Yönetimin bir süreç olduğunu ve en önemli aşaması doğru karar vermek olduğunu söylemek mümkündür. TDK'nin sözlük tanımına göre karar; “bir işin veya sorunun çözülmesi için kesin yargı vermek, birçok şeyi göz önünde bulundurup aralarından birini seçmek” olarak tanımlanmaktadır.

Literatürde karar verme ile ilgili pek çok tanım yapılmıştır. Bunlardan bazıları şöyle açıklanabilir. İşletme yönetiminin en önemli temel kavramlarından biri olan karar, bir “seçimi” ifade etmektedir. “Yöneticinin, herhangi bir kişinin herhangi bir konuda yaptığı seçim karardır.” Bir diğer ifadeyle “seçme, tavır koyma, benimseme ile karar verme birbirleriyle ilişkili olan kavramları” ifade etmektedir (Koçel, 2020:133). Bunların ötesinde, karar verme bir süreç işidir. Arzu edilen amaçlara ulaşabilmek için faaliyetlerin en başından sonuna alternatifler arasından en doğru seçimin yapılmasıdır (Ülgen ve Mirze, 2010:357).

Literatürde sıklıkla vurgulanan bir ifadeyle “en kötü karar dahi kararsızlıktan daha iyidir. Ayrıca karar vermemekte bir tür karardır. Fakat en kötü karardır. Dolayısıyla her zaman iyi ve isabetli karar vermek tercih edilen bir yaklaşımdır”

(Aydın, 2018:83). Karar verme, “yöneticinin yönetmek ve sorunları çözümlmek için incelediği çözüm yollarından birini seçip ardından uygulamaya koyması” olarak tanımlanabilir (Aydın, 2018:85). Daha kısa ve öz bir tanımlama ile “karar verme, birçok alternatifler arasından en uygun olanın seçilmesi sürecidir.” (Kaptı ve Pekgözlü, 2013: 357).

Diğer taraftan, literatürde karar vermeyi “algısal ve bilişsel” yönüyle açıklayan tanımlara da yer verilmiştir. Ernest (1973:534) “Karar vermeyi; bilgi, düşünce ve duygu yaratıcılığının faaliyet içinde birleştirildiği yerdeki psikolojik olgu, süreç” olarak tanımlamıştır. Bu yönüyle Baysal ve Tekarslan (1996:52) tarafından belirtildiği üzere, bilişsel yaklaşım kuramına göre, insan davranışını yönlendiren bilişsel süreçler, algılama, yorumlama, kavramlaştırma, yargıya varma ve değerlendirme son olarak karar verme olarak açıklanabilir. Bu noktada “yargılama ve değerlendirmeden sonraki adımda elde bulunan seçenekler (alternatifler) arasından bir seçim yapılmalıdır. Karmaşık eylem yolları arasından yapılan bir seçim, aslında bir karar vermedir.”

İşletme yönetimi tarafından bakıldığında Karar verme, “işletme amaçlarına ulaşmada en yakın alternatiflerin seçim ve tercih yapılmasıdır.” Bu nedenle, karar verme eylemini çok yönlü bir faaliyet olarak ifade edebiliriz (Demir ve Gümüšoğlu, 1988: 3). Bu çerçevede karar verme yönetim fonksiyonların ilk aşaması olan planlama fonksiyonun büyük ölçüde belirlenmesine katkı sağlamaktadır. İşletmenin önceden belirlediği amaç ve hedeflere ulaşabilme süreci etkili bir planlama ile başlamaktadır. Planlama aşamasında amaçlarına ulaşmak için bir dizi seçenekler belirlemektedir. Seçenekler arasında en doğru olana karar vererek süreci başlatmış olacaktır (Can ve Tecer, 2005:64).

Tarihsel süreç içerisinde karar verme olgusunun farklı boyutlar kazandığı görülmektedir. Koçel (2020:133) tarafından belirtildiği üzere, bilgi çağında artık “yönetici karar verecek ve diğer personel bu kararları uygulayacak yaklaşım yerine işi fiilen yapanların katılımı ile birlikte karar verme sorun çözme yaklaşımı gün geçtikçe kuvvetlenmektedir.” Bir diğer kaynakta belirtildiği üzere yönetim ve organizasyon alanında bu eğilim daha çok güçlendirme (empowerment) olarak ön plana çıkmaktadır. İşletmelerde bir rekabet aracı olarak güçlendirme, çalışanlara güç verme amacıyla eğitim ve yetiştirme, karar verme sürecinde yetki ve sorumluluğun göçertilmesi ve benzeri katılımcı yaklaşımları temsil etmektedir (Menon, 2001:154). Bu noktada,

çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı biçimde incelenen “iç kontrol sistemi ve iç kontrol modellerinin” belirtilen katılımcı, güçlendirici yaklaşımları destekleyici özellikler taşıdığı söylenebilir.

1.3.2.Karar Türleri

Yönetim ve organizasyon literatüründe karar türleri değişik ölçütlere göre sınıflandırılmaktadır. Koçel (2020:135) tarafından karar tiplerini sınıflandırmanın bazı yararları belirtilmiştir, Buna göre, sınıflandırmanın en önemli yararı hem değişik karar türlerinin sorunlarını daha net biçimde görebilmek, hem de farklı karar türlerinde farklı teknik ve yaklaşımların uygulanabileceğini ortaya koymaktır.

Karar verme türlerini ayrıntılı bir şekilde inceleyen Yeşil (2012: 227) tarafından karar türleri aşağıda belirtilen kriterler esas alınarak şöyle sınıflandırılmıştır.

- Kapsam ve önem derecesine göre kararlar,
- Yinelenme derecesine göre kararlar,
- Uygulandıkları süreye göre kararlar,
- Karar verenlerin sayısına göre kararlar ,
- Alındıkları ortamın bilgi derecesine göre kararlar,

Bu çalışmada yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde karar türleri incelenmiştir.

1.3.2.1.Kapsam ve Önem Derecesine Göre Kararlar

Kapsam ve önem derecesine göre kararlar kendi içerisinde üç başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar, “önem derecesine göre karar türleri stratejik kararlar, yönetsel kararlar ve eylemsel kararlardır”.

1.3.2.1.1.Stratejik Kararlar

İşletmenin geleceğini ilgilendiren stratejik kararlar, işletmelerinin daha çok dış çevresi ile ilgili kararlarından oluşmaktadır. Stratejik kararlar işletmelerinin kuruluşundan başlayarak hangi işlerin yapılacağı ileride hangi alanlara yönelik yatırımların yapılacağını belirlemek için verilen kararlardır (Bridge ve Dodds, 1975: 11). Stratejik kararların içeriği daha çok üst yönetim tarafından biçimlendirilmektedir. Bir diğer ifadeyle üst kademelerde verilen kararların çoğu stratejik bir nitelik taşımaktadır (Koçel, 2020:135).

Stratejik karar verir iken yöneticiler gelecekte karşılarına çıkacak sorunları düşünerek ona göre bir seçim yapmalıdır. Bu sebeple yöneticiler işletmenin yakın ve uzak çevresini çok iyi analiz etmeli ve tanımlamalıdır. Küresel rekabet ortamında yöneticilerin stratejik kararlarını etkileyen en önemli faktörler arasında ekonomik faktörler, sosyal kültürel faktörler, yasal ve politik faktörler, teknolojik faktörler yer almaktadır (Yılmaz, 2002: 97).

1.3.2.1.2.Yönetimsel Kararlar

İşletmelerin belirlediği amaçları ulaşabilmesi için birçok kişinin bir araya gelmesi, ortak amaçlar etrafında toplanması yönetim kavramını ortaya çıkarmaktadır. Yönetim işletme amaçlarını gerçekleştirmede yönetme yetkisi ile sorumludur. Yönetimin en önemli işlevi amaçlara ulaşmak için etkin bir karar verme ve kararın uygulanmasını sağlamaktır. Yönetimsel karar verme geleceğe yönelik bir olgu olup sürekli olarak değişmektedir (Özdemir, 2004: 145)

1.3.2.1.3.Eylemsel Kararlar

Eylemsel kararlar literatürde “*operasyonel kararlar*” olarak da adlandırılmaktadır. “*Eylemsel kararlar*” daha çok plan ve programlarının uygulanması aşamasında alınan kararları kapsamaktadır. Bu tür kararlar daha çok alt örgütün kademeleri ilgilendiren bir nitelik taşımaktadır. Bu yönüyle “*eylemsel kararlar*”, kararın alındığı bölüm için tüm kaynakların kullanılmasını sağlayan eylemsel faaliyettir (Koçoğlu, 2014:17). Bir başka yönüyle “*eylemsel karar*” işletme kaynaklarının tümünü etkin bir şekilde kullanarak verimli bir üretim sürecinin oluşması için alınan kararlardır. Kararların yerinde uygulanabilmesi için bütçe kaynakları, beşerî ve parasal kaynakların birbiri arasındaki kullanımına dikkat edilmektedir (Yıldız, 2011: 31)

Sonuç olarak, yöneticiler birçok sebep ile sürekli bir konu hakkında karar vermek zorunda kalmaktadır. Bu noktada “*eylemsel kararlar*” karar vermek zorunda oldukları durumların uygulamaya geçirilmiş halidir. Bu kararları uygulamaya çalışırken mevcut kaynakları ile ulaşmak istediği hedefe en uygun kararı verir ve sonuçlarını değerlendirmektedir.

1.3.2.2.Yenilenme Derecesine Göre Kararlar

Yenilenme derecesine göre karar türleri iki başlık altında incelemek mümkündür. Bu kararlar:

- Programlanmış kararlar,
- Programlanmamış kararlardır.

1.3.2.2.1.Programlanmış Kararlar

Yenilenme derecesine göre karar türlerinin incelendiğinde ilk olarak programlanmış karar türü karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede “*Programlanmış kararlar*” çoğunlukla yenilenen kararlardır. Bu karar ilk nasıl verildi ise diğer tüm seferlerde de aynı şekilde verilmektedir. İşletme de kullanılan “*günlük, rutin kararlar*” genellikle bu karar türüdür (Gülyüz, 2007:81). Programlanmış kararlara, toplam kalite yönetiminde “*süreçlerin tarifi*”, *kalite kontrol standartları*, (Koçel, 2020:135) ayrıca “*İç kontrol sistemi, COSO modeli kapsamında uygulanan çeşitli prosedürler*” örnek olarak verilebilir.

Bir başka ifadeyle “*programlanmış kararlara*” önceden alışılmış ve çözümünün bilindiği kararlar demek mümkündür (Yılmaz, 2002: 98). İş yaşamında örgütün her gün karşılaştığı sorunların çoğu, tekrarlanan, tanımı kolayca yapılan sorunlardır. Uygulayıcıların bu sorunlar karşısında nasıl davranacakları, hangi bilgilere bakılacağı önceden saptanmış kurallara ile bellidir (Onaran, 1975:97). Birçok araştırmacının da bahsettiği gibi programlanmış kararlar işletmelerin her gün verdiği kararlardan oluşmaktadır. Bu kararlarının çoğunun uygulandığından sonucu önceden bilinmektedir.

1.3.2.2.2.Programlanmamış Kararlar

Programlanmamış karar türü programlanmış karar türünün tam tersi olarak işletmenin günlük, rutin vereceği kararları içermeyen karar türüdür.

Programlanmamış kararlara örgütlerde üst düzey yöneticiler yetkilendirilmektedir. Bu kararlara örnek verecek olursak, mevcut şubelere yenisini eklemek, piyasaya farklı bir ürün ile giriş yapma gibi konulardan alınan kararlar şeklinde sıralayabiliriz (Çürük, 2007:4). Diğer bir örnekle, “*üst kademelerde verilen kararların çoğu stratejik nitelikte, programlanamayan ve belirsizlik şartları ortamında verilen kararları*” ifade etmektedir (Koçel, 2020:135).

1.3.2.3.Kararların Uygulandıkları Süreye Göre Sınıflandırılması

Genel olarak uygulandıkları süre açısından kararlar “*uzun dönem, orta dönem ve kısa dönem*” olmak üzere üç temel grupta sınıflandırılarak incelenmektedir.

1.3.2.3.1.Uzun Dönemli Kararlar

Uzun dönemli kararlar uygulama süresi beş yıldan fazla olan kararlardır (Demir ve vd. 1985:12). Uzun dönemli kararlar işletme açısından oldukça önemli kararlardır diyebiliriz. Çünkü uzun dönemli kararlar stratejik nitelik taşıdığı aynı zamanda uygulama süresi uzun olduğu için yöneticiler bu tür karar verirken dikkat etmektedir.

1.3.2.3.2.Orta ve Kısa Dönemli Kararlar

“Orta dönemli kararlar” uygulama süresi bir ve beş yıl arasında olan kararlardır Öte yandan, kısa dönemli kararlar uygulama süresi bir yılı aşmayan kararlardır (Demir ve vd., 1985:12).

İşletmelerde karar verme faaliyeti yönetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilir. İşletmenin başarısı alınan kararların doğruluğu ile artmaktadır. Bu nedenle, işletmeler için kararlar “uzun, orta ve kısa vadede kararlar” olma özelliğini taşıyabilir. İşletmelerde “orta ve uzun vadeli kararlar” genellikle faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu, günlük faaliyetleri yöneten alt düzey yöneticiler tarafından alınan kararları kapsamaktadır (Karaman, 2015:54).

1.3.2.4.Karar Verenlerin Sayısına Göre Kararlar

Genel olarak karar verenlerin sayısına göre kararlar, “ bireysel kararlar” ve “grup kararları” olmak üzere iki temel grupta sınıflandırılarak incelenmektedir.

1.3.2.4.1.Bireysel Kararlar

Karar verenlerin sayısına göre, “bireysel kararlar” karar vericinin bir kişi olduğu durumda verilen kararlardır. Daha çok bireysel kararlar karar vermenin çok kısa bir sürede vermek zorunda olduğu için kullanılan karar türüdür (Güleryüz, 2007:80)

1.3.2.4.2.Grup Kararları

Öte yandan “grup kararları” bireysel kararlardan farklı olarak birden fazla kişi ile bir arada verilen karar türüdür. “Grup ile karar vermek”, birçok kişinin deneyiminden yararlanmak, daha çok alternatiflerin ortaya çıkması ve iyi kararların alınması gibi birçok avantajlar sağlamaktadır (Morgül, 2019:23)

Yasal statü yönünden A.Ş ve LTD olan işletmeler çoğunlukla gruplar halinde karar almaktadır. Bireysel kararlar yerine grup üyelerinin katılımıyla karar vermenin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Erşahan, 2011:13);

- Grup ile alınan kararlar birçok kişinin bilgisinden yararlanmak demektir.
- Grup halinde olduğu için birden fazla kişinin hata yapma olasılığı azdır.
- Birden çok kişi olduğu için veriler sağlam bilgiler üzerinden seçim yapılır.
- Grup halinde alınan kararları çalışanlara örgüt kültürünün hakim olduğunu anlayışına sahip olduğunu hissettirir.

- Katılanların çoğunluk olduğu için farklı fikir ve düşünceler ortaya çıkmış olur.
- Grup halinde iletişim kaynaklarının gelişmesine fayda sağlar.

Grup halinde karar almamanın yararları olduğu gibi sakıncalı yönlerinin de olduğu bilinmektedir. Sakıncaları ise şu şekilde sıralayabiliriz (Timur,1980:33).

- Grup halinde olduğu için insanların fikirlerini kolaylıkla dile getirmekten çekinebilirler.

• Gruptaki bazı üyeler diğer üyelere göre üstün konuma sahip olabilir. Bu da kendini alt seviyede hisseden kişinin düşüncelerini paylaşma isteğini azaltabilir.

• Grup halinde karar alınmasında karar olumsuz bir sonuç meydana getirdiğinde bireysel sorumluluk duygusu hakim olmamaktadır. Ayrıca böyle bir ortamda “karar verme” zaman alıcı ve maliyetli olabilir.

Sonuç olarak, Koçel (2020:134) tarafından belirtildiği üzere “karar verici kim olsun veya hangi kademede olursa olsun karar verme işi bir seçim sürecidir.” Bu açıdan bakıldığında “kararın tek kişi ya da grup halinde veriliyor olması bu niteliği değiştirmez.”

1.4.KARAR VERME SÜRECİ VE KARAR VERME DURUMLARI

1.4.1.Karar Verme Süreci

Koçel (2020:136) tarafından belirtildiği üzere, “karar verme belirli bir başlangıç noktası olan, değişik iş, faaliyet ve düşüncelerin birbirini izlediği, sonunda bir tercihin yapılması yoluyla sonuçlanan bir işler topluluğu, süreç olarak” açıklanabilir. Bu açıdan işletmelerde karar verme yönetim sürecinin en önemli öğelerinden biri olarak belirtilmektedir. Özellikle alınan kararlar işletmenin performansını belirleyen en önemli etken olarak ön plana çıkmaktadır (Yeşil, 2012:260).

Karar verme süreci, işletmenin mevcut durumu göz önünde bulundurularak bilimsel yönetim aşamalarında olduğu gibi birbirini izleyen bir süreçtir. Literatürde birçok kaynakta “*karar verme sürecinin temel aşamaları*” belirtilen çerçevede açıklanmaktadır (Gürsakal, 2015:13; Koçel, 2020:139).

- Amaç belirleme ve sorun tanımlama,
- Amaç ve sorunları irdeleme, öncelikleri belirleme,
- Çözüm alternatiflerinin (seçeneklerin) belirlenmesi,
- Geliştirilen alternatiflerin (seçeneklerin) irdelenmesi,
- Seçim kriterinin belirlenmesi ve seçim yapılması.

Yukarıda belirtilen “*karar verme sürecinin temel aşamaları*” birbirleriyle ilişkili olup kendi içerisinde bir bütün oluşturmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde incelenen iç kontrol sistemi ile ilişkili olan “*karar verme sürecinin temel aşamaları*” özetle şöyle açıklanabilir.

Bu çerçevede amaç belirleme ve sorun tanımlama, “*karar verme sürecinin*” ilk aşamasını oluşturmaktadır. Doğru karar verebilmek için öncelikle işletmeyi hedeflerine ulaştırabilecek çeşitli amaçların açık ve net bir şekilde belirlenmesi oldukça önemlidir (Aydın, 2018:87). Amaç belirlemenin “*karar sürecini*” biçimlendiren bir özelliği bulunmaktadır. Ardından karar sürecinin diğer aşamaları, belirlenen amaç ve tanımlanan sorunlar doğrultusunda ele alınmaktadır (Koçel, 2020:140). Bu yönüyle sorunların algılanması oldukça önemlidir. Sorunların açık ve anlaşılır biçimde tanımlanması gerekir. Bu durumda hedeflere ulaşması süreci de kolaylaştıracak, belirli bir ivme kazanacaktır (Timur, 1990:18).

İşletmelerde karar sürecinin ikinci aşaması olan “*amaç ve sorunları irdeleme öncelikleri belirleme*” aşamasında ekip çalışmasına gidilmesi oldukça önemlidir. Bu çerçevede karar sürecinde önemli olan iki önemli husus Aydın (2018:86) tarafından şöyle belirtilmektedir. Birincisi, “*karar verme sürecinde uzmanların ve diğer ilgili kişilerin görüşlerinin alınması*” ikincisi ise “*alınan kararlar ile ilgili olarak yöneticilerin görev ve sorumluluklarının*” açık ve net biçimde tanımlanmasıdır.

Öte yandan karar sürecinin üçüncü aşaması olan “*çözüm alternatiflerinin/seçeneklerin belirlenmesi*”; önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda çözüm alternatiflerinin farklı kriterlere göre ayrıntılı biçimde saptanması sürecidir. Koçel (2020:148) tarafından belirtildiği gibi bu aşamada “*sorunlara çözüm getirebilecek*

alternatiflerin bir listesi yapılabilir. Seçilen çözüm alternatifleri ise belirlenen amaç ve tanımlanan sorun doğrultusunda” oluşmaktadır. Bu aşamada etkin ve doğru seçeneklerin saptanması amacıyla çeşitli yönetim teknikleri de uygulanmaktadır (Saukkonen ve Suomala, 2018:181). Bu yönüyle üçüncü aşamada *“yaratıcılık, yenilik ve farkındalık oluşturma, fikir geliştirme, farklı düşünme”* önem taşımaktadır (Koçel, 2020:148).

Dördüncü aşamada *“geliştirilen alternatiflerin (seçeneklerin) irdelenmesi”*, önceden saptanan çözüm seçeneklerinin çeşitli açılardan analiz ve değerlemeye tutulması ile ilgili olan bir aşamadır. Bu aşamanın temel amacı, alternatifler arasında uygulama ve başarı olasılığı daha fazla olan alternatifi ön plana çıkarmaktır (Koçel, 2020:150). *“Belirlilik, risk ve belirsizlik ortamında”* geliştirilen alternatiflerin irdelenmesi, sezgisel yaklaşımların ötesinde değişik kriterlere göre karar verme modellerinin oluşturulmasını da gerekli kılmaktadır (Saukkonen ve Suomala, 2018:181).

Son olarak karar sürecinin beşinci aşamasında, *“seçim kriterinin belirlenmesi ve seçim yapılması”* ile ilgili çalışmalara yer verilmektedir. Bu aşamada belirlenen seçim kriterlerine göre alternatifler arasında seçim yapılmaktadır. Bu doğrultuda seçilen alternatif ise *“karar olgusunu”* temsil etmektedir (Koçel, 2020:150). Buna göre: Özbek (2017:16) tarafından belirtildiği gibi *“Karar verme sürecinin mutlaka bir sonucu vardır, ulaşılan bu sonuç her bir olay ya da alternatiften ortaya çıkamı yansıtır.”*

. 1.4.2.Karar Verme Sürecinin Özellikleri

Etkili bir karar verilebilmesi için karar verme sürecinin birtakım özelliklere sahip olunması gerekmektedir. Belirtilen bu özellikler şöyle sıralanabilir (Baştuğ, 2006:42).

- Karar verme birtakım güçlükler taşır: Karar verme eylemini gerçekleştirecek olan kişi veya gruplar birtakım güçlükler ile karşılaşır. Örneğin doğru bir karar verebilmek için üzerinde psikolojik bir baskı hissedebilir. Bu da karar verme durumunu etkileyebilir. Bu sebeple kararı verecek kişiler bu sorunları en aza indirmeye çalışmalıdır.

- Ayrıca “*karar süreci*” dinamik bir süreç olup rasyonelliğe dayanır: Amaca ulaşılabilmesi için tüm kaynakların etkin ve rasyonel bir şekilde kullanılması “*karar verme sürecinin*” önemli özelliklerindedir.
- Karar verme eylemini gerçekleştirmek pahalıdır: Karar verme faaliyetini yerine getirmek için öncelikle olarak bu alanda iyi bir yönetici ile çalışmakla başlamaktadır. Aynı zamanda araştırma geliştirme bölümü yöneticiye yardımcı olacağı için bu kaynakların kullanılması maliyeti artırıcı bir özelliktir.
- Karar verme bir sonuca ulaşma eylemidir: Yöneticiler işletmelerinde ortada olan bir sorunu çözmeyi hedeflemektedir. Çünkü amaçlarına ulaşmak için tüm sorunların ortadan kalkması veya sorunları en aza indirmekten geçmektedir.
- Karar verme yetkiye dayanan bir eylemdir: Karar verme eylemini gerçekleştirecek olan yönetici işletmenin tüm beşerî ve maddi kaynaklarının kullanılabilir olması gereklidir. Yöneticiye bu doğrultuda her türlü bilgi ve kaynak sağlaması yapılmalıdır.
- Karar verme eylemi geleceğe yönelik bir olgudur: Karar verme işletmelerin bugünden geleceğe bakış açısını belirleyen bir eylemdir.
- Karar verme eylemi başlaması ve son bulması belirli bir zaman aralığı gerektirir: Karar verme belirli bir zaman aralığında gerçekleşir. Kararların gereken zamanda alınması işletmeler için oldukça önemlidir. Geç alınan kararlar amaçlara ulaşmada olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.
- Karar verme eylemi çok iyi bir planlama gerektirir: Karar verme eylemi bir sorun doğrultusunda ortaya çıkan aynı zamanda işletme amaçlarına ulaşmak için gerekli bir eylemdir. Tüm bu süreci yönetmek çok iyi bir planlama faaliyeti sonucunda olumlu etki yaratacaktır.

1.4.3.Karar Verme Durumları

Yönetim ve organizasyon sürecinde karar alma ve geleceğe yönelik planları tasarlama durumunda yöneticiler, belirlilik, risk ve belirsizlik ortamları ile karşılaşabilirler (Karalar, 1975:11). Bu çerçevede, karar verme durumları genellikle literatürde üç grup altında incelenmektedir. Bunlar; “*belirlilik altında karar verme, belirsizlik altında karar verme ve risk altında karar verme*” durumlarıdır.

1.4.3.1.Belirlilik Altında Karar Verme

Genel olarak belirlilik kavramı, “*karar vericinin her bir alternatifin doğuracağı sonuç ile ilgili önceden bilgi alınmasını sağlayan ortam*” (Karalar, 1975:11) şeklinde tanımlanmaktadır Bu çerçevede “*belirlilik altında karar verme durumunda*” kararı verecek olan kişinin karar sonucunda ortaya çıkacak durumları tam ve kesin olarak önceden bilme durumu olarak açıklanmaktadır. Belirlilik altında karar verme genellikle yönetimin alt kademelerindeki rutin işlemler için alınan karar ortamıdır (Karakaya, 1998: 32). Bu durumda karar vericiler tüm sonuçları bilirler. Bu yüzden çözümler içinden yararlı olacak en iyi sonucu seçerek karar verme işini sonlandırmış olacaktırlar. “*Belirlilik altında karar vermede*” işletme tüm kaynaklarının bilindiği ve kontrol altında tutulduğu bilinmektedir bu yüzden karar verme büyük sıkıntılar ile karşılaşma riski oldukça düşüktür (Köse, 2004: 21).

Sonuç olarak. “*belirlilik altında karar verme durumunda*” her alternatifin doğuracağı sonuçlar açıkça tanımlanmıştır. Karar vericiler bu durumda hangi alternatifin doğurduğu sonuç amaçlarını gerçekleştirme en etkin ise o alternatif için karar vermiş olacaktır.

1.4.3.2.Belirsizlik Altında Karar Verme

Genel olarak belirsizlik kavramı, “*bir ya da birkaç alternatifin belirli sonuçlar doğuracağı ancak sonuçlara ilişkin olasılıkların bilinemediği, anlam verilemediği ortam*” (Karalar, 1975:13) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu çerçevede “*belirsizlik altında karar verme*” yöneticilerin bazı durumlarda sonuca varmak için olasılık hesaplamada yeterli bilgi birikimine sahip olmama durumudur. Bu ortamda alınan kararlar en güçlü kararlardır (Çil, 2017:53). Bu bağlamda belirsiz ortamda olasılıkların tam olarak bilinmediği görülmektedir.

Bu durumda bir alternatifin diğerine göre yararlı veya diğerine göre yararsız olduğunun bilinmediği ve ölçülemediği bir ortam olarak bilinmektedir. Dolayısıyla durumda karar vericiler yeterli olmayan ve kalitesiz bir karar verme durumunda kalacaktır. Yöneticiler böyle bir ortamda karar vermek zorunda kaldıklarında her bir alternatifin en kötü getirisini göz önünde bulundurup karar vermiş olacaktır (Papatya ve Uygur, 2019:341). Kısaca, “*belirsizlik altında karar verme durumu*” seçeneklerin ne şekilde sonuçlanacağı hakkında bir hükme varamamak olarak da tanımlanmaktadır (Martin, 1981:33)

Sonuç olarak “*belirlilik altında karar verme*” durumunun tam tersi olan bu karar verme durumu karar vericilerinin dikkatli olmasını gerektiren bir ortamdır. Bu ortamda karar vermiş olup sonucunun çok iyi olması yöneticilerin kalitesini de gözler önüne sermiş olacaktır.

1.4.3.3.Risk Altında Karar Verme

Genel olarak risk kavramı “*her alternatifin özel bir sonuca götüreceğinin ve her sonucun belirli bir olasılık yaratacağının karar verici tarafından bilindiği ortamlar*” (Karalar,1975:12) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda “*risk altında karar verme*” verilecek karara ilişkin çok sayıda koşullar olması durumudur (Emhan ,2007 :219).

Böyle bir ortamda işletme içi ve işletme dışından kaynaklanan riskler temelde deneysel ölçütler, değişik kriterler ile değerlendirilebilir (Karalar, 1975:11). Bu açıdan “*risk altında karar verme*”, karar verilecek olan konu için her alternatifin bir koşula bağlı olduğu aynı zamanda alternatiflerin nasıl sonuçlar doğuracağını bilinmediği bir ortamda karar verme durumudur (Emhan, 2007:219).

1.5.KARAR VERME SÜRECİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bir önceki kısımda incelenen “*belirsizlik, risk, belirlilik*” kavramlarını daha iyi analiz edebilmek için karar verme sürecini etkileyen faktörlerin incelenmesinin gerekli olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda “*karar verme sürecini etkileyen faktörleri*“ yedi başlık altında incelenmek mümkündür. Bunlar; “*karar verici veya karar vericiler, kararın önemi, çevresel koşullar, zaman faktörü, seçenekler, kısıtlar ve sonuçlar*” şeklinde sınıflandırılabilir.

1.5.1.Karar Verici veya Karar Vericiler

Örgütlerde karar verme sürecini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Faktörler arasında değişmeyen tek olgu yöneticiler yani kararı veren kişilerdir. Bu sebeple karar verme süreci insanla başlamaktadır. Karar verme sürecinin etkileyen en önemli unsur “*karar verici*” olduğu için “*karar vericinin kişiliği*” oldukça önemlidir. Kişilik bir yöneticiyi diğerlerinden ayıran en önemli özelliktir. Yöneticinin bilgi birikimi, aile hayatı gibi birçok faktör kişilik unsurunu etkilemektedir (Kurt, 2003:21).

Literatürde sıklıkla belirtilen bir ifadeye (Lamba, 2014:9) göre, “*karar verme insani eylem olduğundan doğrudan bireylerle ilgilidir. Bireylerin, güdülleri, tutumları,*

algıları, bekleyişleri, kişilikleri, bireylerarası etkileşimleri karar verme ile yakından bağlantılı değişkenlerdir. Ayrıca benzer ilişkinin örgüt içindeki gruplar bakımında da geçerli olduğu” belirtilmektedir.

1.5.2.Kararın Önemi

Örgütlerde karar vericiler tarafından verilen kararlar her zaman aynı öneme sahip kararlar değildir. Bazı kararlar büyük öneme sahip iken diğerleri daha az önemli olabilir. Göreli olarak daha az önem taşıyan kararlar örgütün bütününe kapsamayan dolayısıyla etki alanı daha sınırlı olan karar türleridir (Certo, 2003:107).

Örgütlerin yönetsel karar verme düzeyi artış gösterdiğinde karar verme sürecinin önemi artacaktır. Öte yandan, kararın önemindeki artış karar verme durumu daha da zorlaşacaktır. Alt düzey yönetimin vereceği kararlar çoğunlukla “*teknik sorunlara*” çözüm bulunması için verilen kararlardır. Orta düzey yöneticilerin vereceği kararlar “*sistem*” ile ilgilidir. Üst düzey yöneticiler tarafından değerlendirilen kararlar ise daha çok “*stratejik ve politik sorunların*” çözülmesi için örgüt amaçlarının gözetilmesine yönelik olacaktır (Kurt, 2003:13).

Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak, örgütler için her karar bir öneme sahip iken üst düzey yöneticilerinin stratejik ve politik olarak vereceği kararlar diğer düzey yöneticilerinin vereceği kararlara daha önemlidir diyebiliriz.

1.5.3.Çevresel Koşullar

Sistemler yaklaşımına göre işletme çevresi ile ilişkili açık bir sistem olarak tanımlanabilir (Koçel, 2020:275). Bu çerçevede geniş bir çeşitlilik gösteren çevresel faktörlerin etkisiyle yönetsel karar ve eylemlerin biçimlendirildiği söylenebilir.

Sistem yaklaşımı çerçevesinde işletmenin genel çevresini: “*Politik ve hukuki faktörler; Teknolojik gelişmeler; Ekonomik faktörler, Sosyo-kültürel faktörler, Toplumun tutum ve değerleri, ahlaki yapısı, demografik özellikleri; Çevre faktörleri*” oluşturmaktadır Öte yandan, yönetimin kontrol edebildiği değişkenlerden oluşan yakın çevresini ise pazarın yapısını biçimlendiren: “*Tedarikçiler: Müşteriler: Rakipler: İkame mal ve hizmetler ve benzeri*” faktörlerden oluşturmaktadır (Akgemci, 2015:134).

Yukarıda sayılan birçok faktör örgütlerde karar verme sürecini etkilemektedir. İşletmede her şey yolunda giderken yukarıdaki faktörlerin birinin bile değişiklik göstermesi hem kararın önemini hem de kararın sonucunu etkileyebilir. Örgütlerde

karar verme yetkisine sahip yöneticiler bu faktörlerinin bilincinde olup sürekli olarak değişime ayak uydurmak zorundadır. Yöneticiler amaçları doğrultusunda bu faktörlerden en iyi şekilde etkilenecek karar verme işlevini yerine getirmektedir.

1.5.4.Zaman Faktörü

Karar vermede “*zaman faktörü*” yöneticilerin karar verme işlevini yerine getirmek için ayırabileceği zamandır. Yöneticiler karar verebilmek için alternatifleri belirleme ve analiz edebilmek için her zaman yeterli bir zamana sahip değillerdir. Bazı kararların çok çabuk bir şekilde alınması gerekebilir. Diğer bir “*zaman faktörü*” ise yöneticilerin vermiş olduğu karardan etkilenecek diğer bireyler için gerekli olan zamandır. Kararlar örgütün tüm bireyleri için önemli olduğu için bireylerinin kararı zamanında kullanması da önem taşımaktadır. Örgütlerin zamanlama kavramında dikkat edecekleri temel nokta, kararı ortaya çıkaran durumun ivedi olup olmadığı konusunda işletme içi ve dışında uygulanabilir olmasıdır (Can, 2002:212).

Örgütler bazı durumlarda acil olarak karar vermek zorunda kalmaktadırlar. Acil olarak karar verme durumu yeterince karar için bilgi toplama imkânı vermemektedir. Acil karar verme durumunda örgütler hızlı bilgi akışı, birimler arası ilişkileri üst düzeyde gerçekleştirirse kendisi için dar olan zaman kavramını çok iyi kullanırsa karar vermekte güç sorunlar ile karşılaşmamış olur (Dinçer, 2003:420). Örgütler için bir diğer önem arz eden durum kararın zamanına alınamamış olmasıdır. Kararı zamanında almayan örgütlerin etkinliği azalmış olacaktır. Aynı zamanda örgütlerde iyi bir yönetici her zaman hızlı karar alır yaklaşımı vardır. Yöneticiler işletmeleri için kararı en faydalı zamanda vermelidir (İmrek, 2003:6)

1.5.5.Seçenekler

Karar verme işlevinde “*seçenekler*” karar verme sürecinin ana verileridir. Örgüt amaçları gerçekleştirmek için en iyi alternatiflerin sunulması gerekmektedir. Bazı durumlarda sıradan olarak gözükken seçenekler “*yaratıcı seçeneklerin*” ortaya çıkmasına yardım etmiş olmaktadır (Hammond ve vd. 1999:68).

Yöneticiler seçenekleri incelerken en kısa sürede tüm seçenekler arasından iki seçeneği seçmek olmalıdır. Bu süreçte; (Sağır, 2006:80)

- Tüm seçeneklerden ihtimali en yüksek seçenek hangisidir?
- Alternatifler arasında en uygun seçenekler hangileridir?

- Karar vericiler farklı seçenekleri bir bütün olarak birleştirebilir mi?
- Karar verdiği seçenekler iyi neticeler verebilir mi?

Karar vermede zaman kavramı tıpkı karar verme de olduğu gibi bir tercihtir. Yöneticinin uygun zamanı kollayarak içinde bulunduğu durumu göz önünde bulundurarak uygun zaman ve alternatifi tercih etme durumudur (Adair, 2003:144).

1.5.6.Kısıtlar

Karar verme sürecinde “*kısıtlar*”, yöneticilerin karar verme işlevinde genellikle sınırlı kaynak ile karar verme durumunu ifade eder. Sınırlı kaynak ile karar verme ise sürecin zorlu ve mücadele edilecek olması durumunu yansıtmaktadır (Naktiyok, İşcan:2004:293). Bu çerçevede Özkol (2018:135) tarafından belirtildiği üzere, “*küresel ortamda artan piyasa koşullarına uyum, faaliyet alanında farkındalık yaratılması, müşteri memnuniyeti amacıyla yeni bilgi sistemlerine ihtiyaç duyulması ve benzeri sorunlar*” karar sürecindeki kısıtların bir göstergesi olabilir. Belirtilen “*kısıtlar*” işletmelerin karar verme sürecini etkilemektedir. Bu nedenle kısıtları göz önünde bulundurarak karar verilmesi kararın sonuçlarını olumlu yönde etkileyecektir. Aynı zamanda “*kısıtlar kavramı*” karar verme durumunu etkileyen tüm faktörleri içinde barındırır. Çünkü kararın önemi, alternatif belirlemek, zaman faktörleri hepsi birer “*kısıt*” oluşturmaktadır.

1.5.7.Sonuçlar

Karar verme sürecinde karşılaşılan faktörlerden biri olan sonuç; yöneticiler tarafından oluşan problemlerin veya verilecek kararların sonuçlarının belirsiz olma durumudur. Bu bağlamda karar verme sürecini etkileyen faktörlerden biri olan sonuç; kararın meydana getirdiği, neden olduğu olaylardır. Kararlar sonucundan bir netice elde edilir. Be çerçevede de her kararın bir ortaya çıkardığı sonuç vardır. Karar sonuçları kararı veren kişiler tarafından kesin olarak bilenemez (Talas ve Yılmaz, 2010:204).

Bilgiler çerçevesinde sonuçların karar verme eyleminden sonra gerçekleşen olaylar olduğu görülmektedir. Sonuçları önceden kestirmek güçtür. Sonuçlar ışığında işletme yöneticileri değerlendirmeler yapabilmektedir.

1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE YÖNETSEL KARAR SÜRECİ İLİŞKİLERİ

Çalışmanın daha önceki kısımlarında “*yönetmel karar sürecinin*” genel kuramsal çerçevesi üzerinde durulmuştur. Çalışmanın bu kısımda ise çalışmanın odağını

oluşturan yönetsel karar verme ile COSO ile uyumlu iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiler analiz edilmiştir. Belirtilen analiz yapılmadan önce ilk aşamada “yönetsel karar verme ve kültür ilişkileri” incelenmiştir.

1.6.1.Yönetsel Karar Verme Süreci ve Kültür İlişkileri

Genel olarak “*kültür bir sosyal gruptaki insanların paylaştıkları ortak anlamlar şeklinde tanımlanabilir. Bu noktada, “ortak anlamlar, ortak duygusal reaksiyonları, karakteristik bilgi ve inançları, karakteristik davranış kalıplarını”* bünyesinde taşımaktadır (Koç,2017:204). Genel toplumsal kültür kapsamında farklı “*değer, inanç ve sembollerin paylaşıldığı alt kültürler*” mevcut olabilir (Koçel, 2020:153).

Diğer bir ifadeyle “*toplumun inanç yapısı, değerleri, hareket ve yaşam tarzları genel kültürü: bu kültür içinde yer almakla birlikte etnik, bölgesel farklılıklar çerçevesinde kendilerine özgü yaşama şekilleri, değerleri olan kültür ise alt kültürü*” oluşturmaktadır (Şimşek ve vd, 2001:29).

Bu alanda ayrıntılı çalışmalar yapan Koçel (2020:155) tarafından belirtildiği üzere “*toplumsal kültür üst kültür iken şirket veya örgüt kültürü bir alt kültürü*” ifade etmektedir (Koçel, 2020:155). Bu çerçevede yine Koçel (2020:156) tarafından “*karar süreci ile kültür ilişkileri*” ise şöyle açıklanmaktadır: “*bir organizasyonda karar verme işi genel-makro kültür olduğu kadar mikro veya örgüt şirket kültürü tarafından önemli ölçüde etkilenebilir*” Bu çerçevede çalışmanın bir alt başlığında “*karar verme süreci ile genel kültür ilişkileri*” ayrıca “*karar verme süreci ile örgüt kültürü*” arasındaki ilişkiler incelenmiştir.

1.6.2. Yönetmel Karar Süreci İle Genel Kültür İlişkileri

Genel-makro kültür perspektifinden bakıldığında Bu bağlamda genel kültür diğer ifadeyle üst kültür “*bir örgütün içindeki birey ve grupların davranışlarını yönlendiren normlar, davranış kalıpları, inançlar, tutumlar, alışkanlıklar sistemini*” oluşturmaktadır (Şimşek ve vd, 2001:27). Özellikle “*Karar sürecini*” etkileyen “*sosyo-kültürel değerler*” hem işletmede çalışanların tutum ve davranışlarını hem de, tüketicilerin değerlerini, tutum ve davranışlarını etkilemektedir (Akgemci, 2014:139).

Herbert Simon tarafından belirtildiği üzere bir süreç olarak “yönetimsel karar vermenin üç aşamadan oluştuğunu belirtmektedir (Timur, 1990:17). Bu aşamalar şöyle açıklanabilir:

- Karar vermeyi gerektirecek bir durumun olup olmadığını incelemek,
- Verilecek karar hakkında alternatifleri geliştirmek,
- Geliştirilen alternatifler arasında bir değerlendirme ve seçim yapılmasıdır.

Koçel (2020:156) tarafından belirtildiği üzere “*yukarıda açıklanan karar sürecinin her aşamasında dolaylı ya da dolaysız olarak kültürel değişkenler etkili olabilmektedir.*” Bu nedenle yöneticilerin karar verme aşamasında diğer faktörler kadar “*sosyo-kültürel faktörleri de*” ayrıntılı biçimde değerlendirmeleri önem taşımaktadır.

1.6.3. Yönetimsel Karar Süreci İle Örgüt Kültürü İlişkileri

Örgüt kültürü diğer bir ifadeyle işletme kültürü 1980’li yıllarda gündeme gelen ve üzerinde durulan, inceleme yapılan bir konu olmuştur (Şimşek ve vd., 2001:31). Literatürde “*örgüt kültürü*” konusunda çok sayıda tanım mevcuttur. Genel olarak örgüt kültürü: “*bir organizasyondaki bireylerin tutum ve davranışlarını yönlendiren değerler, normlar, inançlar ve alışkanlıklar sistemi*” (Koç ve Topaloğlu, 2012:200) şeklinde tanımlanabilir. Öte yandan, Edger Schein tarafından örgüt kültürü: çalışan grupların keşfettiği, geliştirdiği temel ilkeler ve düşünceler (Şimşek ve vd., 2001:31) olarak ifade edilmiştir. Bu doğrultuda “*örgüt kültürünü*” oluşturan başlıca unsurlar ise “*temel değerler, törenler, simgeler, kahramanlar, liderler*”(Koç ve Topaloğlu, 2012:202) şeklinde belirtilmektedir.

Bu bağlamda “*örgüt kültürü ile yönetimsel karar verme*” arasındaki ilişkilere bakıldığında, sürekli ve karşılıklı bir etkileşimin olduğu görülmektedir. Koçel (2020:157) tarafından belirtildiği gibi “*örgüt kültürü organizasyonda karar vericilerin davranışları üzerinde etkili olmaktadır.*” Belirtilen etkileşime bir örnek verilecek olursa, “*karar vericinin yönetim yaklaşımı karar sürecini değerlendirme tarzını etkileyecektir.*” Daha açık bir ifadeyle “*örgüt kültürü*” işletmenin amaçları, stratejileri ve politikalarının oluşmasında önemli ölçüde etkili olmaktadır. Ayrıca yöneticiler

tarafından belirlenen stratejilerin yürütülmesini kolaylaştıran ya da zorlaştıran bir araç olarak farklı boyutlarda etkili olmaktadır (Şimşek ve vd., 2001:31).

1.6.4.İç Kontrol Sistemi ve Örgüt Kültürü İlişkileri

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği gibi “*iç kontrol sistemi, her işletmenin kendi bünyesine özgü olarak kurulan bir sistemdir. İşletmelerde genel olarak, standartlara ve kanunlara dayanan, hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş süreç olarak*” tanımlanmaktadır (Uzay,1999:5). Bunların ötesinde, COSO ile uyumlu iç kontrol sisteminin beş temel bileşeni bulunmaktadır. Bunlar: “*Kontrol Ortamı; Risk Değerlendirme; Kontrol faaliyetleri; Bilgi ve İletişim; İzleme*” bileşenleri olarak ifade edilmektedir (Coşkun ve Teraman, 2018:130).

Yukarıda belirtilen bileşenler arasında “*kontrol ortamı bileşeni*” iç kontrol sistemi ile örgüt kültürü arasındaki karşılıklı etkileşim ve ilişkinin en belirgin göstergesi niteliğindedir. Çalışmanın birinci bölümünde de belirtildiği üzere, kontrol ortamı, “*örgütsel hiyerarşinin farklı basamaklarında yer alan yöneticilerin kontrol faaliyetlerine yönelik zihniyet ve tutumları, sorunlar ve çözüm önerilerine yaklaşım tarzları, etik değerlere verilen önem, mesleki dürüstlük, mesleki yeterlilik, insan kaynakları politika ve uygulamaları kontrol ortamını biçimlendiren temel bileşenleri*” ifade etmektedir (Pamukçu, 2019:16, Kayım, 2009:46). Kısaca kontrol ortamı; “*örgüt içerisinde iç kontrolün uygulanması için gerekli temeli oluşturan bir takım standartlar, süreçler ve yapılar bütünüdür*” şeklinde tanımlanabilir(Coşkun ve Teraman, 2018:130). Öte yandan Schein (1990) ve Owens (1987) tarafından belirtildiği üzere örgüt kültürü örgüt içinde çalışanlar tarafından paylaşılan değer, inanç, norm, ilke ve kurallar bütünüdür. Bu yönüyle örgüt kültürü sorun çözme dolayısıyla karar sürecinde davranış normları üretir (Shafie ve vd., 2019:284). Bu çerçevede kontrol ortamı ile örgüt kültürü, örgüt kültürünün farklı boyutları birbirleriyle örtüşmektedir. Örgüt kültürü ile iç kontrol sistemine temel oluşturan kontrol ortamının karşılıklı etkileşim içerisinde olduğu görülmektedir.

Bu çerçevede çevresel faktörler, organizasyon yapısı ve örgüt kültürü iç kontrol sisteminin etkinliğini biçimlendiren en önemli faktörler arasında yer almaktadır. Diğer yandan, iç kontrol sistemi de yasal ve etik içerikli politika, prosedürler yoluyla örgüt kültürüne önemli katkılar, destekleyici mekanizmalar sunmaktadır (Shafie ve vd.,

2019:284). Türkiye’de Tüm ve Reyhanoğlu (2015:404) tarafından yapılan çalışmada “*örgüt kültürü ile iç kontrol sisteminin temel bileşenleri arasındaki*” ilişkiler incelenmiştir. Yapılan saha araştırmasının bazı bulgularına göre: “*iç kontrol sisteminin, biçimsel olmayan ama sosyal ilişkilerin etkili olduğu, sadakatin ve karşılıklı güvenin sağlandığı bir örgüt kültürü oluşmasına katkı sağladığı*” kanısına varılmıştır. Daha spesifik bulgulara göre: “*Özellikle klan kültürü modelinde kontrol ortamının varlığı örgüt kültürünü olumlu yönde yüksek bir şekilde etkilemektedir. Çünkü kontrol ortamı örgüt kültürüyle ilişkilidir.*”

Örgüt kültürü ve iç kontrol sistemi arasındaki karşılıklı etkileşim aynı zamanda iç kontrol sistemi ile yönetsel karar süreci arasındaki etkileşimlere kanıt oluşturmaktadır.

1.6.5. İç Kontrol Sistemi ve Yönetsel Karar Süreci İlişkileri

Bir önceki başlıkta belirtilen “*iç kontrol sistemi*” ile “*örgüt kültürü*” arasındaki yakın ilişkiler ve karşılıklı etkileşimler “*iç kontrol sistemi*” ile “*yönetsel karar süreci*” ilişkilerine uyarlanabilir.

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği üzere iç kontrol sisteminin “*muhasabe kontrolü*” ve “*yönetsel kontrol*” olmak üzere iki farklı boyutu bulunmaktadır. Bu çerçevede “*muhasabe kontrolünün*” temel amacı, varlıkların korunması, finansal raporların doğru ve güvenilir biçimde düzenlenmesi, kıymet hareketlerinin izlenmesidir (Ersoy, 2019:39). Yönetsel kontrolün temel amacı ise, işletmeler tarafından belirlenen yönetsel strateji ve politikalara uyumun teşvik edilmesi, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin iyileştirilmesi olarak belirtilmektedir (Güredin, 2000:168).

Bu bağlamda özellikle “*yönetsel kontrol*” ile “*yönetsel karar sürecinin*” birbirleriyle yakından ilişkili olduğu görülmektedir. Bu bağlamda yöneticiler “*iç kontrol sistemini*” yasal yükümlülüklerin ötesinde daha geniş bir çerçevede değerlendirmelidir. Buna göre: işletmelerde “*yönetsel kontrol*” anlayışının tesis edilmesinin yönetsel karar sürecini destekleyici bir nitelikte olduğu söylenebilir. Diğer bir ifadeyle, “*yönetsel kontrol*” yoluyla örgütsel hiyerarşinin farklı kademelerinde yöneticilerin daha doğru ve sağlıklı karar vermeleri, strateji ve politika oluşturmaları sağlanabilir.

İç kontrol sistemi ve yönetsel karar süreci arasındaki ilişkiler işletme politikaları açısından incelendiğinde öncelikle politika ve prosedürleri tanımlamak gerekir.

İşletmelerde uzun vadeli kararlar “politikalar” olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca “politikalar” kalıcı olup genelde çabuk değişmezler (Aydın, 2018:87). İşletmelerde politikalar yaygın kullanılan planlama çeşitlerinden biridir. “Politikalar çeşitli konularda verilecek kararları kolaylaştıran klavuz veya ilkeleri gösterir. Daha ayrıntılı olan “prosedürler ise herhangi bir işin nasıl yapılacağını safha safha açıklar” böylece alt kademelerde karar sürecinin etkinliğini artırabilir (Koçel, 2020:182). İşletmelerde karar süreci, işletme fonksiyonları açısından ele alındığında yönetimde karar alanları; “üretim birimi için alınan kararlar, pazarlama faaliyetleri için alınan kararlar, muhasebe- finans birimi için alınan kararlar, halkla ilişkiler için alınan kararlar, araştırma geliştirme faaliyetleri için alınan kararlar şeklinde” sıralanmıştır (Mucuk, 2005:36-37). Bu doğrultuda işletmelerde çok çeşitli politika ve prosedürler oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği üzere IFAC (2011:5) tarafından işletmelerde iç kontrol sisteminin gerekliliği, “işletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, hile ve yolsuzlukların mümkün olduğu ölçüde önlenmesini sağlamaya yönelik mekanizmaların oluşturulması, yasal düzenlemelere, prosedürlere ayak uydurulması, bilgi kullanıcılarına zamanında verimli bilgi sağlanarak farklı kademelerde karar verme sürecinin kolaylaştırılması” şeklinde belirtilmiştir.

Bu çerçevede işletmelerde iç kontrol sistemi ne kadar etkili olursa uygulanan politika ve prosedürlerin etkinliği de o kadar artabilir. Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin tesis edilmesi durumunda çeşitli kademelerde ve farklı birimlerde politika ve prosedürlerin daha etkin biçimde değerlendirilmesi, uygulanması mümkün olabilir. Dolayısıyla bu durum “yönetimsel karar sürecine” ve bu doğrultuda biçimlenen çeşitli kararlara olumlu yönde yansiyabilir

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONU İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY UYGULAMASI

1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı, işletmelerde iç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme süreci arasındaki ilişkileri incelemektir. Çalışmanın temel amacı doğrultusunda oluşturulan hedefler şu şekilde sıralanabilir.

- İç kontrol sisteminin işletmedeki etkinliğinin değerlendirilmesi,
- İşletmedeki COSO modelinin risklere karşı etkilerinin değerlendirmesi,
- İç kontrol sisteminin çeşitli işletme politikaları ile etkileşiminin değerlendirilmesi,
- İşletmelerde yönetsel kararların alınma şekli ve karar sürecinin nasıl işlediğinin incelenmesi,
- Karar sürecinde sıklıkla karşılaşılan sorunların neler olduğunun değerlendirmesidir.

2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada “*örnek olay*” case study yöntemi uygulanmıştır. Daha önce yapılan örnek olay çalışmalarında belirtildiği gibi (Tanış, 1997:189; Güner, 2010:192) “*maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, denetim ve kontrol konularında yapılan araştırmalar kurum içerisinde detaylı incelemeleri ve veri toplama işlemlerini gerekli kılmaktadır*”. Bununla birlikte, son yıllarda işletme yönetimi ve pazarlama yönetimi alanında yapılan çalışmalarda da “*örnek olay yönteminin*” sıkça uygulandığı belirtilmektedir (Koçel, 2017:3). Bu nedenle, işletmelerde iç kontrol ve yönetsel karar verme arasındaki ilişkileri inceleyen bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan “*örnek olay yöntemi*” tercih edilmiştir.

2.1. Araştırmanın Örnekleme

Bu araştırmanın Samsun Merkez Organize Sanayi Bölgesi’nde (OSB) yapılmıştır. Bu bölgede yaklaşık “*1,118,179 metre kare alanda 76 firma faaliyette bulunmaktadır. Bu firmalarda yaklaşık 6583 çalışan istihdam edilmektedir*” (www.samsunosb.org.tr). Bu çerçevede Samsun Merkez OSB’nin Batı Karadeniz Bölgesinde önde gelen OSB’lerden biri olduğu görülmektedir.

Bu araştırmada basit tesadüfi örnekleme yöntemi tercih edilmiştir. Ayrıca basit iç kontrol sistemi ve COSO modeli uygulayan işletmeleri belirlemek için genel bir ön araştırma da yapılmıştır. Ön araştırma sonucunda araştırmanın konusu ve uygulama açısından uygun olduğu düşünölen “12 işletme” tespit edilmiştir. Bu işletmeler ile randevu alınarak araştırma hakkında kısaca bilgi verilmiş ve görüşme talep edilmiştir. Özellikle mülakat sürecinde ses kaydı alınacağı, mülakat için belirli bir sürenin ayrılması gerektiği önceden işletme yetkililerine açıklanmıştır.

Yukarıda belirtilen koşullar altında yalnızca “5 işletme” çalışmaya katkı sağlamak istediğini belirterek görüşme teklifini olumlu karşılamıştır. Böylece nitel araştırma yönteminin tercih edildiği bu çalışmanın örnekleme “5 işletmeden” oluşmuştur.

2.2. Örnek Olay Çalışması ve Soru Formu

Bu araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan örnek olay çalışması tercih edilmiştir. Örnek olay çalışması 13.01.2020-17.01.2020 tarihleri arasında yapılmıştır. Örnek olay çalışması sürecinde örnekleme oluşturan “5 işletmeye” farklı günlerde bizzat gidilmiştir. Ön çalışmada planlandığı biçimde işletmeyi temsil eden yetkililerin örnek olay çalışmasına katılımı sağlanmıştır. Yüz yüze görüşme yoluyla soru formunda yer alan sorulara işletme yetkililerinin yanıt vermesi sağlanmıştır. Ayrıca örnek olay çalışması sürecinde yetkililer ile yapılan konuşmalar ses kaydı yolu ile kayıt altına alınmıştır. Ardından soru formlarındaki cevaplar ve ses kayıtları birlikte değerlendirilmiştir. İşletme yetkililerinin özgün ifadeleri ile tümevarım ilkesi çerçevesinde genel olarak yorumlama yapılmış sonuca ulaşılmıştır.

Bu araştırmada kullanılan soru formu iki kısımdan oluşmuştur. Soru formunun birinci kısmında işletmeleri tanımlamaya, ayırt edici özelliklerini tespit etmeye yönelik 12 soruya yer verilmiştir. İkinci kısmında ise işletmelerin iç kontrol sistemi yapısını ve yönetsel karar verme sürecini ve bunlar arasındaki ilişkileri tespit etmeye yönelik 25 soruya yer verilmiştir. Soru formunun ikinci kısmında yer alan sorular kapalı uçlu ve açık uçlu sorulardan oluşmaktadır. Bununla birlikte, soru formunun ikinci kısmında yer alan sorular çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde tartışılan kuramsal çerçeve esas alınarak hazırlanmıştır. Böylece araştırmada kullanılan soru formu toplam “37 sorudan” oluşmaktadır.

3. BULGULAR ve TARTIŞMA

Çalışmanın bu bölümünde örnekleme oluşturan işletmelerin genel bilgilerine yer verilmiştir. Daha sonra kapsayıcı çerçeve kapsamında açık uçlu soruları yanıtlayan katılımcıların ifadeleri değerlendirilmiştir.

3.1. Kapsayıcı Çerçeve

Katılımcı beş işletmenin verdikleri cevaplar açıkça belirtilerek bulgular elde edilmiş ve bulgular sonucunda yorumlamalar yapılmıştır.

Katılımcıların özgün ifadelerinin yer aldığı bu çalışmada kapsayıcı çerçevede yer alan ifadeler arasında ilişki kurulması düşünülmüştür.

Çalışmada kapsayıcı çerçeve olarak “iç kontrol sistemi”, “COSO modeli”, “karar süreci”, “politika ve prosedürler” , “karar süreci etkileri ve başarısı” belirlenmiştir. Bu ifadeler ışığında katılımcılara sorular yöneltilmiş ve görüşleri alınmıştır.

Belirlenen kapsayıcı çerçeve ile bir sistem halinde işleyen iç kontrol yapısı ve karar sürecinin doğrudan ilişkili olduğundan bahsedilmiştir. Aynı zamanda iç kontrol sistemi yapısının işletmelerde olması gerektiği ve hedeflerine ulaşma konusunda en büyük etken olduğunu üzerinde durulmuştur. Kapsayıcı çerçeve içerisinde yer alan ifadelerin birbiri ile uyumu sonucunda iç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme ilişkisinin etkilerinden bahsedilmiştir.

3.2. İşletmeler ile İlgili Genel Bilgiler

Örnek olay çalışması Samsun Organize Sanayi Bölgesindeki 5 farklı işletmede gerçekleştirilmiştir. Üç anonim şirket ve iki Limited Şirket üzerine yapılan görüşme sonuçlarından bahsedilirken işletmeler A işletmesi, B işletmesi, C İşletmesi, D işletmesi ve E işletmesi olarak tanımlanmıştır. Katılımcı Listesi Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3: Katılımcı Bilgileri

Katılımcı İşletme	Veri Toplama Aracı	Konuşma süresi
A İşletmesi	Ses Kaydı, Anket Formu	12.06
B İşletmesi	Ses Kaydı, Anket Formu	11.38
C İşletmesi	Ses Kaydı, Anket Formu	15.46
D İşletmesi	Ses Kaydı, Anket Formu	7.35
E İşletmesi	Ses Kaydı, Anket Formu	12:00

Katılımcılara firma isimlerinin çalışmada geçmeyeceği tamamen bilimsel amaçlı olarak yapılan bir çalışma olduğu açıklanarak kayıt altına alma işlemi başlatılmıştır. Katılımcı firmalardan biri işletme el kitapçığı paylaşmakta sakınca görmemiş diğer dört firma yöneticileri jüri üyelerinin istediği doğrultusunda web sayfasında ziyaret edilebileceklerini beyan etmişlerdir.

İşletmelere çalışmanın amacından bahsederek anket formu verilmiştir. Anket formunda işaretleme yapmaları gerektiği ve açıklama gereken sorulara cevap vermeleri söylenmiştir.

Katılımcılara ait bilgiler gizli kalmak koşuluyla unvan bilgileri paylaşılmamıştır. İşletmelere ait tanımlayıcı bilgiler olarak: kuruluş yılı, yasal statülerinin, çalışan sayıları ve faaliyet alanları bilgileri Tablo 4’de açıklanmıştır.

Tablo 4: İşletme Genel Bilgileri

İşletmeler	Kuruluş Yılı	Yasal Statüsü	Çalışan Sayısı	Faaliyet Alanı
A İşletmesi	1965	A.Ş	501-1000	Metal- Maden
B İşletmesi	1988	A.Ş	101-500	Sağlık
C İşletmesi	1995	A.Ş	501-1000	Metal- Maden
D İşletmesi	1965	LTD	0-100	Otomotiv
E İşletmesi	1990	LTD	0-100	Otomotiv

Tablo 4’de şirketlerin tanımlayıcı bilgilerine yer verilmiştir. Tabloda sunulduğu gibi farklı büyüklük ve farklı sektörlerde faaliyet gösterdikleri görülmektedir. İşletmeler Samsun ilinde köklü bir yapıya sahip olup OSB’ de hizmet vermektedir. Katılımcılardan A ve C firmalarının yasal statüleri ve çalışan sayıları aynı olmakla beraber faaliyet alanları da aynıdır. Faaliyet alanı sağlık olan ve çalışan sayısı bakımından A ve C işletmesini takip eden diğer işletme B işletmesidir. Yasal statü yönünden farklı olan D ve E işletmesi ise çalışan sayısı bakımından en az olan katılımcı firmadır.

Soru: “ İşletmenizde hangi departmanlar mevcuttur?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

İşletmelerde yer alan departmanlar Tablo 5’de gösterilmektedir.

Tablo 5: Departman Bilgileri

İşletmeler	Departmanlar
A İşletmesi	Yönetim, Üretim, Finans, Muhasebe, İnsan Kaynakları, Pazarlama
B İşletmesi	Yönetim, Üretim, Finans, Muhasebe, İnsan Kaynakları, Pazarlama
C İşletmesi	Yönetim, Üretim, Finans, Muhasebe, İnsan Kaynakları, Pazarlama, Halkla İlişkiler
D İşletmesi	Yönetim, Üretim, Finans, Muhasebe, İnsan Kaynakları, Pazarlama, Halkla İlişkiler
E İşletmesi	Yönetim, Üretim, Muhasebe, Pazarlama, Halkla İlişkiler

Tablo 5’den elde edilen bilgiler ile A ve B işletmelerin aynı departmanlarına sahiptir. C ve D işletmeleri ise diğer departmanlara ek olarak Halkla İlişkiler departmanına sahiptir. E işletme departmanları tabloda gösterilmiştir.

İşletmelerdeki bu departmanların her bir alanda yapılan görevlendirmenin yapılmış olduğunun göstergesidir.

Soru: “Yurtdışı pazarınız var mı?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

A, B, C ve D işletmeleri Evet cevabını vermiştir. E İşletmesi ise yurtdışı pazarının olmadığını söylemiştir.

Katılımcılardan “*Evet*” yanıtını verenler ifadelerine yurtdışı pazarlarının mevcut olduğu hatta büyük ölçüdeki müşterilerinin yurtdışı kaynaklı olduklarını söylemişlerdir.

Soru: “İç Kontrol Faaliyeti için kaç personel istihdam edilmektedir?” sorusuna işletme cevapları Tablo 6’de gösterilmektedir.

Tablo 6: İç Kontrol Sistemi Personel Bilgileri

İşletmeler	Sistemde İstihdam edilen Personel Sayısı
A İşletmesi	21 ve üzeri
B İşletmesi	5-10
C İşletmesi	21 ve üzeri
D İşletmesi	1-4
E İşletmesi	1-4

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesinden sorumlu personel bilgileri Tablo 6’de belirtilmiştir. Sistemde istihdam edilen personel sayısı iç kontrol sistemine verilen önemi göstermektedir. İşletmelerde yapılan görüşmeler sonucunda alınan bu bilgiler iç kontrol sisteminin bu dört firmada uygulandığı anlaşılmaktadır. Özellikle 21 ve üzeri personel çalıştıran işletmelerin iç kontrol sistemi yapısının çok daha gelişmiş olduğu söylenebilir.

Soru: “Bağımsız denetim hizmeti alıyor musunuz?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

Katılımcı dört işletmede “*evet*” cevabını vermiştir. Sadece E işletmesi bağımsız denetim hizmeti almadıklarını söylemiştir. İfadesine almayı yapı gereği büyüdüklerini söyleyerek bağımsız denetim almayı düşündüklerini söylemiştir.

Bu cevaptan yola çıkarak işletmelerin bağımsız denetime tabi olma şartlarını taşıdığını da aynı zamanda “*Bağımsız Denetim Usul ve Esaslarını*” kabul ettikleri görüşüne varılmıştır.

Soru: “Kalite Güvence Sisteminiz var mı?” sorusuna katılımcıların cevapları Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7: ISO Belgeleri

İşletmeler	Belgeler
A İşletmesi	ISO 9000, ISO 14001, ISO 180001
B İşletmesi	ISO 9001, ISO 13485, ISO 14000, CE Sertifikası
C İşletmesi	ISO 9001, ISO 45001
D İşletmesi	ISO 9001, IATF 16949
E İşletmesi	ISO 9000, ISO 9001

İşletmeler Tablo 7’de yer alan ISO belgelerine sahip olduklarını beyan ettiler. B İşletmesi faaliyet gösterdiği alan için tabloda belirtilen belgelere ek olarak 93/42/EEC Tıbbi Cihaz Yönetmeliği, OHSAS 18001:2007 İş Sağlığı ve Güvenliği Standartları, FDA 510 (K) Tıbbi cihazların ABD ülkelerine satılması için gerekli olan standartlara sahip olduğunu söylemiştir.

İşletmelerin genel özellikleri olarak bu bilgiler alınmıştır. İşletme büyüklüklerinin hemen hemen benzer olduğu bu beş işletmenin ankette yer alan diğer

sorular “iç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme” yapısını öğrenmeye yönelik sorular sorulmuştur.

3.3. İç Kontrol Sistemi ile Yönetsel Karar Verme İlişkileri

Çalışmanın bu kısmında iç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme ilişkilerini incelemeye yönelik sorulara yer verilmiştir. Katılımcılardan alınan cevaplar sonucundan ilişkiler saptanmıştır.

Soru: “COSO küpü hakkında bilginiz var mı?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

A işletmesi “*evet*”, B işletmesi “*evet*”, C işletmesi “*evet*”, D İşletmesi “*hayır*”, E İşletmesi “*hayır*” cevabını vermiştir.

Sonuç olarak A ve D işletmesi COSO küpü hakkında gerekli bilgiye sahip ve COSO modeline hakim olarak faaliyetlerini yürütmektedir.

Soru: “Kurumsal Kaynak Planlama Sisteminiz var mı?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

A , B, C, D ve E işletmeleri “*evet*” cevabını vermiştir.

Katılımcıların verdiği cevaplardan kurumsal kaynak planlaması sistemine sahip oldukları görülmektedir. Faaliyetlerini yürütmeye kaynak planlamasının önemine sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Soru: “İşletmeniz hangi iç kontrol modeline uygundur?” sorusu sorulmuş Tablo 7’den seçim yapmaları söylenmiştir.

Tablo 8: İç Kontrol Sistemi Modeli

Basit Kontrol Modeli	COSO Modeli
I. Amaçların belirlenmesi	I. Uygun bir iş ortamının belirlenmesi (Yönetim, Çalışanlar ve Yapılanma)
II. Risk değerlendirmesi	II. Amaçların belirlenmesi ve risklerin ölçülmesi
III. Kontrollerin tesisi	III. Kontrollerin Tesis
IV. Arzulanan sonuçlara ulaşılması	IV. İzleme için yönetim bilgi sistemleri ve iletişim
	V. Sonuçların izlenmesi ve Önlemlerin alınması.

Kaynak: (Kayım, 2009:45)

Katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

- A işletmesi COSO modeli
- B İşletmesi COSO modeli
- C İşletmesi COSO modeli
- D İşletmesi Basit Kontrol Modeli
- E İşletmesi Basit Kontrol Modeli

Verilen cevaplar doğrultusunda bir üst soru ile bağlantılı olarak A işletmesi COSO modeli hakkında bilgisi olduğunu söylemiş ve işletme iç kontrol sistemini bu modele dayalı olarak kurulduğunu dile getirmiştir. B İşletmesi tablo da COSO Modelinin içeriğine sahip bir işletme olduğunu söylemiştir. C İşletmesi de COSO modelini uyguladığını beyan etmiştir. D işletmesi bir önceki soruya bu soruyu cevapladıktan sonra Evet cevabını vermiş ama işletmede basit kontrol modelinin uygulandığı söylenmiştir. E işletme yöneticisi de basit kontrol modeline uygun olarak faaliyetlerini yerine getirdiği söylemiştir.

Soru: “ COSO küpünün risklere karşı etkili olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

A, B ve C işletmesi yöneticileri “*evet*” yanıtını vermiştir. D işletme yöneticisi ise “*hayır*” cevabını vermiştir. E İşletmesi ise basit kontrol modelini benimsediği için bu soruya cevap vermemiştir.

Evet cevabını veren işletmeler için belirtilen seçeneklerden bir veya birden fazla seçim yapmaları istenmiştir. Bununla beraber üç işletmenin ortak cevabı aşağıda belirtilmiştir.

- COSO küpü işletme kaynakları ile faaliyet alanındaki riskleri belirlemeye yardımcı olmaktadır.

Katılımcıların soru için yorumları Tablo 9’de açıklanmıştır.

Tablo 9: COSO küpü ve Risk Etkisi İlişkisi Katılımcı İfadeleri

Katılımcı A işletmesinin yöneticisi “*COSO küpü muhtemel risklerin gerçekleşme olasılığını önemli ölçüde düşürüyor, kaynakların ve faaliyetlerin risklerin belirlemeye yardımcı olduğu aynı şekilde diğer şıkkin işletmemize uygun ve COSO küpü risk belirleme ve değerlemede yardımcı olmaktadır. Hedeflere ulaşmamızı da kolaylaştırmaktadır*”

<p>Katılımcı B işletmesi yöneticisi “<i>Risk ölçümünde en doğru kararları COSO küpü vermektedir diyebiliriz, risk belirleme ve değerlendirme yardımcı olmaktadır diyebiliriz, işletme kaynakları ile faaliyet alanındaki riskleri belirlemeye yardımcı olmaktadır diyebiliriz, hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmaktadır</i>”</p>
<p>Katılımcı C işletme yöneticisi “<i>Basit kontrol modelini ve COSO Modelini gördüğüm zaman aslında içerik olarak uygun bir iş ortamının belirlenmesi, amaçların belirlenmesi, risklerin ölçülmesi, kontrollerin tesisi, sonuçların izlenmesi ve önlemlerin alınması evet etkili olduğunu kesinlikle düşünüyorum çünkü bu çerçevede hepsini yapıyoruz biz. Biz tamamen bir sonuç aldığımızı görmedik %100 yaptık ve böyle de bir sonuç aldık değil çünkü bizim sanayimiz şöyle bir şey çok ucu açık ve çok fazla değişkenliklere ve dinamikliklere olan bir firma onun için şunu diyebilirim işte COSO küpü işletme kaynakları ile faaliyet alanındaki riskleri belirlemeye yardımcı olmaktadır diyerek cevap verebilirim.</i>”</p>
<p>Katılımcı D işletmesi yöneticisi basit kontrol modeline sahip olduklarından dolayı bu soruya cevap verememiştir</p>
<p>Katılımcı E işletme yöneticisi “<i>şu anda yapıda işletme olarak basit kontrol modelini sürdürmekteyiz. Risk değerlemesi tabii ki basit kontrol modelinde COSO modelindeki gibi geniş etkiye sahip değil. Bu sebeple risklerin oluşumu ve değerlemesinin izlenmesini aktif olarak yerine getiremiyoruz. Bu alanda sıkıntılar yaşamaktayız.</i>”</p>

Tablo 9’de katılımcıların verdiği cevaplar doğrultusunda iç kontrol sistemi ve COSO modeli özellikle risk değerlendirme faaliyeti için önem arz etmektedir. İşletmelerin olası risklerini göz önünde bulundurarak faaliyetlerine devam ettiği anlaşılmaktadır.

Soru: “Kararları genellikle nasıl alırsınız?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermişlerdir.

A, B, C, D ve E işletmesi yöneticileri “*Grup şeklinde*” kararları alırlar cevabını vermişlerdir.

Soru: “ Uygulama süreleri açısından genellikle ne tür kararlar alırsınız?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermişlerdir.

İşletmeler uygulama süreleri açısından çoğunlukla “*Kısa ve Orta dönemli*” kararlar verdiklerini, uzun dönemli kararların alınmadığı bilgisini vermişlerdir.

Beş katılımcının ortak görüşü olarak kısa ve orta dönemli kararların işletme faaliyetlerini yönetmede etkili olduğu görülmektedir. Uzun vadede karar almaktan çekindiklerini dört işletme yöneticisi de cevaplarına eklemiştir.

Soru: “İç kontrol sisteminiz bağımsız denetim standartlarına tabi mi?” sorusuna işletmeler şu şekilde cevap vermiştir.

Beş işletmede iç kontrol sistemlerinin bağımsız denetim standartlarına tabi olduğu cevabını vermiştir. A işletmesi verdiği cevaba ek olarak ISO, TSE, BDS standartlarına uygun faaliyet gösterdiklerini de eklemiştir.

Soru: “İşletme fonksiyonlarının hangisi için sıklıkla karar alırsınız?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

Beş işletmenin de “*üretim*” için daha çok karar aldığı cevabı alınmıştır. A işletmesi üretim faaliyetine ek olarak Pazarlama bölümü için, B işletmesi Finans, Pazarlama ve Muhasebe bölümü için, C işletmesi Finans ve İnsan Kaynakları için, D işletmesi ise Pazarlama, E işletmesi de Pazarlama için sıklıkla karar verdiği seçeneğini seçmişlerdir.

İşletmelerin en önemli hedefi, gerçekleştirmek istediği üretim kapasitesini en doğru şekilde yerine getirmektir. Bu sebeple bu alanda sıklıkla karar verildiği anlaşılmaktadır. Üretimi en doğru ve verimli şekilde kullanan işletmeler müşteri ilişkileri yönetiminde sorun yaşamayacaktır.

Soru: “Yönetimsel karar alırken diğer departman yöneticileri sizin için ne kadar önemlidir?” sorusuna işletmeler şu şekilde cevap vermiştir.

Katılımcıların ortak cevabı olarak

- Diğer departman yöneticileri ile ortak karar veririz cevabını vermişlerdir.

Katılımcıların bu konuda oldukça özenli davrandıkları görülmüştür. Hem kararları gruplar halinde aldıkları hem de diğer departman yöneticileri ile ortak olarak karar vermeleri örgüt kültürünün gelişmesine katkı sağlamış olacaktır.

Soru: “İşletmelere çalıştığınız birim ileriye yönelik olarak ne tür bilgilere ihtiyaç duyar?” sorusu sorulmuş ve seçenekler arasından bir ya da birkaçını seçmeleri söylenmiştir. Şekil 3’de açıklanmıştır

Şekil 3: Kararı Etkileyen Faktörler

- | | | |
|---------------------------|---|---------------------------------|
| • İç-dış verilere | } | A, B, C, D işletmesi için ortak |
| • Kararın önem derecesine | | A, B, C, E işletmesi için ortak |
| • Çevresel koşullara | | C ve E işletmesi |
| • Zaman faktörüne | | A, B, D işletmesi için ortak |
| • Alternatif bilgilere | | D ve E işletmesi |

Şekil 3’ de alınan cevapların hangi işletmeler için aynı olduğu gösterilmiştir. Önem derecesini sıralayacak ve en önemli etki eden faktörlerin için “iç-dış veriler”, “kararın önem derecesi” ile “zaman faktörü” olduğu dikkat çekmektedir. Kararın önem derecesi işletmeler de alınacak kararların zaman yönünden değerlendirmesi gerektiğini de göstermektedir. Çünkü önem derecesi verilecek kararın etkilerin ne derece büyük olduğunun göstergesidir.

Soru: “Yönetmel karar alırken karşılaştığınız sorunlar, iç kontrol sisteminin kurulmasına öncü oldu mu? Oldu ise açıklar mısınız?” sorusu sorulmuş ve katılımcılar şu şekilde cevaplamıştır.

Tablo 10: Yönetmel Karar Vermedeki Sorunların İç Kontrol Sistemine Etkisi Katılımcı İfadeleri

<i>Katılımcı A; “Evet olmuştur, Verilerin bir araya toplanması ve analiz edilerek gerekli yerlerde hedeflenen başarı ve amaçlara ulaşılması için”</i>
<i>Katılımcı B; “Evet, özellikle iç kontrol sistemi üretimle ilgili kontrolleri ele alırken müşteri geri bildirimlerini minimuma indirmek, muhasebe, pazarlama ile ilgili pazarlama ağının genişletilmesi ile alakalı özellikle yurtdışı pazarlama ağının geliştirmesi ile alakalı konularda iç kontrol sistemi tamamen faydalı oldu”.</i>

Katılımcı C; “Evet, bir kere kararları grup halinde alıyoruz yani şahıs bazlı değiliz. Birçok insanın düşüncesi, deneyimi ve dinamik sonuçları göz önünde bulundurduğumuz için birçok kişiden çıkan beyin fırtınası birçok sonuçları ele alıp birçok sonuç çıkartabiliyoruz fakat o birçok sonucun içinde de grup olarak çalıştığımız için her farklı kişiden farklı bir durumların farklı yönlerini görebiliyoruz bundan dolayı da bu farklı yönleri değerlendirip en iyi sonuca ulaşmayı hedefliyoruz her zamanki yaptığımız işlemde bu aslında evet’in cevabı bu”.

Katılımcı D; “Evet, bir önceki soruya bağlı olarak iç-dış veriler, zaman faktörü ve alternatif bilgiler sonuncundan karşılaşılan sorunların önüne geçilmesi için iç kontrol sistemin kurulmasına öncü olmuştur”

Katılımcı E: “Evet, işletmede kararlar grup halinde alınıyor ve herkesin fikri dahilinde bir sonuca varılıyor bu da yönetsel karar vermeyi hızlandırıyor. Lakin verilen kararların sonuçları değerlendirildiği bazı alanlarda yapılanmaya kendini denetlemeye dönüyor iş. Bu sebeple yönetsel karar verme sürecindeki sorunlar iç kontrol sisteminin temelini oluşturdu diyebilirim.”

Tablo 10’da beş firmada yönetsel karar almada karşılaştığı sorunlar sebebiyle iç kontrol sisteminin kurulmasına öncü olduğu cevabını vermiştir. Böylece işletmeler gerek kendi içindeki birimleri gerekse işletme dışındakileri kontrol altında tutmayı hedeflemişlerdir.

Soru: “İç kontrol sisteminin kurulum sürecinde üst yönetimin katkısı nedir?” sorusu sorulmuş katılımcılar şu şekilde cevap vermiştir.

A, B, C ve E işletmeleri ilk seçenek olan

- Çoğunlukla katkısı oldu, seçeneğinin kendilerine uygun olduğunu belirtmişlerdir.

Özellikle dört işletme iç kontrol sisteminin kurulmasındaki talebin üst yönetimden geldiğini beyan etmişlerdir. D işletmesi bu soruya “kısmen” seçeneğini işaretleyerek cevap vermiştir. Henüz COSO modeline hâkim olmayan bu işletme iç kontrol sisteminde basit kontrol modelini benimsediklerini ve üst yönetimin bu konuda aktif olarak rol almadığını beyan etmiştir.

İşletmeyi iyi yöneten bir yönetici iç kontrol sistemi önemini çok iyi bildiği için çalışanların da bu bilinçte hareket etmesini sağlamaktadır. Bu nedenler yöneticiler iç

kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi için tüm birimlerin ihtiyaçlarına cevap vermektedir.

Soru: “İşletme politika ve prosedürleri iç kontrol sisteminin temelini oluşturuyor mu?” sorusuna şu şekilde cevap vermişlerdir.

Evet

Hayır

Kısmen

Yukarıdaki seçeneklerden beş firma yöneticisi de işletme politika ve prosedürleri iç kontrol sisteminin temelini oluşturduğunu söyleyerek “*evet*” seçeneğini işaretlemişlerdir.

Etkin bir iç kontrol sistemi yapısına sahip işletmeler politika ve prosedürlerini bu yapıya göre inşa etmektedir. Nitekim iç kontrol sistemi ile elde edilen verilerin işletmeyi yansıtması önemli bir etkidir.

Soru: “Risk değerlendirme faaliyetleri düzenli bir şekilde işliyor mu?” sorusuna katılımcılar şu şekilde cevap vermişlerdir.

İşletmelere yöneltilen risk değerlendirme faaliyetini düzenli bir şekilde yapıyor mu? sorusuna karşılık olarak “*evet*” cevabı alınmış ve;

- A Firma katılımcısı; 1-6 ay,
- B Firma katılımcısı: 6- 12 ay,
- C Firma katılımcısı: 1-6 ay,
- D Firma katılımcısı: 1-6 ay,
- E Firma katılımcısı: 1-6 ay, olarak cevap vermiştir.

Seçeneklerinin son şıkkı olarak “12+ ay” koyulmuş dört firma katılımcısı risk değerlendirme işlemi için bu sürenin çok uzun olduğunu söyleyerek işletmelerinde A, C, D ve E firmaları “1-6 ay”, B firması ise işletmede “6-12 ay” risk değerlendirme işlemi için uygun olduğunu söylemiştir.

İşletmelerin risk değerlendirme faaliyetine dikkat ettikleri COSO modelinin en önemli etkisi olduğunu daha önceki sorulara verilen cevaplardan öğrenmiştir. Dolayısıyla işletmeler risk değerlendirme süresini kısa tutmak zorundadır. Kararın önem derecesine göre de bu süreç değişiklik gösterebilir.

Soru: “ İç kontrol sistemi yapınızın işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukları önleyecek nitelikte olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna şu şekilde cevap vermiştirler.

Firmalar iç kontrol sistemi yapılarının işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukları önceleyecek nitelikte olduklarını söylemiş ve buna ek olarak iç kontrol sistemi yapılarını çalışanlarına A, B ve C işletmesi “6 ayda bir”, D ve E işlemesi ise “yilda bir” kez mail yolu ile bildirdiklerini belirtmişlerdir.

Sistemin çalışanlarına, bildirim yapılması konusuna dikkat ettiklerini de bildirmişlerdir. Çünkü bu sistem ve sürecin örgüt kültürünün her alanına hakim olması görüşünü benimsediklerini eklemişlerdir.

Soru: “Kurumsal yapınız ve iç kontrol sisteminize karar verme sürecini etkiliyor mu?” sorusuna şu şekilde cevap vermişlerdir.

- “Evet, kurumsal yönetim ilkelerimiz iç kontrol sisteminin temelini oluşturduğundan dolayı karar verme sürecinin her aşamasında var” seçeneğini cevap olarak işaretlemişlerdir.

İşletmelerden alınan cevap doğrultusunda işletme yapısı ve iç kontrol sistemi karar verme sürecinin bir aşamasını oluşturmaktadır. Çünkü işletmeler bir konu hakkında karar vermek zorunda oldukları zaman belirli faktörleri göz önünde bulunduracaklardır. Bu faktörler iç kontrol sisteminden elde edilen bilgilerden oluşmaktadır.

Soru: “İç kontrol sisteminin bağımsız denetim ile ilgili karar ve politikalar üzerindeki en önemli etkileri nelerdir?” (birden fazla işaretleyebilirsiniz) sorusuna işletmeler cevap kısmında aşağıdaki seçeneklerden değerlendirmeler yaparak cevap vermişlerdir.

- İç kontrol sisteminin, şirketi bağımsız denetime önemli lde hazırlaması.
- İç kontrol sistemi sayesinde denetim standartlarına uygunluğun artması.
- İç kontrol sistemi sonucunda doğru mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulması
- İç kontrol sisteminin kurumsal yapıda şeffaflık ilkesine fayda sağlaması.
- İç kontrol sistemi ile bağımsız denetim maliyetlerinin düşmesinin sağlanması.

A Firma katılımcısı: İlk dört seçeneğinin kendileri için önemli olduklarını söylemiştir. İç kontrol sistemi ile bağımsız denetim maliyetlerinin düşmesi sağlanmıştır seçeneğini ise sanmıyorum diyerek kendilerinde bu durumun izlenmediğini söylemiştir.

B Firma katılımcısı: İkinci seçenek haricindekilerin kendi işletmesine uygun olduğunu, iç kontrol sayesinde denetim standartlarına uygunluğunun artması seçeneğinin çok da rastlanan bir durum olmadığını söylemiştir.

C Firma katılımcısı: ilk dört seçeneğin kendilerine uygun olduğu söylemiştir.

D Firma katılımcısı: İç kontrol sistemi sayesinde denetim standartlarına uygunluğunun artması ve denetim maliyetlerinin düştüğünü söylemiştir.

E Firma Katılımcısı : İç kontrol sisteminin kurumsal yapıda şeffaflık ilkesine fayda sağlamsı seçeneğini işaretlenmiştir.

Beş firma yöneticisi de farklı seçeneklerin kendilerine uygun olduğunu söylemiştir. Hepsinde ortak olan bir seçenek olarak

“İç kontrol sisteminin kurumsal yapıda şeffaflık ilkesine fayda sağlaması olmuştur. Kurumsal yapıdaki işletmeler için temel ilke olan şeffaflık ilkesi iç kontrol sistemine sahip işletmelerin karar ve politikalar üzerindeki etkisinde önemli bir rol oynadığını göstermektedir.”

Kurumsal kimliğe sahip olan bu işletmeler kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflık ilkesine fayda sağladığını cevabını vermiştir. Şeffaflık ilkesini faaliyetlerinin her alanına yansıtan işletmeler hem kendi içlerinde hem de bilgi kullanıcılarına kolaylık sağlamış olacaktır. Çünkü faaliyetlerin şeffaf olması demek mali tabloların doğru olması, işletmede hata hile ve yolsuzların olmaması her şeyin açık, net bir şekilde ifade edilmesi anlamına gelmektedir.

Soru: “İç kontrol sistemi ile aşağıdaki seçeneklerden hangisi/ hangilerini söyleyebilirsiniz?” (*birden fazla işaretleyebilirsiniz*) sorusuna şu şekilde cevap vermişlerdir.

- İç kontrol sistemi ile kurumsal kaynak planlama yapımız gelişti.
- İç kontrol sistemi örgüt kültürümüzü yönetsel açıdan olumlu etkiledi.
- Kısa sürede doğru karar verme sürecine katkı sağladı.
- İç kontrol sistemi risk düzeyimizi düşürdü.
- İç kontrol sistemi Etik- Ahlâki değerlerimizi olumlu yönde geliştirdi.

Soru 30'da yer alan yukarıdaki seçeneklerden;

A Firma Katılımcısı: Tüm seçenekleri işaretlemiştir. Çünkü işletmesinin iç kontrol sistemi kurumsal kaynak planlama yapısının geliştirdiğini, örgüt kültürünü olumlu yönde etkilediği, kısa sürede doğru karar verme süreci yaşadıklarını ve risk düzeyini düşürdüğü aynı zamanda etik- ahlakı değerlerini olumlu yönde geliştiklerini söylemiştir.

B Firma Katılımcısı: İç kontrol sisteminin kurumsal kaynak planlama yapısını kısmen etkilediğini fakat iç kontrol sistemi sayesinde örgüt kültürüne olumlu etkide bulunduğu, kısa sürede doğru karar verme sürecine katkı sağladığını ve risk düzeyini düşürdüğünü söylemiştir.

C Firma Katılımcısı: Tüm seçenekleri işaretlemiştir. Kendilerinin için her durumun etkili olduğunu söylemiştir.

D Firma Katılımcısı: kurumsal kaynak planlamasına, kısa sürede doğru karar vermeye ve risk düzeylerinin düştüğünü söylemiştir.

E Firma Katılımcısı: İlk üç seçeneğinin kendi iç kontrol sistemi yapısına sahip olduğunu söylemişlerdir.

Dört firmada da ortak olarak kısa sürede doğru karar verme sürecine katkı sağladığını ve risk düzeylerinin düştüğü olmuştur. E İşletmesi basit kontrol modelinin risk düzenleme faaliyetlerini daha önceki sorularda etkin olarak kullanmadığını ifade etmişti.

Soru : “İç Kontrol sisteminin kurulumunda, geliştirilmesinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir?” (*birden fazla seçenek seçebilirsiniz*) sorusuna şu şekilde cevap vermişlerdir.

- İş gücü yetersizliği
- Oryantasyon eksikliği
- Örgüt kültürü yetersizliği
- Üst düzey yöneticilerin bakış açısı
- Bütçe yetersizliği
- Koordinasyon eksikliği

A, B, C, D ve E firmalarında özellikle oryantasyon eksikliği seçeneği üzerinde durulmuştur. Eğitimin öneminden bahsetmişlerdir.

Sorunun cevabından yola çıkarak ve katılımcıların da görüşleri doğrultusunda işletmelerde oryantasyon eksikliği çalışanların birbirlerine yön verme, yöneltme duygusunun zayıflığı ile ilişkilendirilebilir. İşletme çalışanları alt-üst kademe ayrımı yapmadan her faaliyetinde birbirine değer katacak niteliklere sahip olması düşüncesine hakim olmalıdır.

Soru: “iç kontrol sisteminin yönetim bilgi sistemine etkisi olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna şu şekilde cevap vermişlerdir.

A, B, C işletmesi “*evet*”, D ve E işletmesi ise “*hayır*” cevabını vermiştir.

Katılımcı yorumları Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11: İç Kontrol Sistemi ve Yönetim Bilgi Sistemi Etkisi Katılımcı İfadeleri

A İşletmesi nasıl etkilediğini şu şekilde ifade etmiştir; “ <i>Verinin değiştirilmeden çok net analiz edilmesini sağlamakta ve analiz sonuçlarına göre de yönetsel kararlar alınmakta</i> ”
B İşletmesi nasıl etkilediğini şu şekilde ifade etmiştir, “ <i>Özellikle yıl sonu toplantılarında buradan gelen verilerin görüşülmesi, konuşulması buna bağlı olarak kısa ve orta planların hedeflerin güncellenmesi bu sisteme bağlı olarak yapılıyor</i> ”
C İşletmesi nasıl etkilendiğini şu şekilde ifade etmiştir, “ <i>Artık herkes tarafından bilgilendirildi ve bir kültür oluştu herkeste bu kültürde zaten zamanla hem yeni elemanlara hem mevcutta çalışan elemanlara olumlu yönde etkiledi, zaten firmalar bana göre bir kültür oturtuktan sonra o dinamik yapılarını kesinlikle ol kültür çerçevesinde ilerliyorlar o kültür değiştiği zaman olumsuz yönde birileri tarafından karşı çıkılıyor. Bu sebeple yönetim bilgi sistemine kesinlikle etkili</i> ”
D işletmesi “ <i>hayır</i> ” şeklinde ifade etmiş ve yorum yapmamıştır.
E işletmesi şu şekilde ifade etmiştir “ <i>İşletmemizde benimsenen bir iç kontrol modeli var çok geniş çapta olmasa da ancak bu sistem yapısı yönetim bilgi sistemimizi etkileyecek boyutta değildir. Şöyle ki, kontrol modelimiz daha çok amaçlar doğrultusunda işletme kaynakları ile verimli olarak faaliyet yürütmek istiyoruz. Yönetim bilgi sistemi aktif olarak bu sistemden şu aşamada etkili değildir.</i> “

Tablo 11’de iç kontrol sistemi ile yönetim bilgi sistemi arasındaki ilişkinin işletmedeki etkisinin nasıl olduğu katılımcı görüşleri ile açıklanmıştır. A, B, C işletmeleri yönetim bilgi sisteminin etkilerinden bahsederken D ve E işletmesi basit kontrol modelini uyguladıkları için bu soruya etkisinin olmadığını söylemiştir.

Soru: “İç kontrol sistemi müşteri ilişkileri politikalarınızı etkiledi mi?” sorusuna şu şekilde cevap vermişlerdir.

A) Evet

B) Hayır

C) Kısmen

Açıklayınız....

Katılımcılara yöneltilen bu sorunun cevabını Tablo 12’de gösterilmektedir. Dört Firma Katılımcıların görüşleri şu şekildedir.

Tablo 12: İç kontrol Sistemi- Müşteri İlişkileri Politikası İlişkisi Katılımcı İfadeleri

A Firma katılımcısı: <i>“Müşterilerimiz faaliyetlerimiz standartlara uygun olarak yapılmakta olduğunu biliyorlar. Bu bağlamda olumlu olarak etkiliyor”</i>
B Firma katılımcısı: <i>“Pazarlama açısından iç kontroldeki fire miktarının azalması ile maliyetlerin aşağı düşmesi fiyatların düşmesini sağladı diğer taraftan müşteri ilişkilerinde düzgün ürün verme, sağlam ürün verme firmanın kalite kontrol yapısının, iç kontrol sistemi yapısının düzgün bir şekilde ilerlemesinden dolayı firmalarda biz de bulunan uygunsuzlukları minimuma indirme çünkü müşteri denetimleri noktasında minimuma indirmede tamamen etkili olmuştur.”</i>
C Firma katılımcısı: <i>“Evet, bir kere zaten yurtdışı çalıştığımız için yapımızın nasıl işlediği görmek istiyor bu sistem içerisinde de aslında şöyle iç kontrolün nasıl denetlendiğini onlarda inceliyor ve kontrol ediyor ve doğru denetlendiğimizi görünce ister istemez müşteri ilişkilerimiz onların bize bakış açısı olumlu yönde geliyor”</i>
D Firma katılımcısı <i>“tabîî ki”</i>
E Firma katılımcısı <i>“ İşletme bünyemizde müşteri ilişkileri yöneticimiz var. Müşterilerimiz ile birebir temas halinde. Onlardan aldığı geri bildirimleri işletmeye anında yansıtarak karşılaşılan sorunlar ile bizi yüzleştirmeye büyük etkisi var. Bu açıdan her ne kadar basit kontrol modeline hakim olan bir işletme olsak da özellikle</i>

müşteri ilişkileri yönetimi açısından iç kontrol sistemini aktif olarak kullanmakta ve geliştirmekteyiz.”

Tablo 12’de firmalardan alınan cevaplar doğrultusunda müşteri ilişkileri politikasının iç kontrol sisteminden etkilendiğini görülmüştür. Özellikle yurt dışı bazlı çalışan bu işletmeler yabancı firmaların bu sisteme çok önem verdiklerini dile getirmiştir İşletmeler iç kontrol sistemine verdikleri önem neticesinde daha geniş kitlelere ulaşabilir ve kendilerini geliştirebilirler. Basit kontrol modelinin hakim olan işletmelerde dahi müşteri ilişkileri yönetimi ile ilişkilendirme yapılmaktadır. İşletmelerin bu konudaki gerekli özeni göstermeleri müşteri potansiyelini sağlam olarak oturtmak ve müşteri ilişkileri politikaları geliştirmek olduğu açıkça ifade edilebilmektedir.

Soru: Çalışmanın temel amacına uygun olarak işletmelere iç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme arasındaki ilişkiyi tanımlamaları ve karar vermenin önemini COSO modeli ile nasıl açıklarsınız? Sorusu sorulmuştur.

Katılımcılardan alınan cevaplar doğrultusundan iç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme arasındaki ilişkinin genel açıklaması yapılmıştır. Aynı zamanda etkin olarak yürütülen iç kontrol sistemi COSO modelinin karar verme sürecindeki etkisinin ne derece olduğu belirlenmektedir.

Tablo 13: İç kontrol Sistemi ve Yönetsel Karar Verme İlişkileri Katılımcı İfadeleri

A firma katılımcısı: “*İç kontrol sistemi verilerin doğru şekilde aktarılmasına yardımcı oluyor, yönetim bunu analiz ederek doğru kararlar almasını sağlamakta böylelikle etkin olan risklerin önüne geçmiş oluyorsunuz, birincisi üretim açısından bakılarak doğru kararlar alınarak hataların önüne geçilmiş olması böylelikle daha verimli sonuçlar elde edilmiş oluyor ikinci olarak da kontrol sisteminin yönetime karşı şeffaf olması birimlerin doğru analiz edilerek ileriye dönük planların daha kapsamlı ve düzgün yapılmasını sağlıyor.”*

B firma katılımcısı: “*iç kontrol sistemi olmazsa yönetsel karar verme noktasında biraz daha kör uçuş olacaktı, doğru hedef doğru sonuç odaklı bir karar verilmemiş olacaktı yani firmanın kısa vadede, yıllık, orta vadede üç yıllık, beş yıllık planlamasındaki hedefler sonuca ulaşmayacak tüm hedefler sapma gösterecekti. İç kontrol sisteminin vermiş olduğu bilgiler, veriler neticesinde daha sağlam kararlar verilebildi. Buna bağlı*

olarak şirketin gelişmesine neden oldu. Diğer taraftan yönetsel karar verme noktasında ben merkezci değil yani patron kültürü değil biraz daha kurumsal yapıda karar vermeye yöneltmiş oldu ekipçe çalışma kültürü tüm firma bünyesine yansdı. Sadece üst kadroda değil alt kadrolarda da ekipçe çalışma başladı birbirini dinleyen ortak karar veren birbiriyle ilişkili daha dost hane ve mantıklı ilişkiler kurulabilmesini sağladı kurumsal yapıyı geliştirdi aslında iç kontrol sistemi. COSO modelinde risklerin daha detaylı incelenmesi buna bağlı olarak firmanın almış olduğu kararları etkileyen verilerin tüm her şeyi içererek hem geliştirmeye yönelik hem riskleri azaltmaya yönelik bir çalışmalar olması COSO modelinin daha faydalı olduğunu kanıtıyor diğer taraftan izleme, ölçmeyi veri olarak aktardığı için bu da COSO modelinin kurumsal yağıya daha fazla etki ettiğini gösteriyor”

C firma katılımcısı: “ Bir kere iç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme ilişkisi şöyle söyleyeyim iç kontrolleri kendimiz yaparak grup halinde aldığımız kararların yönetsel karar vermede kesinlikle olumlu yönde etkiliyor iç kontrol sistemi de dolayısıyla bunu destekliyor yani bizim yaptığımız iç kontroller bir olay bir olgu üzerinde aslında yönetsel karar vermeye veri- çıktı verdiği için olumlu yönde etkiliyor, bakış açımızı değiştiriyor ve yaptığımız olay üzerindeki etkinin yüzdesini artırıyor; COSO modelini uyguluyoruz uygun bir iş ortamını belirlemek çok önemli. Amaçların her kontrol modelinde olması gerekiyor. Önlemlerin alınması ve sonuçların izlenmesi. Çok çok büyük bir etkiye sahiptir.

D firma katılımcısı: “İç kontrol sistemi daha hızlı karar almamızı sağladı üretimde proseslerden çıkan ve topladığımız verileri üst yönetime sunmamızda fayda sağladı, müşteri işletmelerimize daha hızlı dönmemizi sağladı; Basit kontrol ortamını benimsediklerini söyleyen yönetici doğru karar verme için tüm alternatiflerin belirlenmesi konusunda iç kontrol sisteminin etkilisi olduğu ve bir sonuca ulaştığımızı söyleyebilirim”

E firma katılımcısı “İç kontrol sistemi yapımız COSO modeli kadar gelişmiş hatlara sahip olmamakla beraber yönetsel karar vermede elimizde veri olarak bulunmaktadır. İç kontrol sistemi belirli politikaların oluşmasını sağlamaktadır. Bir üst soruda belirtilen müşteri ilişkileri politikası gibi. Bu sebeple özellikle bir karar verileceği zaman tüm birim şefleri ile sistemden elde edilen çıktılar doğrultusundan sonuca varılmaktadır.”

Tablo 13’de ifade edildiği gibi işletmelerden bu son iki soruya alınan cevaplar ışığında iç kontrol sistemi kendi içinde oluşturduğu verilerden, kaynaklardan hedeflenen

başarıya ulaşmak için alınabilecek kararlar için bir çıktı oluşturması sebebiyle işletme bünyesinde oldukça büyük bir öneme sahip olduğunu anlaşılmaktadır. COSO modelinin gelişmiş risk analizindeki etkileri işletme yapısındaki eksikleri iyileştirmesine fayda sağlaması işletmelerin bu modeli benimsemeleri için en önemli sebepler olduğu anlaşılmaktadır. A, B, C firmaları için COSO modelinin özellikle risklerin belirlenmesi açısından bünyelerinde etkili bir şekilde faaliyet göstermesi ve sürdürülebilir olduğu anlaşılmaktadır. D ve E işletmeleri basit kontrol modeline sahip olsalar bile bu yapıların yönetsel karar verme sürecinde etkilendikleri görülmüştür.

SONUÇ

İç kontrol sistemi her işletmenin kendine özgü olarak kurduğu örgüt kültürünü içinde barındıran bir sistemdir. Küresel rekabet ortamında muhasebe, finansal raporlama skandalları, etik ve yasal sorunlar, iç kontrol sistemi, iç kontrol modellerini gündeme getirmiştir. Basit kontrol modeline göre daha geniş yapıya sahip olan COSO modeli işletme yönetimine olumlu etkileri ile ön plana çıkmaktadır.

İç kontrol sistemi işletme faaliyetlerini kapsayan yönetim kavramlarından biridir. Bu sebeple etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı yönetimin temel işlevleri olan: planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde büyük bir öneme sahiptir. Öyle ki, yönetimin temel fonksiyonlarının verimli şekilde yürütülmesi yöneticilerin doğru, güvenilir kararlar vermesine katkı sağlamış olabilecektir. Aynı zamanda işletme fonksiyonlarının temelinin oluşturulmasında karar niteliğine göre karar verme türünün belirlenmesinde ve karar vermeyi etkileyen faktörlerin önüne geçilmesine zemin hazırlamış olabileceği düşüncesi işletmeler için önem arz etmektedir.

İşletmelerin temel hedefi, faaliyetlerinde etkinliği ve verimliliği artırmak devamında da karlılık hedefine ulaşmaktır. Bu temel hedef yönetimin başarısı ile gerçekleşmektedir. Yönetimin başarısı ise karar verme sonucunda elde ettiği kazanımlar ile doğru orantılıdır. Karar verme, işletmenin mevcut durumunu göz önünde bulundurarak sistematik şekilde işleyen bir süreçtir. İşletmelerin literatürde yer alan karar verme süreci aşamalarını kendi yapılarına uygulayarak başarıya ulaşabileceği öngörülmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın temel varsayımına göre COSO modeli uyumlu, iç kontrol sisteminin her bir unsuru ile yönetsel karar sürecinin aşamaları arasında karşılıklı etkileşim içerisinde yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çalışmada faaliyet alanları, çalışan sayısı ve karar politika yapısı farklı olan işletmelerin iç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme arasındaki ilişkinin ortak düşünceler olduğu ileri sürülmektedir. Bu nedenle sonuçların temel varsayımları destekleyici nitelikte olduğu görülmektedir.

Bu araştırma işletmelerde iç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme süreci arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Bu yönüyle iç kontrol sisteminin davranışsal boyutunu yönetsel karar süreci çerçevesinde inceleyen bu çalışma diğer çalışmalardan farklılaşmaktadır.

İç kontrol sistemi yapısı işletmenin büyüklüğü, faaliyet alanı ve yapısal özelliklerine göre değişiklik göstermektedir. Öyle ki, katılımcılar farklı faaliyet alanı, çalışan sayısı ve sistemde istihdam ettiği personel sayısı ile değişkenlik göstermektedir. Diğer taraftan yurtdışı pazarlarının olması, bağımsız denetim hizmeti almaları, kalite güvence ve kurumsal kaynak planlama sistemine sahip olmaları yönünden aynı niteliği taşıyan işletmeler olduğu söylenebilmektedir. İşletme çalışanların görev alanları üretim, yönetim, pazarlama, muhasebe, insan kaynakları departmanları ile yetkilendirilmiştir.

İşletmelerin kurumsal kaynak planlama sistemine sahip olmaları hem iç kontrol sistemi yapısı hem de yönetsel karar verme sürecini yönetmede yardımcı olduğu söylenebilmektedir. Çünkü kurumsal kaynak planlama sistemi işletmelerde işgücü, makine-teçhizatların ve kaynakların verimli kullanımını ifade etmektedir.

İşletmelerin çoğunlukla COSO modeli sistemine uygun olarak faaliyetlerini gerçekleştirdikleri görülmüştür. Bulgulardan elde edilen önemli bilgilerden biri; COSO modeli yapısının uygun iş ortamının belirlenmesi ile başlayıp sonuçların izlenmesi ve önlemlerin alınması ile son bulan sürecinin detaylı ele alması sürdürülebilir başarıyı artırmakta etkili olduğu düşüncesi olmuştur. Aynı zamanda basit kontrol modeli yapısının da etkin kullanımı yönetsel karar verme ilişkisini ortaya çıkardığı, faaliyetleri olumlu etkilediği düşünülmektedir.

COSO küpünün risklere karşı etkili olduğu görüşü hakim bir görüş niteliğini taşımaktadır. Özellikle COSO modeli ve küpü sayesinde muhtemel risklerin olasılığını büyük ölçüde düşürmesi, risk ölçümünde en doğru kararı vermeyi sağlaması, işletme kaynaklarının etkin kullanılması açısından büyük bir öneme sahip olduğu düşünülmektedir. Tüm bu etkiler sonucunda işletmelerin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşması kolaylaşmaktadır. COSO modeli risk değerlendirme aşaması ile ön plana çıkmaktadır. İşletmelerin karar vermedeki en büyük sorununun; alternatifler arasından riski en düşük seçeneğin belirlenmesi olduğu görülmektedir.

İşletmelerin kararları gruplar halinde alındığı belirlenmiştir. Grup olarak alınan kararların daha yararlı olduğu düşüncesi görüşü çalışmada saptanmıştır. İşletmelerin kararları gruplar halinde almasının hem yararları hem sakıncalı yönleri bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında işletmelerin verilecek olan kararın niteliğine göre değerlendirmeler yaparak kesin bir sonuca vardıkları düşünülmektedir. Öte yandan

işletmeler kararları gruplar halinde alarak diğer departman yöneticileri ile ortak bir çerçevede karar verme düşüncesini benimsedikleri görülmektedir.

Uygulama süreleri açısından verilecek kararların çoğunlukla kısa ve orta vadede olduğu görülmektedir. Çünkü işletmeler için uzun vadede alınmış kararların uygulanabilirliği değiştirmek yarar sağlamamaktadır. Kısa ve orta vadede alınacak kararların getirisini görmek daha yakın zamanda olduğu için işletmeler bu nedenle bu tür karar verme yoluna gittikleri düşünülmektedir.

İşletmelerdeki iç kontrol sistemi yapısı bağımsız denetim standartlarına tabi olduğu görülmektedir. Çalışma alanları gereği ISO ve TSE belgelerine sahip olarak faaliyetlerini yerine getirmektedirler. Özellikle bu belgelere sahip olmaları müşteri ilişkileri yönetimi açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.

İşletmeler bünyesinde yer alan departmanların faaliyetleri için sıklıkla karar vermek durumunda kalmaktadırlar. Katılımcıların çoğunlukla “*üretim departmanı*” için karar verdikleri saptanmıştır. Üretim işletmenin ana unsurudur. Bu nedenle bu alanla sürekli olarak gelişmek zorunda oldukları düşünülmektedir. Rekabet koşullarına ayak uydurmak, müşteri istek ve taleplerini gerçekleştirmek gibi temel savlar üzerinde hareket ettikleri düşünülmektedir.

İşletmelerin karar verme aşamasında dikkat ettiği faktörler arasında ihtiyaç duyulan en önemli faktörün “*iç ve dış veriler*” olduğu saptanmıştır. Öyle ki, karar verme aşamasında en önemli olgu bilgilerin toplanması ve analiz edilme aşamasıdır. Ne kadar çok doğru bilgi toplanır ve etki alanı belirlenir ise karar verme sürecinin o derece kolaylaşmış olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın bulgularından elde edilen en önemli sonuç; yönetsel karar verme sürecinde karşılaşılan sorunların işletmelerin iç kontrol sistemi kurmasına öncülük olduğunun saptanmasıdır. Nitekim işletmeler gerek kendi içerisindeki birimlere gerek işletme dışındaki etki alanlarını kontrol altında tutmayı hedeflemişlerdir. Bu sebeple iç kontrol sistemi yönetsel karar verme sürecinin gelişmesine katkı sağladığı düşünülmektedir.

İç kontrol sistemi kurulum sürecinde üst yönetimin katkısının büyük olduğu saptanmıştır. Öte yandan üst yönetim katkısının “*kısmen*” olduğu işletme ise basit kontrol modelini benimseyerek faaliyetlerini gerçekleştiren ve üst yönetim tarafından bu alanda destek göremediğini dile getirmiştir. Bu da işletmedeki karar sürecinin

etkinliğinin azalmasına aynı zamanda kararın uygulanabilir olma derecesinin azaldığının bir göstergesi olarak düşünülmektedir. Üst yönetimin iç kontrol sistemi yapısını kurmak istemesi alınacak kararların öncesinde gerekli veri tabanına sahip olmak istemesi ile doğru orantılı olduğu düşünülmektedir. Çünkü işletmeler için alınan kararın niteliği, başarısını önemli düzeyde artırmış olacağı düşünülmektedir.

İç kontrol sistemi temelini işletme politika ve prosedürlerden oluştuğu görülmektedir. Öyle ki, “*üretim politikasını*”, “*karar politikasını*”, “*müşteri ilişkileri politikası*” başta olmak üzere birçok politika işletmenin temel amacını gözler önüne serdiği görülmektedir. Bu bağlamda bakıldığında sistemin işletmeyi yansıtacak yapıya sahip olması kaçınılmaz bir gerçek olarak düşünülmektedir.

İç kontrol sisteminin etkililiğinin artırılması ve faaliyetlerden kaynaklanan risk değerlendirme işleminin işletmeler için öneminin büyük olduğu saptanmıştır. Bu nedenle risk değerlendirme faaliyeti aralığını 1-6 ay veya 6-12 ay olarak belirlemiş oldukları saptanmıştır. Risk değerlendirme, oluşabilecek ihtimallerin engellenmesine yönelik yapılan bir olaydır. İşletmeler iç kontrol sisteminin yararını en çok risk değerlendirme faaliyeti ile sağladığı görülmektedir.

İşletmeler faaliyetlerini yerine getirir iken hata, hile ve yolsuzluklara yer vermeyecek şekilde yapmalıdırlar. Bu bağlamda çalışmaya katılan işletmelerin iç kontrol sistemi yapısının hata, hile ve yolsuzlukları önleyecek düzeyde olmasının önemlilik düzeyinin fazla olduğu saptanmıştır.

Yöneticiler iç kontrol sistemi yapısında meydana gelen değişiklik ya da iyileştirmeleri çalışanlarına düzenli olarak açıklamaktadır. Öyle ki, özellikle COSO modelini kullanan işletmelerin etkin bir bilgi sistemine sahip olduğu düşünülmektedir. İşletmeler bu faaliyeti 3'er aylık veya 6'şar aylık dönemler itibari ile çalışanlarına bildirdikleri görülmektedir.

İşletmelerde kurumsal yapının var olması iç kontrol sisteminin gelişmesine ve karar verme sürecini olumlu yönde etkilediğini görülmektedir. Literatürde Baskıcı (2012) tarafından yapılan çalışma sonucundan da benzer bulgular elde edilmiştir. İç kontrol sisteminin varlığı işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının oluşmasına ve kurumsal yönetim anlayışı ile belirlenen hedeflere ulaşmada büyük fayda sağladığı düşünülmektedir. Yönetim fonksiyonları için iç kontrol sisteminin varlığının büyük

ölçüde önem arz ettiği iç kontrol sistemi yapısına sahip olmayan işletmelerde yönetimin karar vermede etkinliğinin olmadığı düşüncesi saptanmıştır.

İç kontrol sistemi ile bağımsız denetim sonucunda verilecek olan karar ve politikaları etkileyecek düzeyde etkili olduğu düşünülmektedir. Sisteme sahip işletmeler büyük ölçüde bağımsız denetime hazır yapıya sahip olabilecek görüşü algılanmaktadır. İç kontrol sisteminin kurumsal yapıda şeffaflık ilkesine fayda sağlaması en belirgin özellik olarak düşünülmektedir. İşletmelerin şeffaflık ilkesine katkı sağlaması görüşü ile mali tabloların gerçek bilgiler üzerine hazırlandığı ve doğruluğunu belirtmektedir. Şeffaflık ilkesine verilen önem derecesi ile işletmelerin dış çevreden alacağı olumlu etkileri artıracaktır görüşünü desteklemektedir.

İç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme ilişkisini ortaya koyan bir diğer önemli bulgu ise işletmelerin “*kısa sürede doğru karar verme sürecine katkı sağlaması*” olduğunun saptanmasıdır. İç kontrol sisteminin etkin kullanımı yönetsel karar verme sürecine olumlu katkı sağladığı düşünülmektedir.

İç kontrol sistemi temel yapısı işletme prosedürleri olarak düşünüldüğü görülmektedir. Müşteri ilişkileri politikalarını ve yönetim bilgi sisteminin gelişmişliği de bu yapıyla doğru orantılı olarak başarı sağladığı düşünülmektedir. İşletmelerin politika ve prosedürlerinin iç kontrol sisteminin temelini oluşturduğu bu düşünce ile saptanmıştır. Öyle ki, işletmeler iç kontrol sistemini gerçek değerler üzerine inşa ettiklerinde sonuçlarının, hedeflerine etkisini olumlu yönde etkilenmesine olanak sağladığı bulgular ile saptanmıştır.

Yönetim bilgi sistemi işletmelerde yönetsel karar verme eyleminde bilginin öneminin belirlenmesi, yöneticilerin doğru bilgiye doğru zamanda, doğru kanallar ile ulaşmasını sağlayan bir sistem olarak bilinmektedir. Yönetim eylemi sonucunda etkili sonuçlar elde etmek isteyen her işletme kontrol kavramını çok iyi tanımlayarak faaliyetlerine yansıttığında yönetim içinde doğru kararlar alabilmesine olanak sağlayacaktır. Bu açıdan iç kontrol sistemi yönetim bilgi sistemine etki sağladığı düşünülmektedir.

İç kontrol sistemi ile etik ve ahlakı değerlerinin gelişmesi, hata oranının düştüğü gözlenmektedir. Bu da işletmede karar verme sürecinin hızlanması ve doğru karar verebilme başarısının artmasına olanak sağlayacaktır. Yönetim de karar verme, alınan kararın uygulanması da oldukça önemlidir. Bu bağlamda işletme yöneticileri tarafından

alınan her türlü kararlar, belirlenen hedef ve amaçlara ulaşılabilmesine yönelik olmalıdır. Yöneticiler birçok farklı durum ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durumlarda etik ve ahlaki değerler doğrultusunda çözüme varmaları işletmenin hem iç kontrol yapısını güçlendirmekte hem de yönetsel karar vermedeki başarısını sağlamış olduğunun göstergesi olarak düşünülmektedir.

İç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme arasındaki ilişkileri elde edilen en önemli bulgular ile şu şekilde sıralayabiliriz.

- İç kontrol sistemi başarısı sonucunda yönetsel kararların daha hızlı verilmesine yardımcı olduğu düşünülmektedir.
- İç kontrol sistemi verileri ile yönetsel karar sürecinde kısa zamanda doğru bilgiye ulaşması düşünülmektedir.
- İç kontrol sisteminde COSO modelini kullanan işletmeler basit kontrol modeli kullanan işletmelere göre risk değerlendirme faaliyetini etkin kullanmış olduğu düşünülmektedir.
- İç kontrol sistemi örgüt kültürünün gelişmesine fayda sağlamakla beraber yönetsel kararların uygulanabilirliğini artıracakı düşünülmektedir.
- İç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme süreci şeffaflık ilkesini benimseyerek faaliyetlerin gerçekliğini ortaya çıkarmaya fayda sağladığı düşünülmektedir.
- İç kontrol sistemi ile etik ve ahlaki değerlerin önemi artacak ve kararlar doğru temeller ile verilmiş olacağı düşünülmektedir.
- İç kontrol sistemi ve yönetimin etkinliği ile müşteri ilişkileri politikası, yönetim bilgi sistemi politikası, karar politikası olumlu etkileneceği düşünülmektedir.
- Basit kontrol modelini baz alan işletmelerde dahi iç kontrol sisteminin faaliyetlerinde etkili olduğu sonucu saptanmıştır.

Sonuç olarak araştırmaya katılan işletme yöneticileri ile yüz yüze yapılan görüşme sonucunda işletme birimi incelenmiştir. Kapsayıcı çerçevede dikkate alınarak yönetilen sorulara alınan cevaplar ile bulgular belirlenmiştir. İç kontrol sistemine sahip özellikle COSO modeline hâkim olan ve bunu işletme yönetiminin her aşamasına uygulayan işletmeler diğer işletmelere göre oldukça başarılı sonuçlar elde ettiği görülmüştür. Aynı zamanda amaçlarına daha kısa sürede ulaşmış oldukları görülmektedir. İç kontrol sistemi yapısının temelleri işletme yönetiminin en önemli veri

kaynağı olduğu ve yönetsel karar verirken iç kontrol sistemi çıktılarının karar vermede en önemli etken olduğu belirlenmiştir. Bir işletmede iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise işletmelerin faaliyetleri ve faaliyet sonucunda elde ettiği sonuçlar o lde olumlu etkiyi beraberinde getirdiği düşünülmektedir. Çalışmadan elde edilen en önemli bulgu, işletmelerin örgüt yapısının gelişmişliği ile iç kontrol sistemi yapısının olumlu etkilerinin yönetsel karar verme sürecindeki başarısını artıracadı düşünmesidir. Bu bağlamda iç kontrol sistemi ve yönetsel karar verme faaliyetlerinin birbirini destekler nitelikteki iki süreç ve birbirinden etkilenen iki sistem olduğu saptanmıştır.

KAYNAKÇA

- ACINDI Alper, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü, 2007.
- AÇIKGÖZ Oğuz , “*Türk Tekstil Sektöründe İç Denetim ve Bir Uygulama*”,(Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- ADAIR John, *Etkili Karar Vermek*, Babıali Kültür Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- AKGEMCİ Tahir, *Stratejik Yönetim* , Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.
- AKTÜRK Ahmet ve Rukiye Kılıç, “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma”, *Journal of Yasar University*, 10 (39), 2015,
- AKSOY Tamer, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme” , *Mali Çözüm Dergisi*, (72) 2005.
- AKYEL Recai, Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Vol. 17, Sayı 1, 2010
- ALİKADIOĞLU ARZU, “*Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği*”, Yayınlanmamış (Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011
- ALPTEKİN Müjde, *İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Planlaması Sisteminin Kullanılması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018
- ALVİN Arens, JAMES K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice Hall, New Jersey, 1976
- ALZEBEN Abdülaziz, “La relación entre el control interno y las recomendaciones de auditoría interna” *Spanish Journal of Finance and Accounting*, Sayı:48, No:3, 2018,
- ARENS Alvin A., LOEBBECKE James K., *Auditing*, 8.b, Prentice Hall, New Jersey, 2000
- ASLAN Bayram, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, 2010
- AYDIN Ahmet Hamdi, “Yönetimin Fonksiyonları”, ed. Salih Güney, Ankara, *Yönetim ve Organizasyon*, 2011
- AYDIN Ahmet Hamdi, “*Yönetim Bilimi Fonksiyonlar-Teoriler-Yaklaşımlar*”, 7.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.

- AYTAÇ, Alp, “*İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirmesi ve Bir Uygulama*”, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa:Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014
- AYTAÇ Mustafa, GÜRSAKAL Necmi, *Karar Verme*, Dora Yayınevi, Bursa, 2015
- BAKKAL Hakan, TUNÇ İlknur, KASIMOĞLU Alper, “*İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi*” İdeal Kültür Yayıncılık, İstanbul 2016
- BASKICI, Çiğdem “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11 (25), 2015
- BAŞTUĞ İsmet, “Karar Verme Sürecinde Sezginin Önemi Ve Türk Merkezi Yönetimdeki Geçerliliği”, Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006
- BAYKAL Elif Şule, “*İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetime Etkisi*” , (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015
- BAYSAL Can, TEKİNARSLAN Erdal, “ *İşletmeciler İçin Davranış Bilimleri*”, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1996
- BULUT Esin, “*Kurumsallaşma ile İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği*”, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019
- BURSALIOĞLU Ziya, “*Okul Yönetiminde Yeni Yapı ve Davranış*”. Ankara: Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayını, 1982
- BRIDGE, J., DODDS. J.C., “*Managerial Decision Making London: Cromm Helm LTD*”, 1975
- BRAUN Make, SEMERCİ D.N, “Review Of The Contribution Of Coso In The Field Of Internal Control Management”, *Scholedge Interbatonal Journal Of Management & Development* , Vol, 2. Issue 3 (March 2015) Issn- 2394-3378
- BOONE, Louis, E. ve David, L., KURTZ, “*Çağdaş İşletme*”, Nobel Yayınları,(Çeviren: Azmi YALÇIN), 14. Baskıdan Çeviri, Ankara., 2013
- CAN Esin Nesrin, ÇETİN Cem, “İç Kontrol Sistemi ve Denetim Programı Etkinliği-Devlet Üniversitelerine Yönelik Bir Uygulama” *Maliye ve Finans Yazıları*, (112), 2019
- CAN Halil, TECER Meral. “İşletme Yönetimi”, No:169, Ankara, *Türkiye ve O.D. Amme İdaresi Enstitü Yayınları*, 2005.
- CAN Halil, TUNCER Doğan, AYHAN, D.Y. “*Genel İşletmecilik Bilgileri*”, Siyasal

- Kitabevi, Ankara, 2002.
- CERTO Samuel. “ *Modern Management*”, Ninth Edition www.prenhall.com/certo
Upper Saddle River New Jersey, 2003
- COSO, (2013) <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (0.02.2020)
- COŞKUN Fatih Muhammet, TERAMAN Özgür, “Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Üzerine Nitel Bir Araştırma: COSO Modeli Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül- Ekim Sayısı, 2018
- ÇİĞDEM Figen Canday, “ *İç Kontrol Sistemin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: Bıst Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama*”, (Doktora Tezi) Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018
- ÇİL İbrahim, Karar Modellerinin Sınıflandırılması Belirsizlik Altında Karar Verme, 2017, <https://docplayer.biz.tr/53875136-Karar-modellerinin-siniflandirilmasi-belirsizlik-altinda-karar-verme-prof-dr-ibrahim-cil.html> (10.03.2020)
- ÇÜRÜK Akten Suna, *İşletmelerde Karar Verme Sürecinin Etkinliği Bakımından Yönetim Bilgi Sistemlerinin Rolü Teorik Ve Uygulamalı Bir Çalışma*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2007.
- D'AQUILA Jill, COSO's “Internal Control- Integrated Framework”, *The CPA Journal*, 2013
- DAL Birdem Güçlü., “*İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve İyileştirilmesine Yönelik Öneriler*”, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü., İstanbul, 2006
- DAVİD Cooper, YVES Gendron “Power and the Criteria of Control”, <http://www.camagazine.com/archives/print/edition/2001/march/regulars/camagazine25728.aspx> (Erişim Tarihi 01.01.2020)
- DEMİR Kazım, “*Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Önemi*” , (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016
- DEMİR Mehmet Hulusi, GÜMÜŞOĞLU Şevkinaz, “*Yönetmel Karar Verme*”, Nadir Kitapevi, İzmir 1988.
- DEMİR Mehmet Hulusi, TÜTEK Hülya ve BİRCAN Bülent, “*Yönetmel Karar Verme*”, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1985
- DEMİREL Elif Nur, “*Yönetim Fonksiyonlarının İş Yaşam Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Sağlık Sektöründe Hemşireler Üzerine Bir Uygulama*”, (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019

- DEMİRDÖĞEN Osman, KÜÇÜK Orhan., “*Üretim İşlemler Yönetimi*”, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013
- DİNÇER Ömer. “*Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*”, Beta, İstanbul, 2003.
- DURŞUN Deniz Gülay, DAL Birdem Güçlü, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi, *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, 2017
- EFİL İsmail, “*İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*”, Bursa: Dora Yayıncılık, 2015
- ERKUT Haluk, “*Yönetim'in İzleri*”, Yayın Yayıncılık, İstanbul, 2009
- ERSOY Mehmet, “*Katılım Bankalarında İç Kontrol*”, Yalın Yayıncılık, İstanbul, 2019
- ERYILMAZ Bilal, “*Kamu Yönetimi İçinde Temel Kavramlar*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013.
- EMHAN Abdurrahim, Karar Verme Süreci ve Bu süreçte Bilişim Sistemlerinin Kullanılması, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(21), 2007
- ERNEST Dale. Menold, “*Management Theory and Practices, Mc Graw Hill Co*”, New York, 1973
- ERŞAHAN Burcu, “*Yönetimde Çağdaş ve Güncel Konular*”, Gazi Kitabevi: Ankara, 2011
- FAHEY John, On Strategic Management Decision Processes, Strategic, *Management Journal*, Vol:2, No:1, 1981
- FRASER James, LINDSAY H. Jones, “Yöneticilerin İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru”, çev. Mehtap Doğan vd., *Tide İç Denetim Dergisi*, 11, 2005
- GENÇ Nurullah, “*Meslek Yüksek Okulları için Yönetim ve Organizasyon*”, Seçkin-İşletme ve Finans Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2019
- GÜLERYÜZ Özlem, “*Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ve İşletmelerin Yönetimsel Kararlarına Etkileri*”, (Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007
- GÜREDİN Ersin, “*Denetim*”, Beta, İstanbul, 2000
- GÜRÜZ Demet, GÜREL Emel , “*Yönetim ve Organizasyon*”, Nobel Yayınları, Ankara, 2006
- GÜNEY Salih, “*Yönetim ve Organizasyon*”, Nobel Yayınları, Ankara, 2007

- HAMMOND, J. KEENEY, R. RAIFFA, H. “*Smart Choices*”, Harward Business Review School Press, Boston, 1998.
- HOLMES Arthur W., OVERMYER W. S., “*Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri*” Cilt I., çev. Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5, 1975.
- INTOSAI: “*Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi Çeviri*”, çev. Baran Özeren 2004
- IONESCU Luminita, “Monitoring as A Component of Internal Control Systems” *Economics, Management, and Financial Markets*, 6(2),2011
- IZGAR Hüseyin, YILMAZ Ercan, “PİO ve YİBO’nda Görev Yapan Okul Yöneticilerinin Karar Vermede Öz-Saygı ve Karar Verme Stilleri Arasındaki İlişki”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi*, Sayı:17, (2007)
- İMREK Mustafa Kemal, “*Karar Verme Teknikleri*”, Beta, İstanbul, 2003.
- KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 23.01.2013, 28537 sayılı Resmî Gazete.
- KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, 16.02.2019, 30688 sayılı Resmî Gazete.
- KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI TEBLİĞİ, 26.12.2007, 26738 sayılı Resmi Gazete
- KAMU GÖZETİM KURULU (KGK) Tanıtım Kitapçığında (kgk.gov.tr, 2020)
- KAPTI Ali, PEKGÖZLÜ İlker, Organization Theory (Ed. S. Gültekin), “Decision Making Models in Organizations”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013
- KARAKAYA Ali Esat, Gıda Katkıların Toksikolojik Yönden Değerlendirme İlkeleri: Teknolojik, Toksikolojik ve Yasal Açından Gıda Katkıları , *Seminer Notları*, SEGEM 12-16 Aralık 1988, Ankara
- KARALAR Rıdvan, “Yönetimsel Karar Sürecinde Ortamlar ve Ögeler” *Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Dergisi*, 11 (1), 1975
- KARAMAN Abdullah, “*Otel İşletmeciliği*”. Eğitim Yayınevi, Konya, 2016
- KAYA Ali, “*Yönetimde İnsan İlişkilerinin Sırları*”, Eğitim Yayınevi, Konya, 2014
- KAYIM Ali , “Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği”. *Denetim*, (3), 2016

- KELL, Walter G., BOYNTON, WILLIAM C., Ziegler, RICHARD E., “*Modern Auditing*”, Fourth Edition, New York: Jony Wiley&Sons, 1989
- KEPEKÇİ Celal, “*Bağımsız Denetim*”, Siyasal Yayınları, Ankara, 2004
- KENNETH C. Rowe, Analysing Management Decision – Making Further Thoughts After The Bradford Studies, *Journal of Management Studies*, Vol:26, No:1, 1989
- KESER Aşkın , ZENCİRKIRAN Memet, “ *Örgütsel Davranış*”, Dora Basım Yayıncılık, Bursa, 2018
- KHAN Anum, “ Manager’s Comporate E Entrepreneurial Actions And Emplpyee’s Job Performance & Satisfaction: A Study On Managers & Their Sub- Ordınates At Infortech Pvt. LTD., *Research Scholar, Superior University, Lahora*, Volume No, 4 (2013), Issue No. 04 (April), ISSN 0976- 2183
- KOÇ Erdoğan, “*Temel Tüketici Davranışı ve Pazarlama Stratejileri*” Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017
- KOÇ Selahattin, *Basel II Kapsamında Kurumsal Risk Yönetimi: Türkiye’de Bankacılık Sektörüne Bir Uygulama.* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kayseri: Erciyes Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011
- KOÇEL Tamer, Yönetim ve Organizasyonda Metodoloji ve Güncel Kavramlar, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 46, Özel Sayı, 2017,
- KOÇEL Tamer, “*İşletme Yöneticileri*” , Genişletilmiş 18. Baskı, Beta, İstanbul, 2020
- KOÇOĞLU Ercan, *İşletmelerde Yöneticilerin Karar Verme Süreci ve Bu Süreçte Bilişim Sistemlerinin Kullanımı.*, (10.02.2020)tarihinde http://acikarsiv.atilim.edu.tr/browse/271/ercan_k.pdf adresinden alındı
- KORKMAZ Zühal. “*COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*”. Ankara :T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, 2011
- KÖSE Ali, “*Çok Amaçlı Karar Alma Yöntemleri ve Türk Sigorta Sektrörüne Yönelik Bir Uygulama.*” (Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004
- KURT Ümit. “*Karar Verme Sürecinde Yöneticilerin Kisilik Yapılarının Etkileri*”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Baskent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003.
- KURULGAN Mesut, *Çağdaş bilgi-belge merkezlerinde yönetim ve organizasyon: Literatüre yönelik karşılaştırmalı bir analiz*, Türk Kütüphaneciler Derneği,

- Ankara, 2015
- LAMBA Mustafa, Karar Vermeyi Etkileyen Yapısal Faktörler Bakımından Yönetim ve Organizasyon Teorilerinin İncelenmesi, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16 (27), 2014
- LEMBİ Nzole, Evaluation of the Effectiveness of Internal Control Over Financial Reporting, *Tartu: Tartu Üniversitesi Finans ve Muhasebe Enstitüsü*, 2006
- MENON, Sanjay T., Employee Empowerment: An Integrative Psychological Approach, Clarkson University, Postdam, NY, USA, *Applied Psychology: An International Review*, 50 (1), 2001
- MARTİN K. Starr, David G. Dannenbring, “*Management Science*”, McGraw-Hill Inc., Japan, 1981
- MESCON Michael H., BOVÉE Courtland L. and THILL, John V., “*Business Today*”, Tenth Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey, 2001
- MEMİŞ Ünsal Mehmet, *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerindeki Bir Saha Araştırması*,(Doktora Tezi), Adana: Çukurova Üniversitesi, 2006
- MESSİER William F., “*Auditing and Assurance Services A Systematic Approach*”, Second Edition, McGraw-Hill, New York, 2000
- MİNTZBERG Henry, FRANCES W. Preston, “Decision Making: It,s Not What You Think”, *MIT Sloan Management Review*, Vol:42, No:3, 2001
- MUCUK İsmet, “*Pazarlama İlkeleri*”, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997
- MORGÜL Tarık, *Karar Verme Türleri.”* Geliş tarihi gönderen https://www.academia.edu/6090049/Karar_Verme_T%C3%BCrleri – Erişim tarihi (23.12.2019)
- NAKTİYOK Atılgan, İSCAN Faruk. “Örgütlerde Farklı Karar Verme Modelleri ve Yöneticilerin Performans Değerlendirme Kriterleri ile Bireysel Karar Verme Süreçleri Arasındaki İlişki”, *İktisadi ve idari Bilimler Dergisi*, 2004.
- ONARAN Oğuz, “*Örgütlerde Karar Verme*”, Sevinç Matbaası, Ankara 1975
- ÖZALP İnan, “*İşletmelerde Yönetim: Fonksiyonlar ve Organizasyon*”, Vergi Yayınları, Ankara, 1989
- ÖZBEK Aşır, *Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri ve Excel İle Problem Çözümü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017
- ÖZKOL Ahmet Erdal, “Stratejik İşletme Kararlarında Kısıt, Süreç ve Mamul Karması”, *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, 2018

- ÖZDEMİR Ali, “Yönetmel Karar verme Sürecinde Dinamik Amaç Programlama Yaklaşımı ve Bir Uygulama”,(Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004
- ÖZEREN Baran, “ Republic of Bulgaria Natial Audit Office- Audit Standarts)” *Bulgaristan Sayıştayı Denetim Standartları*, 2004
- PAMUKÇU Ayşe. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim”, Ekin Yayınevi, Ankara, 2019
- PAPATYA Gürcan, & Uygur Mehmet Nedim, Stratejik Karar Verme Sürecini Etkileyen Faktörler: Uluslar arası Taşımacılık Sektörü İşletmelerinde Bir Araştırma, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19) 2019
- ROBERT R. Moeller., Wiley Corporate F&A : “Executive's Guide to COSO Internal Controls :Understanding and Implementing the New Framework”, John Wiley & Sons, 2013
- SABUNCU Birsnel, “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* , 8 (2) , 2017
- SABUNCUOĞLU Zeyyat, TOKOL Tuncer, “İşletme”, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2017.
- SAFA Mohammad, SANUASİ Zuraidah Mohd, The Effects of Organizational Structure, Organizational Culture and Environmental Factor on the Effectiveness of Internal Control in Social Cooperatives, *International Journal of Bussiness and Management Science*, 9 (2): 2019
- SAĞIR Cemkan., “Karar Verme Sürecini Etkileyen Faktörler ve Karar Verme Sürecinde Etiğin Önemi: Uygulamalı Bir Araştırma” , (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006
- SAUKKONEN Natalia, SUOMALA Petri, LAİNE Teemu, “Utilizing management accounting information for decision- making, Limitations stemming from the process structure and the actors involved”, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 15 No:2, 2018
- SAWYER, B. L., DİTTENHOFER M. A. ve J. H., SCHEİNER., Sawyer’s Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing. *The Institute of Internal Auditors*, 5th Edition. 2003
- SHAFİE Amna Muhammed, SHAFİE Ali Raza Muhammed, SADAF Mustafa, Empirical Relationship between Corporate Governance and Profitability: Evidence from Pakistan Pharmaceutical Sector, *International Journal of English Literature and Social Sciences*, Vol 4, Mar-Apr-2019

- SHIFT, 5. ve May.. “*What Is Internal Control? Who Owns It? Management Accounting*”
Nowember NewYork, 1990
- STEADE, Richard D., LOWRY James R. And GLOS, Raymond E., “*Bussiness Its NAture and Environment, An Introduction, Teth Edition*”, South- Western Publishing Co., Cincinnati, 1984
- ŞİMŞEK Şerif, AKGEMCİ Tahir, ÇELİK Adnan, “*Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış*”, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2001
- ŞİMŞEK Şerif, ÇELİK Adnan “*Yönetim ve Organizasyon*”, Konya: Eğitim Yayınevi, 2018
- ŞİMŞEK Şerif, KINGİR Said. “*Çağdaş Yönetim Araçlarından Seçmeler*”, Ankara, Nobel Yayın Evi, 2006.
- TANIŞ Veyis Naci, Theoretical background of some research methods applicable in cost and management accounting, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 12, Sayı 2, 1997*
- TİMUR Hikmet, Yönetimde Karar Verme ve Problem Çözme, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 8, Sayı 2, 1980*
- TOPALOĞLU Melih, KOÇ Hakan, “*İşletmeciler İçin Yönetim Bilimi: Temel Kavramlar ve İlkeler*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012
- TOPALOĞLU Melih, KOÇ Hakan , “*Yönetim ve Organizasyon*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017
- TORTOP Nuri; İŞBİR Eyüp G.; AYKAÇ Burhan; Yayman, Hüseyin ve Özer, M. Akif, “*Yönetim Bilimi*”, Ankara, Yargı, 2007
- TÜM Kayahan, REYHANOĞLU Metin, İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürü Belirlemedeki Rolü, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 31, 2015*
- TÜRK DİL KURUMU, Genel Türkçe Sözlük, Erişim tarihi:(24.11.2019)
<https://sozluk.gov.tr/>
- TOROSLU Mahmut Vefa, “*İç Kontrol ve İç Denetim*”. İstanbul: Vedat Kitapçılık.2014
- UYAR Süleyman, “*UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*”, *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2010/2 (2)*.
- UZAY Şaban, “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemini incelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, SPK Yayınları, Ankara, No.132, 1999

UZUN Ali Kamil, “ Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”,
Denetim, (3), 2009

ÜLGEN Hayri, MİRZE Kadri. “İşletmelerde Stratejik Yönetim”, 4.Baskı, Arıkan Basım
Yayımları, 2007.

YAMAN Adem, Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri, *Mali Hukuk Dergisi*,
Sayı: 138, (Kasım- Aralık 2008)

YEŞİL Salih, “Küreselleşme ve Değişen Çevre Dinamikleri Işığında Yeni Yönetim
Yaklaşımlarından Seçme Konular”, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012

YILANCI Münevver, “ Muhasebe Denetimi”, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları,
Eskişehir, 2012

YILDIZ İbrahim, “Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı ve Yönetimsel Karar Verme Tarzları
İlişkisi” , (Yüksek Lisans Tezi) , Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, , 2011

YILMAZ Malik, TALAS Mustafa, Bilgi Merkezinde Karar Verme Süreci, Zeitschrift für
die Welt der Türken, *Journal of World of Turks*, Vol.2, No:1, 2010

İNTERNET KAYNAKLARI

https://books.google.com/books/about/Y%C3%96NET%C4%B0M%C4%B0N_%C4%B0ZLER%C4%B0.html?hl=tr&id=Jr6vDwAAQBAJ (10.01.2020)

<http://www.samsunosb.org.tr/kurumsal/hakkimizda> (10.02.2020)

<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9813&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20ve%20%C3%96n%20Mali%20Kontrol%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Usul%20ve%20Esaslar> (10.01.2020)

<https://www.ifac.org/publications/2011-ifac-annual-report> (29.12.2019)

<http://www.samsunosb.org.tr/> (29.12.2019)

EKLER

ANKET

Değerli firma yöneticisi,

Bu anket, Samsun ilinde faaliyet gösteren işletmelere uygulanarak “İç kontrol Sistemi ve Yönetimsel Karar Verme İlişkisinin Belirlenmesi”ni ölçmeye yöneliktir.

Tamamen bilimsel amaçlı yapılan bu çalışmaya verilecek cevaplar hiçbir yerde yayımlanmayacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır.

Anketi cevaplayarak çalışmamıza yapmış olduğunuz katkıdan dolayı teşekkür ederiz. ,

Dr. Öğretim Üyesi

Filiz Eren BÖLÜKTEPE

Tez Çalışması Yöneticisi

Havvanur ŞİMŞEK

Uludağ Üniversitesi

Yüksek Lisans Öğrencisi

SORULAR :

1. Kuruluş Yılıınız

.....

2. Şirketin yasal statüsü nedir?

() A.Ş

() LTD

() Kollektif

() Diğer

3. Çalışan Sayısı,

() 0-100

() 101-500

() 501-1000

() 1001- üzeri

4. Faaliyet alanınız nedir?

() Finans

() Gıda

() Otomotiv

() Dayanıklı Tüketim Malları

() İlaç

() Enerji

() Taşımacılık

() Turizm

() Sağlık

() Metal- Maden

5. İşletmenizde hangi departmanlar mevcut?

- Yönetim
- Üretim
- Finans
- Muhasebe
- İnsan Kaynakları
- Pazarlama
- Halkla İlişkiler

6. Şirket bünyesinde unvanınız nedir?

.....

7. Yurtdışı pazarınız var mı?

- Var
- Yok

8. İç Kontrol Faaliyeti için kaç personel istihdam edilmektedir?

- 1-4
- 5-10
- 11- 15
- 16-20
- 21 ve üzeri

9. Bağımsız denetim hizmeti alıyor musunuz?

- Evet
- Hayır
- Almayı düşünüyoruz

10. Kalite Güvence Sistemi'niz var mı?

- Evet
- Hayır

Evet ise hangisi/hangileri

- ISO 9000
- ISO 9001
- ISO 9002
- ISO 9003
- Diğer.....

11. Kurumsal Kaynak Planlama sisteminiz var mı?

- Evet
- Hayır

12. COSO Küpü hakkında bilginiz var mı?

- Evet
 Hayır
 Kısmen

13. İşletmenin hangi iç kontrol sistemi modeline uygun?

Basit Kontrol Modeli	COSO Modeli
V. Amaçların belirlenmesi	VI. Uygun bir iş ortamının belirlenmesi (Yönetim, Çalışanlar ve Yapılanma)
VI. Risk değerlendirmesi	VII. Amaçların belirlenmesi ve risklerin ölçülmesi
VII. Kontrollerin tesisi	VIII. Kontrollerin Tesisi
VIII. Arzulanan sonuçlara ulaşılması	IX. İzleme için yönetim bilgi sistemleri ve iletişim
	X. Sonuçların izlenmesi ve Önlemlerin alınması.

14. COSO küpünün risklere karşı etkili olduğunu düşünüyor musunuz?

- Evet
 Hayır

Evet ise (birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

- COSO küpü muhtemel risklerin gerçekteşme olasılığını önemli ölçüde düşürdü.
- Risk ölçümünde en doğru kararları COSO küpü vermektedir.
- COSO küpü işletme kaynakları ile faaliyet alanındaki riskleri belirlemeye yardımcı olmaktadır.
- COSO küpü risk belirleme ve değerlemede yardımcı olmaktadır.
- COSO küpü risk değerleme sonucunda belirlenen hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmaktadır.

15. Kararları genellikle nasıl alırsınız?

- Bireysel
 Grup halinde

16. Uygulama süresi açısından genellikle ne tür kararlar alırsınız?

- Kısa dönemli
 Orta dönemli
 Uzun dönemli

17. İç kontrol sisteminiz bağımsız denetim standartlarına tabi mi?

- Evet
 Hayır

Evet ise hangi standartlar....

18. İşletme fonksiyonlarının hangisi için sıklıkla karar alırsınız? (birden fazla işaretleyebilirsiniz?)

- Yönetim
- Üretim
- Finans
- Muhasebe
- İnsan Kaynakları
- Pazarlama
- Halkla İlişkiler

19. Yönetimsel karar alırken diğer departman yöneticileri sizin için ne kadar önemlidir?

- Diğer departman yöneticilerini dikkate almam.
- Diğer departman yöneticilerini dinlerim ama kesin kararı kendim veririm.
- Diğer departman yöneticileri ile ortak karar veririz.

20. Çalıştığınız birim ileriye dönük karar verirken ne tür bilgilere ihtiyaç duyar? (birden fazla işaretleyebilirsiniz)

- İç-dış verilere
- Kararın önem derecesine
- Çevresel koşullara
- Zaman faktörüne
- Alternatif bilgilere

21. Yönetimsel karar alırken karşılaştığınız sorunlar, iç kontrol sisteminin kurulmasına öncü oldu mu?

Evet

Hayır

Evet ise nasıl

22. İç kontrol sisteminin kurulumu sürecinde üst yönetimin katkısı ne derece oldu?

Çoğunlukla

Kısmen

Etkili Olmadı

23. İşletme politika ve prosedürleri iç kontrol sisteminin temelini oluşturuyor mu?

Evet

Hayır

Kısmen

24. Risk değerlendirme faaliyetleri düzenli bir şekilde işliyor mu ?

Evet

Hayır

Kısmen

25. Söz konusu riskleriniz için risk değerlendirme süresinin uzunluğu ne kadar?

- 1-6 ay
- 6-12 ay
- 12+ ay

26. İç kontrol sistemi yapınızın işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukları önleyecek nitelikte olduğunu düşünüyor musunuz?

- Evet
- Hayır
- Kısmen

27. İşletmenizde iç kontrol sistemi yapısı çalışanlara düzenli olarak açıklanıyor mu?

- Evet, 3 ayda bir
- Evet, 6 ayda bir
- Hayır

28. Kurumsal yapınız ve iç kontrol sisteminiz karar verme sürecini etkiliyor mu?

Evet, kurumsal yönetim ilkelerimiz iç kontrol sisteminin temelini oluşturduğundan dolayı karar verme sürecinin her aşamasında var.

- Etkilemez
- Kısmen

29. İç kontrol sisteminin bağımsız denetim ile ilgili karar ve politikalar üzerindeki en önemli etkileri nelerdir? (*birden fazla işaretleyebilirsiniz*)

- İç kontrol sisteminin, şirketi bağımsız denetime önemli ölçüde hazırlaması.
- İç kontrol sistemi sayesinde denetim standartlarına uygunluğun artması.
- İç kontrol sistemi sonucunda doğru mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulması
- İç kontrol sisteminin kurumsal yapıda şeffaflık ilkesine fayda sağlaması.
- İç kontrol sistemi ile bağımsız denetim maliyetlerinin düşmesinin sağlanması.

30. İç kontrol sistemi ile aşağıdaki seçeneklerden hangisi/ hangilerini söyleyebilirsiniz? (*birden fazla işaretleyebilirsiniz*)

- İç kontrol sistemi ile kurumsal kaynak planlama yapımız gelişti.
- İç kontrol sistemi örgüt kültürümüzü yönetsel açıdan olumlu etkiledi.
- Kısa sürede doğru karar verme sürecine katkı sağladı.
- İç kontrol sistemi risk düzeyimizi düşürdü.
- İç kontrol sistemi Etik- Ahlâki değerlerimizi olumlu yönde geliştirdi.

31. İç Kontrol sisteminin kurulurken, geliştirilmesinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir? (*birden fazla seçenek seçebilirsiniz*)

- İş gücü yetersizliği
- Oryantasyon eksikliği
- Örgüt kültürü yetersizliği
- Üst düzey yöneticilerin bakış açısı
- Bütçe yetersizliği
- Koordinasyon eksikliği

32. İç kontrol sisteminin, yönetim bilgi sistemine etkisi olduğunu düşünüyor musunuz?

Evet

Hayır

Evet ise etkisi nedir...

33. İç kontrol sistemi müşteri ilişkileri politikalarınızı etkiledi mi?

Evet

Hayır

Kısmen

Açıklayınız....

34. Ekonomik kriz ortamlarında iç kontrol sistemi yapınız etkilendi veya bir değişikliğe gidildi mi?

Evet

Hayır

Kısmen

Evet ise nasıl..

35. İç kontrol sisteminiz Etik değerlerinizi ne yönde etkiledi?

Olumlu

Olumsuz

Etkili olmadı

- İç kontrol sistemi ile yönetsel karar verme arasındaki ilişkiyi nasıl tanımlarsınız?
- İşletmeniz için doğru karar vermenin önemini COSO modeli ile nasıl açıklarsınız?