

T.C
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Tolga ÇAĞLI

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSALLAŞMA ÜZERİNE
ETKİSİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU

Yozgat 2019

T.C
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Tolga ÇAĞLI

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSALLAŞMA ÜZERİNE
ETKİSİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU

Yozgat 2019

T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı 80110116019 numaralı öğrencisi Tolga ÇAĞLI'nın hazırladığı “İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi:Devlet Üniversiteleri Üzerine Bir Araştırma” başlıklı Yüksek Lisans tezi ile ilgili Tez Savunma Sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 27/05/2019 Pazartesi günü saat 14:00’da yapılmış, tezin onayına OY ÇOKLUĞU/ OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan : Doç.Dr.Tansel HACİHASANOĞLU



Üye : Dr.Öğr.Murat KOÇSOY



Üye : Dr.Öğr. Üyesi Hüseyin TEMİZ



ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun ...30.../05/2019... tarih ve ...20... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

30.05/2019

Prof. Dr. Yunus ÖZGER
Enstitü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi: Devlet Üniversiteleri Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı duruma düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakça da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

30.03.2019

Tolga ÇAĞLI



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa:</u>
ÖZET	ix
ABSTRACT	xi
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
ÖNSÖZ	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM KURUMSALLAŞMA

1.1. Kurumsallaşma Kavramı.....	2
1.2. Kurum-Örgüt	5
1.3. Kurumsallaşmanın Önemi	7
1.4. Kurumsallaşma Süreci.....	8
1.5. Kurumsallık Teorisi.....	10
1.5.1. Selznick'in Kurumsallık Yaklaşımı	12
1.5.2. Zucker'in Kurumsallık Yaklaşımı.....	12
1.5.3. Meyer ve Rowan'ın Kurumsallık Yaklaşımı	12
1.5.4. DiMaggio ve Powell'in Kurumsallık Yaklaşımı.....	12
1.5.5. Fredland ve Alford'un Kurumsallık Yaklaşımı	13
1.6. Kurumsallaşma Boyutları	13
1.6.1. Sadelik	13
1.6.2. Esneklik	13
1.6.3. Özerklik	14
1.6.4. Formalleşme.....	14
1.6.5. Profesyonelleşme	15
1.6.6. Saydamlık	16
1.6.7. Tutarlılık	16

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. İç Kontrol Kavramı	17
2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları.....	18
2.3. İç Kontrol Sisteminin Türleri	20
2.3.1 Yönetmelik Kontroller	20
2.3.2. Muhasebe Kontrolleri.....	20
2.4. İç Kontrol Sistemi Modelleri.....	21
2.4.1. Cobit (Control Objectives For Information and Related Technology) Modeli.....	21
2.4.2. Turnbull Raporu Modeli	21
2.4.3. ESAC (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli	21
2.4.4. SysTrust (System Trust) modeli	21
2.4.5. COSO (Committee of Sponsoring Organization) Modeli	22
2.4.5.1. Kontrol Ortamı.....	23
2.4.5.2. Risk Değerlendirme	23
2.4.5.3. Bilgi Sistemleri	24
2.4.5.4. Kontrol Faaliyetleri.....	24
2.4.5.5. Kontrollerin Gözlemlenmesi	24
2.5. İç Kontrol Sistemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler.....	25
2.5.1. IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	25
2.5.2. SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	25
2.5.3. Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	26
2.5.4. AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	26
2.5.5. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	26
2.5.6. Basel II'de Yapılan Düzenlemeler.....	26
2.6. Türkiye'de İç Kontrol Sistemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler	27
2.6.1. 6102 Sayılı TTK'da İç Kontrol Sistemine Bakış	27
2.6.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç	

Kontrol Sistemi.....	28
2.6.3. BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) Düzenlemeleri Açısından İç Kontrol Sistemi	30
2.6.4. SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) Düzenlemeleri Açısında İç Kontrol Sistemi	30
2.7. Dünyada İç Kontrol Sistemine İlişkin Düzenlemeler.....	31
2.7.1. COSO (Sponsor Organizasyonlar Komitesi) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	31
2.7.2. INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	32
2.7.3 SOX (Sarbanes Oxley Yasası)'a Göre İç Kontrol Sistemi.....	32
2.8. İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim	33
2.8.1. İç Denetim Tanımı.....	34
2.8.2. İç Denetimin Özellikleri.....	35
2.8.3. İç Denetimin Önemi ve Amacı.....	36
2.8.4. Dünyada ve Türkiye'de İç Denetim	36
2.8.5. İç Denetim Standartları	39
2.8.5.1. Genel Standartlar	39
2.8.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı	39
2.8.5.1.2. Bağımsızlık Standardı.....	40
2.8.5.1.3. Mesleki Özen Ve Titizlik Standardı	40
2.8.5.2. Çalışma Alanı Standartları.....	40
2.8.5.2.1. Planlama ve Gözlem	41
2.8.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	41
2.8.5.2.3. Kanıt Toplanması.....	41
2.8.5.3. Raporlama Standartları	41
2.8.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum	42
2.8.5.3.2. GKG Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı.	42
2.8.5.3.3. Açıklama Standardı	42
2.8.5.3.4. Görüş Bildirme standardı.....	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİN KURUMSALLAŞMA ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Konusu	44
3.2. Araştırmanın Önemi ve Amacı	45
3.3. Araştırmanın Kısıtları.....	45
3.4. Araştırmanın Ana Kitlesi.....	46
3.5. Araştırmanın Yöntemi ve Modeli	46
3.6. Araştırmanın Hipotezleri.....	47
3.7. Literatür Taraması.....	48
3.8. Güvenirlilik Analizi	51
3.9. Verilerin Analizi	52
3.9.1. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular.....	52
3.9.2. Kurumsallaşma Ölçeği İle İlgili İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	53
3.9.3. İç Kontrol Sistemi Ölçeği İle İlgili İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	57
3.9.4. Araştırma Kapsamındaki Hipotezlerin Test Edilmesi	63
SONUÇ	66
KAYNAKÇA.....	68
EKLER	75
ÖZGEÇMİŞ	78

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSALLAŞMA ÜZERİNE ETKİSİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Tolga ÇAĞLI

Danışman: Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU

2019-Sayfa: 78+XV

Globalleşen Dünya’da teknolojinin gelişip rekabetin artmasından dolayı, ister kamu sektörü olsun, ister özel sektör olsun bütün işletmeler kurumsallaşma konusunda büyük çaba sarf etmektedirler. İşletmelerin büyük rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri ve rakiplerine karşı üstünlük sağlayabilmeleri için kurumsallaşma düzeylerini önemli derecede arttırmaları gerekir. Ancak kurumsallaşma tek başına yeterli olmayabilir. İşletmeler kurumsallaşma aşamasında, kaliteli ve etkin bir iç kontrol sistemine de ihtiyaç duymaktadırlar. İç kontrol sistemini başarılı bir şekilde uygulayan işletmelerin, kurumsallaşma düzeyleri de aynı ölçüde artmaktadır. Kamu ya da özel sektör işletmelerinin yanı sıra üniversitelerde de kurumsallaşma ve iç kontrol kavramlarının önemi artmaktadır. Özellikle devlet üniversiteleri karşısında özel üniversite sayısının artması bu kavramların önemini daha da arttırmaktadır. Devlet üniversitelerinin özel üniversitelere karşı eğitim kalitesini, öğrenci sayısını ve kaliteli bilimsel yayınlarını artırma konusunda başarı gösterebilmeleri için kurumsallaşma ve iç kontrol sistemi konularında ilerleme kaydetmeleri gerekir. Bu çalışmada, devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerine etkisi araştırılmıştır. Çalışma devlet üniversitelerinin bünyesinde bulunan iç denetim birimlerine yönelik yapılmıştır. Söz konusu iç denetim birimlerinde çalışan iç denetçi ve iç denetim birim başkanlarına, kurumsallaşma ve iç kontrol konuları ile ilgili ölçeklerden oluşan anketler posta yolu ile gönderilmiştir. Elde edilen veriler analiz edildiğinde, devlet üniversitelerinin kurumsallaşma düzeyi ile iç kontrol sistemi arasında yüksek derecede ilişki olduğu belirlenmiş; iç kontrol sisteminin aynı zamanda kurumsallaşma düzeyi üzerinde önemli düzeyde etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Ayrıca üniversite bazında çeşitli

demografik özellikler açısından iç kontrol sistemi ve kurumsallaşma düzeyinin farklılaşp farklılaşmadığı kurulan hipotezler vasıtasıyla test edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsallaşma, İç Kontrol Sistemi, Devlet Üniversiteleri, İç Denetim.



ABSTRACT

MASTER THESIS

THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM ON INSTITUTIONALIZATION: A RESEARCH ON STATE UNIVERSITIES

Tolga AĞLI

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

2019-Page: 78+XV

In globalized world, due to the technological developments and increase in competition, all enterprises, whether public or private sector, make great efforts in institutionalization. In order to maintain their presence in a competitive environment and gain superiority over their competitors firms need to significant increase in their level of institutionalization. However, institutionalization alone may not be enough. In the process of institutionalization, enterprises need effective and quality internal control system. In fact, the level of institutionalization increases in enterprises that successfully implement the internal control system. In addition to public or private enterprises, the importance of institutionalization and internal control systems in universities is also increasing. In particular, the increase in the number of private universities across state universities further increases the importance of these concepts. State universities need to make progress in institutionalization and internal control systems in order to improve their education quality, number of students and quality scientific publications against private universities. In this study, the effect of internal control system on institutionalization in state universities was investigated. The focus of this study was on internal audit units within the state universities. Through using mail system the scales related to institutionalization and internal control issues were sent to internal auditors and the heads of the internal audit units working in these internal audit units. When the collected data were analyzed, it was determined that there was a high degree of relationship between the institutionalization level of the state universities and the internal control system. It has been determined that the internal control system also has a significant impact on

the level of institutionalization. Additionally, whether the internal control system and institutionalization level differentiated in terms of demographic characteristics on the basis of university were tested by established hypotheses.

Keywords: Institutionalization, Internal Control System, State Universities, Internal Audit.

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1.1: Örgütsel Kurumsallaşma Yaklaşımı	7
Tablo 1.2: Kurumsallaşma Teorileri	11
Tablo 3.1: Demografik Bilgiler	53
Tablo 3.2: Kurumsallaşma İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Ortalama ve Standart Sapmaları	56
Tablo 3.3: Kurumsallaşma İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Frekans ve Yüzdeleri.....	56
Tablo 3.4: İç Kontrol İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Ortalama ve Standart Sapmaları	60
Tablo 3.5: İç Kontrol İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Frekans ve Yüzdeleri .	61
Tablo 3.6: Üniversitelerin İç Kontrol Sistemi ve Kurumsallaşma Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Gösteren Korelasyon Matrisi.....	63
Tablo 3.7: İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi Regresyon Analizi Model Özeti Tablosu	63
Tablo 3.8: İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi Regresyon Analizi Katsayılar Tablosu	64
Tablo 3.9: Faaliyet Geçmişi İtibariyle Kurumsallaşma Düzeyi ve İç Kontrole İlişkin Ortalamalar	65

ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1.1: Kurumsallaşma Süreci Bileşenleri.....	10
Tablo 2.1: COSO Modeli	23
Tablo 3.1: Araştırmanın Modeli.....	47



ÖNSÖZ

Tezime başladığım ilk günden sonuna kadar bana her konuda yardımını ve desteğini hiç eksiltmeyen, yaptığım hatalara ve yanlışlara rağmen her zaman ilgiyle alakasıyla destek olan değerli hocam Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU'na,

Eğitim dönemim boyunca her daim maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen, her konuda arkamda olduklarını hissettiğim başta babam Suat ÇAĞLI, annem Fatma ÇAĞLI ve kardeşim Burak ÇAĞLI'ya,

Tezimin analiz değerlendirmelerinde büyük katkısı olan ve her aşamada değerli tavsiye ve önerileriyle bana yol gösteren kıymetli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ramazan KURTOĞLU'na, ilgilerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım

Tolga ÇAĞLI

GİRİŞ

İşletmelerin kuruluş amaçları, kâr elde etmek ve varlıklarını sürdürebilmektir. Rekabet ortamında kendini sürekli geliştirip yenilikleri takip edemeyen işletmeler uzun ömürlü olamamaktadır. Sanayi devrimiyle birlikte küçük ve büyük ölçekli işletme sayılarının artması rekabetin daha çok artmasına sebep olmuştur. Bu rekabet ortamına ayak uyduramayan işletmeler kısa sürede yok olmuştur. Ancak rekabete ayak uydurabilen, gelişen teknolojik yenilikleri takip eden işletmeler ise varlıklarını sürdürebilmişlerdir. Devamlılığını sağlayan işletmelerde görülen en önemli özellik ise kurumsallaşma düzeyleridir. Kurumsallaşma düzeyi arttıkça işletme performansının da arttığı görülmektedir. Kurumsal yapıya sahip işletmelerin başarılarını arttırabilmeleri için ise kaliteli ve verimli bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerekmektedir.

İşletmeler, iç kontrol sistemiyle finansal tablolarındaki aksaklıkları ve ortaya çıkabilecek riskleri önceden tespit edip gerekli önlemleri alabilmektedirler. Ayrıca işletme bünyesinde yönetim ile en alt kademe çalışanları arasında güçlü bir iletişim ağı kurulur. İç kontrol sistemiyle kurumsallaşmayı başarılı bir şekilde uygulayan işletmeler, işletme verimliliğini arttırarak yoğun rekabet ortamında başarılı bir şekilde ayakta kalabilirler.

Bu çalışma ile iç kontrol ve kurumsallaşma kavramlarının öneminin sadece kamu ya da özel sektör de mal ve hizmet üreten işletmelerde değil, üniversiteler gibi bilgi üretimi yapan kurumlar açısından da önemli olduğunun vurgulanması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın ilk iki bölümünde iç kontrol ve kurumsallaşma kavramları tüm boyutları ile ele alınmıştır. Son bölüm olan uygulama kısmında ise, çalışma kapsamında yer alan devlet üniversitelerinden elde edilen bilgiler ışığında, başarılı iç kontrol uygulamalarının kurumsallaşma düzeyini nasıl etkilediğinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSALLAŞMA

Bu bölümde kurumsallaşmanın tanımı, önemi, süreçleri, kurumsallaşma ile ilgili teoriler, kurumsallaşma süreci ve kurumsallaşmanın boyutları hakkında bilgi verilmiştir.

1.1. Kurumsallaşma Kavramı

Kurumsallaşma kavramını sosyolojik, örgütsel, politik ve ekonomik olmak üzere pek çok alanda incelemek ve uygulamak mümkündür (Sundu, 2013, s. 90). Literatürde kurumsallaşma kavramı ile ilgili farklı yaklaşımlar ve tanımlar söz konusudur. Özellikle kurumsallaşma kavramının ne anlama geldiğinin belirlenmesinden çok ne olmadığı anlatılmaya çalışılmıştır (Deste, 2015, s. 177). Kurumsallaşma genel olarak işletme sahiplerinin iş ve süreçlerden uzak durması gerektiği, yetki ve sorumluluk almaması gibi olarak anlaşılmıştır. Kurumsallaşma bu anlama gelmemektedir. Kurumsallaşma, işletmelerde çalışan herkesin ne yapması gerektiğinin açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenerek işletmeye özgü iş süreçleri tanımlandığı bir yapı olarak tanımlanabilir (Adak, 2016, s. 23).

Kurum, işletmenin devamlılığını, ortak amaçları ve sürdürülebilirliğini ifade etmektedir. İşletmelerin kurumsal bir yapıya sahip olabilmeleri için belirli kuralların olması ve bu kurallar doğrultusunda ortak amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya gelmeleri gerekmektedir. Günümüzde işletmeler yalnız mal ve hizmet üreten işletmeler olmaktan çıkmıştır. Yoğun rekabet ortamında fark yaratmak isteyen işletmeler kurumsallaşmaya önem verir hale gelmiştir. Kurumsallaşmayı benimseyemeyen ve belirli kişilere bağlı kalan işletmelerde aksaklıkların görülmesi kaçınılmazdır (Dinç ve Karakaya, 2014, s. 23).

Kurum, belirli bir zaman içerisinde oluşmuş yerleşmiş bir kültüre ve kendine özgü özelliklere sahip işletmeleri ifade etmektedir. Kurumsallık, bu özelliklere sahip olma durumunu, kurumsallaşma ise bu özelliklere sahip olabilmek için gösterilen çabayı ifade etmektedir (Yıldız, 2010, s. 3).

İşletmelerin en önemli hedeflerinden birisi sürekliliklerini sağlamaktır. İşletmenin sürekliliğini sağlayan birçok faktör bulunmakla birlikte bunlardan birisi de kurumsallaşmadır (Dinç ve Karakaya, 2014, s. 22).

İşletmeler için hayati bir öneme sahip olan kurumsallaşma kavramı, kendine özgü kural, standart, amaç ve hedefleri olan, değişen çevresel koşullara bağlı olarak değişen ve gelişen işletmeleri ifade etmektedir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009, s. 499).

Kurumsallaşma, işletme yöneticileri, çalışanlar ve müşterilere göre farklı anlamlar ifade etmektedir. Yöneticilere göre kurumsallaşma, işletme sürekliliğinin sağlanması ve bürokratik bir yapıdır. Çalışanlara göre kurumsallaşma, işletme yöneticilerinin çalışanlarla ilgili yakın ilişkiler kurması, güven yaratmasıdır. Müşteriler için kurumsallaşma ise, uygun fiyat ve kalitede mal ve hizmet üreterek müşteri şikâyetlerine karşı duyarlı, sosyal sorumluluğa sahip olunmasıdır (Yıldız, 2010, s. 4). İşletme ile iş ilişkisi içinde bulunan kişi ya da kuruluşlar ile kamuoyu değerlendirmeleri de kurumsallaşma tanımını değiştirmektedir. İşletme ile iş ilişkisi içinde bulunan kuruluşlara göre kurumsallaşma, işletmenin hak ve yükümlülüklerini yerine getirmesi, süreklilik sağlaması iken; kamuoyuna göre kurumsallaşma, devlete ait yükümlülüklerin yerine getirilmesi, üretilen mal ve hizmetin yasal olmasıdır (Özudoğru ve Ertürk, 2003, s. 101).

Kurumsallaşma, işletmelerin değişen ve gelişen ekonomik, sosyal ve siyasi koşullara uyum sağlayabilme sürecidir. Aynı zamanda kişilerden bağımsız belirli ilke ve politikalara sahip olabilme, diğer işletmelerden farklı olan yönlerini ortaya koyabilme ve belirli yetenekleri kazanabilme becerisini ifade etmektedir (Tefek, 2016, s. 12).

Kurumsallaşma sırasında bireysellikten ziyade tüzel kişilik daha ön planda tutulur. Kişilerden bağımsız, daha modern bir iş yapısı ve işletmecilik mantığıyla gelişmiş bir sistem kurulması amaçlanır. Bu sistemle işletmenin tüm fonksiyonları etkin bir biçimde kullanılır (Adak, 2016, s. 23). Kurumsallaşmanın en önemli noktası, iş süreçlerinin kişilerden bağımsız hale getirilerek herhangi bir aksaklık durumunda işin kesintiye uğramadan yapılmasını sağlamaktır (Yıldız, 2010, s. 6).

Kurumsallaşma kavramı ile ilgili literatürde birçok tanım bulunmaktadır. March, kurumsallaşmayı çevre ile uyumlaştırarak ele almıştır. March'a göre kurumsallaşma, çevrenin değişmesiyle örgütlerde meydana gelen değişim sonucunda belirli kuralların oluşturulması sürecidir (Dinçay, 2016, s. 25).

Zucker (1977)'in kurumsallaşmanın sonuçlarına yönelik yapmış olduğu araştırmada, kurumsallaşmanın süreç ve değişebilir niteliklerden oluştuğunu tespit

etmiştir. İşletmelerin niteliklerine bakıldığında, kurumsallaşmanın ne olduğu anlaşılmaktadır. Bir işletmeyi diğerlerinden farklı kılan kendine özgü ilke ve politikalar, o işletmenin kurumsallığının en önemli göstergesidir (Deste, 2015, s. 178).

Bıçakçı'ya göre kurumsallaşma, kamuya mal olmak, kendine özgü kurum kültürü oluşturmak, topluma karşı duyarlı davranmak, yasalara ve iş ahlakına saygılı olmaktır (Özüdoğru ve Ertürk, 2003, s. 100).

Karpuzoğlu'na göre kurumsallaşma, işletmenin kişilerden ziyade bir takım kural ve ilkelere sahip olması, kendine özgü iş yapma tekniklerinin olması dolayısıyla işletmeyi farklı kılan niteliklere sahip olmasıdır (Yıldız, 2010, s. 5).

1950'li yıllarda işletme sahipleri işletmelerinin sürekliliğini sağlayabilmek için ciddi bir arayış içerisine girmişlerdir. O dönemlerde kurumsallaşma kavramı sadece örgütsel yapının kurumsal çevreyle uyumunu, örgütün yapısını ve davranışlarını inceleyip analiz etmek için kullanılan bir yaklaşım olarak ele almıştır (Dinç ve Varıcı, 2008, ss. 68-69).

Selznick (1957)'e göre kurumsallaşmanın ifade ettiği anlam çok daha farklıdır. Buna göre kurumsallaşma teknik gerekliliklerden daha çok işletme içerisinde değerler sisteminin oluşturulmasıdır (Deste, 2015, s. 177).

İşletmeler için hayati bir öneme sahip olan kurumsallaşma kavramı, kendine özgü kural, standart, amaç ve hedefleri olan, değişen çevresel koşullara bağlı olarak değişen ve gelişen işletmeleri ifade etmektedir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009, s. 499).

İşletmeler kurumsallaşma sürecinde aşağıdaki yer alan çalışmaları gerçekleştirmelidir (Adak, 2016, s. 24):

- Amaçlara uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması,
- Kurumsal durumun değerlendirilmesi ve iç – dış çevrenin analizi,
- Kurumsal vizyon, misyon ve stratejilerin belirlenmesi / revize edilmesi,
- Prosedürlerin, kurumsal değer ve ilkelerin belirlenerek yazılı hale getirilmesi,
- Kurumdaki yöneticilerin ve çalışanların görev tanımlarının oluşturulması, yetki ve sorumlulukların detayının belirlenerek bunların yazılı hale getirilmesi,

- Kurumdaki tüm birimlerin ve departmanların gerçekleştirdikleri işlere ilişkin, iş adımlarının oluşturulması ve standart prosedürlerin hazırlanması,
- Düzgün bir iç kontrol sisteminin kurulup oturtularak, bütçeleme ve iç denetim faaliyetlerinin yönetilmesi,
- Kurumda bilgi akışı, bilgi yönetimi ve raporlama sistemlerinin oluşturulması ve devamında sürdürülebilir bir şekilde yönetiminin sağlanması,
- Kurumda gerçekleştirilen toplantılarının işleyişinin düzgün olması amacıyla verimli bir toplantı yönetim sisteminin oluşturulması,
- Kurum içinde ve dışında etkili bir iletişim ve insan kaynakları yönetim sisteminin belirlenmesi ve bu sistemlerin kurum içinde her kademedede aynı önem derecesinde uygulanması.

Sonuç olarak kurumsallaşma, örgütleri diğer örgütlerden farklı kılan politika ve ilkelere sahip olma, çevreye uyum sağlama, örgüt kültürü gibi özelliklerin tümünü ve bu özellikleri kazanma sürecini ifade etmektedir (Deste, 2015, s. 179).

1.2. Kurum – Örgüt

Kurum ve örgüt arasındaki ilişkiyi anlayabilmek için örgütleri günümüz koşullarına göre değerlendirmek gerekmektedir. Günümüzde örgütlerin birden çok amaç ve hedefleri bulunmaktadır. Ancak örgütler bu amaçlara ulaşmaya çalışan yapılar olmaktan çıkmıştır. Değişen ve gelişen sosyal- ekonomik koşullar karşısında örgüt yapısı, iş yapma tekniği ve personel sistemi de değişmekte ve gelişmektedir. Örgütlerin değişen dış çevreye uyum sağlayabilmeleri için belirli ilke, politika, vizyon ve misyon sahibi olmaları gerekmektedir. Bu özellikler ise kurumsallaşmanın var oluş nedenleridir (Arslan ve Sayılı, 2006, s. 268).

Örgütlerin kurumsallaşmaları için birçok neden bulunmaktadır. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir (Özüdoğru ve Ertürk, 2003, s. 102):

- *Vizyon ve Misyon*; örgüt içerisinde herkes tarafından kabul edilen belirli ilke ve kuralların olması, örgütün amaçlarının açık bir şekilde ifade edilmesi gereği kurumsallaşmayı ortaya çıkarmaktadır.

- *Kanunen Tanınma*; örgütün tabi olduğu kanuni yaptırım ve uygulamalar, örgütleri kurumsallaşmaya yönlendirmektedir. Hukuki süreçler örgütlerin devamlılığı için büyük önem arz etmektedir.
- *Varlığın Sürekli Kılınması*; örgütler değişen çevresel koşullara uyum sağladıkları takdirde varlıklarını koruyabilir ve devam ettirirler.
- *Bireysel ve Örgütsel Amaçların Uyumu*; örgütün temel unsuru bireydir. Örgütler amaçlarına ulaşabilmek için bireylerin amaçlarını göz önünde bulundurmalıdır. Örgütsel amaçlar ile bireysel amaçlar uyumlu olmadığı takdirde örgüt kültürü oluşmadığı gibi belirlenen hedef ve amaçlara da ulaşamaz.
- *Kurumsal Kimlik Kazanma*; örgütlerin kurumsal kimlik kazanmaları diğer örgütlerden farkını ortaya koyabilmek adına oldukça önemlidir. Kurumsal kimlik oluşturulması örgütün yaşayışıyla doğrudan ilgilidir. Yeni oluşan örgütlerde kurumsal kimlik oluşturmak daha kolayken yerleşmiş kültüre sahip, birtakım ilkeler benimsemiş örgütlerin yeni bir kimlik benimsemesi daha zor olmaktadır.

Örgütler kurumsal bir yapıya geçerken içinde buldukları ülkenin koşullarını mutlaka göz önünde bulundurmalıdırlar. Aynı zamanda uluslararası alanda genel kabul görmüş ilkeleri mutlaka dikkate almalıdırlar. Bu ilkeler şunlardır (Dağlar, 2015, s. 619):

- Eşitlik
- Şeffaflık
- Hesap Verilebilirlik
- Sorumluluk

Örgütsel kurumsallaşma ile ilgili literatürde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan en önemlileri rasyonel kurumsallaşma yaklaşımı ve kurumsallaşma analizi yaklaşımıdır. Tablo 1.1’de iki yaklaşım karşılaştırmalı olarak incelenmiştir (Adak, 2016, ss. 24-25).

Tablo 1.1. Örgütsel Kurumsallaşma Yaklaşımı

	Rasyonel Kurumsallaşma Yaklaşımı	Kurumsallaşma Analizi Yaklaşımı
Çevre Etkileşimi	Çevre, veri olarak kabul edilmektedir.	Çevresel şartlar dikkate alınmaktadır.
Amaçların Odak Noktası	Örgütsel amaçlardır.	Birey – örgüt – amaç bütünleşmesi bulunmaktadır.
Dikkate Alınan Zaman Dilimi	Yaşanan günü dikkate alır.	Gelecek zamanı dikkate alır.
Dikkate Alınan Organizasyon Yapısı	Resmi olan organizasyon yapısını dikkate alır.	Resmi olmayan organizasyon yapısını dikkate alır
Problem Çözme Yöntemleri	Geçici yöntemlerle anlık çözümler bulmaya odaklanır.	Problemleri kalıcı şekilde çözebilmeye odaklanır.
Yapısal Unsurların Odak Noktası	Kurallar ve alışkanlıklar yapısal unsurların odağını oluşturur.	İlişkiler ve kişiler yapısal unsurların odağını oluşturur.
Yöntem Bilimi	Teoriktir.	Ampirik (deneysel)'dir.

Tablodan da anlaşılacağı üzere iki yaklaşım birbirinden oldukça farklıdır. Rasyonel kurumsallaşma yaklaşımı çevreye kapalı, içinde bulunulan ana yönelik, geçici ve yalnız örgütsel çıkarları esas alan anlayışa sahiptir. Kurumsallaşma analizi yaklaşımı ise, çevredeki değişim ve gelişime açık, geleceğe yönelik, uzun vadeli bireyle birlikte örgütsel amaçları esas alan bakış açısına sahiptir (Adak, 2016, s. 25).

Rasyonel kurumsallaşma yaklaşımı klasik yönetim teorisiyle bazı noktalarda benzerlik göstermektedir. İnsana olan bakış açısı ve örgütün mekanik bir yapı olarak görülmesi bunlardan biridir. Ayrıca bu yaklaşıma göre kurumsallaşma dış çevreden tamamen bağımsız olarak ele alınmaktadır. Rasyonel kurumsallaşma yaklaşımını benimseyen örgütler biçimsel örgüt yapısına sahiptir. Koordinasyonun, sosyal ilişkilerin ve örgüt kültürünün önemi yoktur (Sundu, 2013, ss. 127-128).

1.3. Kurumsallaşmanın Önemi

Özellikle 20. yy'dan itibaren ulusal ve uluslararası alanda meydana gelen değişim, teknolojik gelişmeler, müşteri istek ve ihtiyaçlarının değişmesi örgütleri değişim sürecine sokmuştur. Bu süreç içerisinde kurumsal bir yapı kazanamayan

diğer örgütlerden farkını ortaya koyamayan örgütler varlıklarını devam ettirememişlerdir. Bu nedenle örgütlerin sürekliliğini ve devamlılığını sağlayabilmek için kurumsallaşmanın örgütün tüm işlevlerinde uygulanması, benimsenmesi oldukça önemli bir hale gelmiştir (Deste, 2015, s. 281).

Kurumsallaşma işletmelerin büyüklüğü ve küçüklüğü ile doğrudan ilgilidir. Büyük işletmeler genellikle belirli bir sistem ve işleyişe sahip oldukları için kurumsal yapıya sahiptirler. Ancak küçük işletmelerin iş yükünün artmaya başlaması ile yapılması gereken asıl iş aksamaya başlamaktadır. Bürokrasi ve gereksiz iş yükü küçük işletmeleri kurumsallaşmaya yöneltmektedir. Ancak bu şekilde süreklilik ve devamlılık sağlamaktadır (Tefek, 2016, s. 13).

Kurumsallaşma ile örgüt başarı arasında doğrudan ilişki olduğu bilinmemekle birlikte örgüt başarısının devamlılığı ve sürekliliği için oldukça önemli olduğu bilinmektedir. Bunlar aşağıda kısaca verilmiştir (Yıldız, 2010, s. 13):

- Kurumsallaşma, şirketin sürekli faaliyette bulunmasına yardımcı olur.
- Kurumsallaşma, şirketin belli bir boyutu aşır girişimcinin her şeyi yetişemediği bir ortamda faydalı sonuçlar elde edilmesine yardımcı olur.
- Kurumsallaşma ile girişimci birden fazla şirketi aynı anda yönetebilir.
- Kurumsallaşmış, herkesçe bilinen bir şirkette çalışan kişi, kendini tanıtmaktan gurur duyar, yetenekli kişileri istihdam etmekte yardımcı olur.
- Kurumsallaşma ile sorumluluk ve yetkiler, yukarıdan aşağıya doğru yayılmaya başlar.
- Kurumsallaşma ile şirket içi iletişim artar.

1.4. Kurumsallaşma Süreci

Bir işletmenin kurulup gelişmesiyle kurumsallaşma süreci de başlar. Kurumsallaşma sürecinin başlamasıyla beraber ortaya çıkan etkiler işletmenin iç ve dış çevresinde görülmeye başlar. İşletme çevresini oluşturan unsurlar ise diğer işletmeler, ürün ve hizmet aldıkları kurumlar, sivil toplum kuruluşları, teknolojik çevre, sosyal ve ekonomik çevre gibi gruplardır (Bozbayındır, 2014, s. 50).

Kurumsallaşma, sürekli gelişen bir süreçtir. İşletmeler sürekli gelişen bu süreçte, değişim gösteren çevre koşullarını, işletme hedeflerini, örgüt yapısını ve çalışanların niteliksel özelliklerini inceleyerek değişen dinamik ortama uyum

sağlamak zorundadırlar. İşletmelerin çevre koşullarına uyum sağlayabilmeleri için işletme vizyon ve misyonunun çalışanlarca benimsenmesi, kanunen tanınması, bireysel ve örgütsel amaçların uyumu gerekli olduğu gibi işletmenin kişisel kimliğini kazanarak varlığını sürekli kılması da gereklidir (Bozbayındır, 2014, s. 50).

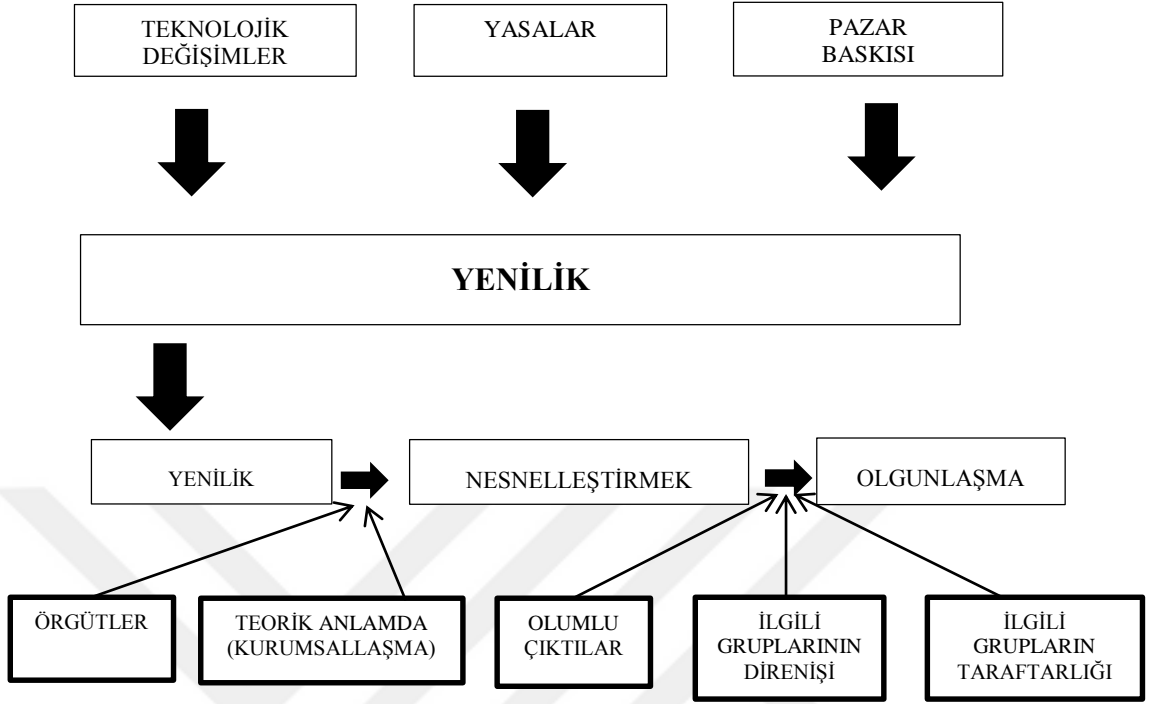
Kurumsallaşma süreci içerisinde zaman zaman hatalar yapılabilir. Her bir örgüt için kurumsallaşma süreci planı hazırlanırken, plana katılımı artırıcı yönde çalışma yapılmalıdır. Kurumsallaşma süreci her bir örgüt için farklılık göstermektedir. Kurumsallaşma planları uygulama aşamasında sürekli kontrol edilmelidir. Aksi halde telafisi mümkün olmayan hatalar ortaya çıkabilmektedir (Yıldız, 2010, s. 12).

Kurumsallaşma süreci, düzenleyici, normatif veya bilişsel olabilmektedir. Düzenleyici süreç, kural koyucu, yaptırım ve izleme durumlarını kapsar. Kurumsallaşmış kurallar sistemi, adil, uygun ve doğru oldukları bireyler tarafından daha kolay benimsenir. Normatif süreç, düzenleyici süreç gibi kurallara uyulmasını içerir. Kişilerin normatif süreçleri takip etmelerinin sebebi, hem ahlaki hem de hukuki bakımdan uygun olduğunu bilmelerinden kaynaklanır. Bilişsel süreç, bir faaliyetin kabul edilip yaygın olarak kullanılmasından oluşur. Faaliyet ve davranışlar, toplum tarafından yaşamın temel parçası oldukları kabul edilmeye başladığı andan itibaren kurumsallaşmaya başlar (Paksoy vd., 2009, s. 102).

Kurumsallaşma süreci, işletme çevresi tarafından etkilense de, aynı çevrede bulunan işletmeler farklı yollar izleyerek birbirlerinden ayrılırlar. Selznick, kurum liderlerinin kurumsal misyonlarını belirlemelerini ve bu misyonun bütünlüğünün korunması gerektiğini belirtmektedir (Paksoy, vd.. 2009, s. 103).

Aşağıdaki şekilde kurumsallaşma süreci bileşenleri gösterilmiştir(Bozbayındır, 2014, s. 51);

Şekil 1.1. Kurumsallaşma Süreci Bileşenleri



Yukarıda şekil 1.1’de gösterildiği üzere, kurumsallaşma sürecine farklı nedenlerle başladığı görülmektedir. Teknolojik değişimler, yasalar ve pazar baskısı bu süreçte en baskın güçlerdir. Kurumsallaşma seviyesi üzerindeki etkenler ise alışkanlıklar, nesnelleştirmek ve olgunlaşmadır. Kurumsallaşma ile ilgili yapılan çalışmalarda görüldüğü üzere kurumsallaşma sürecini art arda gelen iki aşamadan oluştuğu görülmektedir. Bunlardan ilki davranışların yerleşmesi, ikincisi ise nesnelleşmedir. Davranışların yerleşmesi, tekrar tekrar ortaya çıkan problemlerin çözümünün içerdiği davranışları haber veren uyarıcıdır. Nesnelleşme, davranışlardan yola çıkarak yapılan fiilin aynı anlama gelme sürecidir (Bozbayındır, 2014, ss. 51-52).

1.5. Kurumsallık Teorisi

Kurumsallaşma ve kurum teorisi örgütlerin çevreyle olan ilişkilerinden yola çıkarak farklılık ve benzerliklerini ortaya koymak, örgütlerin yapı süreçlerini yeniden keşfetmek ve bazı örgütsel ilkeler belirleyebilmek üzere ortaya çıkmıştır (Bozbayındır, 2014, s. 12).

Kurumsallık teorisi, örgütleri etkileyen yapı, süreç ve stratejileri izleyerek içsel ve dışsal çevre ile ilgili sorulara cevap bulmaya çalışmaktadır. Kurumsallaşma

teorilerinin temeli 1948 yılında Philip Selznick'in ortaya koyduğu, "Doğal Sistem Modeli" ne dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre örgütler için en önemli şey araçlar olarak görülse de, esasında örgütlerin hayatta kalabilmeleri olduğu anlaşılmıştır. Selznick'e göre kurumsal yapı, örgüt içerisindeki bireylerin bağlılık ve uyumları ile şekillenen ve çevrenin etkisinde kalan organizmalardır. Bu nedenle kurumsallık teorileri daha çok sosyolojik açıdan ele alınmıştır. 1977 yılında Meyer ve Rowan kurumsallaşmayı örgütün biçimsel yapısından bağımsız vizyon, misyon ve yapısal düzenlemelere bağlı kalarak ele almışlardır. Sonuç olarak teorilerin birleştiği nokta örgütün dış çevrenin etkisinde kaldığı, çevresindeki örgütlerin bir parçası olduğu ve diğer örgütlere benzemek zorunda olduğu, bu nedenle örgütsel davranış ve insan faktörünün göz ardı edildiği gerçeğidir (Dereköy, 2015, s. 33).

Kurumsallık teorisinin temel varsayımları şunlardır (Yılmaz, 2010, s. 10):

- Örgütsel davranışı sınırlayan normlar ve yasalar bulunmaktadır.
- Örgüt yapılarındaki benzerlik kurumsal çevreden kaynaklanır.
- Örgütler dış çevrenin yansımasıdır.
- Yöneticinin en önemli rolü kurumsal çevreye benzemektir.
- Kurumsallaşan örgütler uzun ömürlü olmaktadır.
- Örgütsel çevre birbirine bağlıdır.

Kurumsallaşmayı ifade eden beş farklı teori bulunmaktadır. Bunlar Tablo 1.2'de gösterilmiştir (Bozbayındır, 2014,s. 27).

Tablo 1.2. Kurumsallaşma Teorileri

YIL	ARAŞTIRMACILAR	KURUMSALLAŞMA YAKLAŞIMI	KURUMSALLAŞMA ŞEKLİ	KURUM AMAÇLARI
1957	Selznick	Uyum Sağlama Aracı	Değerler Oluşturarak	İstikrar İlegallik
1977	Zucker	Sosyal Düzenin Çevreyle Birlikte Ortak Oluşması	Uygun Ve Anlamli Davranış Geliştirip Diğer Bireylere Aktararak	Uyumluluk Meşruiyet
1977	Meyer ve Rowan	Sosyal Düzenin Oluşması	Paylaşılan Değerler Sistemi Oluşturarak	Meşruiyet Kaynakları Yönetme Yaşamını Sürdürme
1983	Dimaggio ve Powell	Uyum Sağlama Aracı	Başarılı İşletmeleri Taklit Ederek	Belirsizlikten Kurtulma
1987	Friedland ve Alford	Bilişsel ve Normatif Baskıları Etkileme	Çıkarlarını Korumak İçin Kurumsal Çevreyi Değiştirerek	Menfaatlerin Takip Edilmesi

1.5.1. Selznick'in Kurumsallık Yaklaşımı

Selznick'in kurumsallık yaklaşımına göre, örgütler varlıklarını devam ettirebilmek için bir takım kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaçları karşılayabilmek için dış çevre ile sürekli ilişki halindedir. Örgütlerin çevre ile olan ilişkisi zamanla ilerlemekte ve örgütler birbirine benzer hale gelmektedir. Örgütün ihtiyaç duyduğu kaynakların sürekli el değiştirmesi sonucu dış çevre ile olan etkileşim kurumları birbirine benzer hale getirmektedir (Yıldız ve Ünlü, 2011, s. 220).

1.5.2. Zucker'in Kurumsallık Yaklaşımı

Zucker'e göre kurumsallaşma, örgütlerin neyin doğru olduğunu ortaya koyabilmek adına zor bir dil geliştirmesi ve yapılacak eylemlerde buna uygun davranılması için gerekli ortamın oluşturulmasıdır (Apaydın, 2009, s. 4). Zucker, çalışmalarında kurumsallaşmayı süreç olarak ele almıştır. Kurumsallaşma tek bir durumdan meydana gelmemektedir. Kurumsallaşma örgütlerin belli faaliyetleri düzenli olarak yerine getirdiği ve diğer örgütlerin de bunları tekrarladığı bir süreçten ibarettir (Bozbayındır, 2014, s. 28).

1.5.3. Meyer ve Rowan'ın Kurumsallık Yaklaşımı

Meyer ve Rowan kurumsallaşmaya farklı bir bakış açısı getirmişlerdir. Buna göre örgütler yalnız rasyonel amaçları yerine getirmeye çalışan yapılar değildir. Farklı kültürel unsurların, inanç sistemlerinin ve değer yargılarının yer aldığı yapılardır. Kurumsallıktan ziyade değerler sistemine önem vermişlerdir. Değer sistemini oluşturan ise örgütlerin kurumsal çevresidir. Kurumsal çevreyi, yasalar, kamuoyu, mahkemeler ve eğitim sistemi oluşturmaktadır (Apaydın, 2009, s. 5).

1.5.4. DiMaggio ve Powell'in Kurumsallık Yaklaşımı

1980'li yıllarda DiMaggio ve Powell tarafından "Yeni Kurumsallık Yaklaşımı" geliştirilmiştir (Dereköy, 2015, s. 37). Bu yaklaşım temelinde hemen hemen aynı zaman zarfı içinde kurulan örgütlerin neden birbirlerine benzedikleri açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre yasal düzenlemelerin, meslek kuruluşlarının, diğer kurumsal çevrede yer alan örgütlerin stratejileri süreçleri birbirine benzer örgütleri ortaya çıkarmaktadır. Oluşan kurumsal baskı dolayısıyla da birbirine benzer örgütler oluşmaktadır (Bozbayındır, 2014, s. 32).

1.5.5. Fredland ve Alford'un Kurumsallık Yaklaşımı

Fredland ve Alford kurumsallaşmayı açıklarken daha çok kurumsal çevrenin nasıl oluştuğu ve geliştiği üzerinde durmuşlardır. Toplumlara belirli inanç ve değer sistemleri olarak görmek yerine farklı inanç ve değer sistemine sahip yapılar olarak ele almış ve bu farklılıkların herhangi bir şekilde bir araya gelmesinin gerekli olmadığı üzerinde durulmuştur (Bozbayındır, 2014, s. 33).

1.6. Kurumsallaşmanın Boyutları

Kurumsallaşmanın tanımı birçok kişi tarafından araştırılmış ancak kurumsallaşmanın boyutu açıkça ifade edilmemiştir. Kurumsallaşma boyutları, örgütlerin kurumsallaşma düzeylerinin belirlenmesinde kullanılan ölçütleri ifade etmektedir (Sundu, 2013, s. 114). Kurumsallaşma boyutlarını sadelik, esneklik, özerklik, formalleşme, profesyonelleşme, saydamlık ve tutarlılık oluşturmaktadır (Apaydın, 2009, s. 11).

1.6.1. Sadelik

Sadelik, kurumların örgüt yapılarının sade olmasıdır. Örgüt yapısında kullanılmayan fazlalıklardan kurtulmaktır. Kaynakları kullanırken, daha az iş gücüyle daha az zamanda, minimum kaynakla maksimum mal ve hizmet üretmektir (Acar, 2014, s. 48).

Kurumlar sadelik ile fazla masraflardan kurtulup az maliyetle yüksek kâr elde ederler. İşletmelerin en büyük sorunlarından biride bürokrasinin ağırlığı ve karmaşık örgüt yapılarıdır. Buna karşın işletmeler karar alırken hızlı davranmak zorundadırlar. Hızlı karar almanın yanında bu kararların uzun vadeli olması, bürokrasinin etkisini azaltmak ve karmaşık yapının en sade şekle çekilmesi gerekir. İşletmeler sadelik boyutuyla yanlış karar almaktan kaçınarak kurumsallaşma düzeylerini arttırmaları (Acar, 2014, s. 49).

1.6.2. Esneklik

Esneklik, ortaya çıkan değişikliklere uyum sağlamaktır. İşletmelerin, değişen çevre koşullarında sürekliliklerini sağlayabilmeleri, her türlü şartlara uyum sağlayabilen esnek yapılardan kaynaklanır (Acar, 2014, s. 50).

Esneklik derecesi işletmelerin istikrarlı bir çevreye sahip olması veya işletmenin yaşına göre değişiklik göstermektedir. İstikrarlı bir çevreye sahip olan

işletmeler ile uzun yıllar faaliyet gösteren işletmelerin daha esnek yapıya sahip olduğu görülmektedir (Sundu, 2013, ss. 109-110).

İşletmenin iç ve dış çevresinde meydana gelen değişim, teknolojik yenilikler, piyasa koşullarının ve arz-talep dengesinin dönemsel olarak değişmesi, ülke içerisindeki siyasal ve ekonomik istikrarsızlıklar gibi tüm belirsizlikler karşısında işletmelerin doğru ve zamanında kararlar almaları gerekmektedir. Bu durum ise işletmelerin esnek bir yapıya sahip olmaları ile doğrudan ilgilidir. Esneklik ilkesini benimseyen ve uygulayan işletmeler çevresel değişimlere kolaylıkla uyum sağlayabilmektedir (Tefek, 2016, s. 17).

1.6.3. Özerklik

Kelime anlamı olarak özerklik, bireyler karar alırken diğer bireyler ve toplumun fikirlerini dikkate almadan karar almalarıdır. Özerklik, kişi bazında incelendiği gibi kişilerin oluşturduğu örgüt, grup ve topluluk bakımından da incelenebilir. Bu gruplar yapacakları işlerde özerk olmak isteyebilirler. Burada anlatılmak istenen özerk yapılar, kendine özgü yapısı ve kuralları olan ayrıca dışa bağımlı olmayan örgüt yapılarıdır (Acar, 2014, s. 50).

Özerklik, bir işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin isimleri, yapısı ve şekilleri, kurum içi yapılar, kurum içi tasarım, personellerin davranış biçimleri, kurumun kendine has yöntem biçimi gibi unsurları içeren kavramdır. İşletmelerin kurumsallık düzeyi özerk bir yapıya sahip olup olmadığını göstermektedir. Kendine has ilkeler benimseyen ve işletme içerisinde yönetimden çalışanlara kadar benimsenen örgüt kültürüne sahip olan işletmeler özerk bir yapıya sahiptir. Özerk bir yapıya sahip işletmelerin kurumsallık düzeyi yüksek, çevresel unsurlara bağımlılığı azaltır (Tefek, 2016, s. 17).

1.6.4. Formalleşme

İşletme faaliyetlerinin, belirli kurallar ve standartlara bağlanarak, işletme yapısındaki farklı fonksiyonları koordine edecek şekilde dizayn edilmesi ve yönetsel faaliyetlerin kimler tarafından yürütüleceğinin belirlenerek tüm bu sürecin yazılı hale getirilmesidir (Apaydın, 2009, s. 11).

Örgüt içerisinde faaliyetler yerine getirilirken kimin, ne zaman, nerede, ne yapacağı açık bir şekilde belli ise örgütün formal bir yapıya sahip olduğu

anlaşılmaktadır. Ayrıca formalleşme ile, belirlenen standart ve ilkelerin benimsenmesi için eğitim faaliyetlerine büyük önem verilmektedir (Bozbayındır, 2014, s. 48).

Formalleşme, işletme faaliyetlerinin tek merkezden yürütülmesini sağladığı gibi örgüt fonksiyonlarının arasında bağlantı ve kontrolü de sağlamaktadır. Formalleşme ile ortaya çıkan örgütsel kural, standart ve prosedürler örgüte iş süreçlerinde süreklilik, kontrol ve koordine edebilme yeteneği kazandırmaktadır. Bu nedenle kurumsallaşmış örgütlerde formalleşme düzeyinin yüksek olması, örgütsel ilke ve standartların bulunması beklenir (Apaydın, 2009, s. 11).

Formalleşme ilkesinin gereği olarak işletmelerde çalışanların görev ve sorumlulukları, örgütsel amaç ve hedeflerin yazılı olarak açık bir şekilde oluşturulması gerekmektedir. Ancak bu sayede faaliyetlerin etkinliği ve kontrolünü sağlamak mümkündür (Tefek, 2016, s. 18).

1.6.5. Profesyonelleşme

Profesyonelleşme ilkesi üç aşamada ele alınabilir. Öncelikle profesyonelleşmenin yönetim kadrosunda ele alınmasıdır. İşletme yöneticilerinin alanlarında profesyonel kişilerden oluşmasını ifade eder. İkincisi, profesyonelleşme ilkesinin işletme faaliyetlerinde uygulanmasıdır. Bu noktada iş süreçlerini aksatmadan faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktadır. Son olarak profesyonelleşme işletmenin sektörde iş yaptığı diğer işletmelerin profesyonel olmasıdır (Sundu, 2013, s. 116).

İşletmelerin profesyonelleşmesini sağlayan en önemli unsurlardan biri de profesyonel çalışan sayısının işletme çalışan sayısı içerisindeki oranıdır. Profesyonel çalışan sayısının artmasına bağlı olarak işletme profesyonelliği de artmaktadır (Apaydın, 2009, s. 13).

Profesyonelleşme, işletme çalışanlarının davranışlarını etkilemekte, çalışanların birbirleriyle uyum ve koordineli bir şekilde çalışmasını sağlayıp işletme hedeflerinin daha iyi anlaşılıp uygulanmasını sağlamaktadır. Profesyonel ekip ile çalışan işletmeler, rakiplerinde ve diğer çevrelerinde meydana gelen değişimleri yakından takip ederek daha çabuk tepki verirler (Tefek, 2016, s. 18).

1.6.6. Saydamlık

Saydamlık, işletmenin faaliyetleri ve iş süreçleri ile ilgili gerekli bilginin gerek kamuoyuna, gerek işletmenin iç ve dış çevresine doğru, açık, anlaşılır ve tarafsız bir şekilde sunulmasıdır. Saydamlık ilkesi işletme ile birlikte iş yapma fikri olan diğer işletmeler için önemli olduğu gibi işletme açısından da oldukça önemlidir. İşletmenin iş yapmak istediği diğer işletmeler hakkında önemli bilgiler elde etmesini sağlamaktadır. Elde edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması yöneticilerin karar almasını sağlamaktadır (Tefek, 2016, s. 18).

Günümüz yoğun rekabet ortamında işletme faaliyetlerini sürdürürken doğru ve zamanında karar almalıdırlar. Bunun için üst yönetimin ihtiyaç duyduğu en önemli şey güvenilir bilgidir (Esmeray ve Dağlı, 2017, s. 749).

1.6.7. Tutarlılık

Tutarlılık, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerin benzer durumlara karşı sergiledikleri tepkilere benzer tepkiler vermesi, yapılan faaliyetler ile misyon ve vizyonun uyumlu olması olarak tanımlanabilir (Tefek, 2016, s. 19).

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

Bu bölümde iç kontrol kavramı, iç kontrol sisteminin önemi, iç kontrol sisteminin türleri ve iç denetim konuları hakkında bilgi verilmiştir.

2.1. İç Kontrol Kavramı

1940'lı yıllardan sonra işletmelerin hızla büyümesi, işletme yapılarının karmaşık hale gelmesi ve faaliyet alanlarının genişlemesi bir takım sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu sorunlardan ilki ve en önemlisi işletme üst yönetiminin etkin bir iç kontrol sistemiyle alt birimleri etkin bir şekilde kontrol edememesidir. Bu sorun ancak etkili bir iç kontrol sistemiyle ortadan kaldırılabılır (Akbulut, 2012, s. 175).

İşletme yönetimi, işletme hedeflerini gerçekleştirebilmek için bir takım sistemler kullanmaktadırlar. Bu sayede işletme çok büyük bir yapıda olsa dahi işletmeyi kontrol edebilir ve elde ettikleri sonuçlar doğrultusunda tedbirler alabilirler(Aktürk ve Kılıç, 2015, ss. 65-67).

İç kontrol, zamanında ve doğru bilgiye ulaşılmasını, muhasebe kayıtlarındaki hata ve usulsüzlüklerin önlenmesini, yapılan işlerin kısa sürede ve güvenilir bir biçimde yapılmasını sağladığı gibi, faaliyetleri sürdürürken aksaklıkların ortaya çıkmasını engelleyerek üst yönetime katkı sağlar (Atmaca, 2012, s. 196).

İç kontrol sisteminin kurulmasındaki en önemli nedenler, hata ve hilelerin önlenmesi ve işletme faaliyet sonuçlarının değerlendirilip analiz edilmesidir (Azaltun, 1999, s. 42).

İç kontrol ile ilgili literatürde birçok tanımlama bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (IFAC)'nın yaptığı tanıma göre iç kontrol, işletmenin sahip olduğu kaynakları dikkate alarak faaliyetlerde etkinliğin sağlanması, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme yöneticileri tarafından belirlenen kural, standart, ilke ve amaçlara göre hareket edilmesini sağlayan bir sistemdir (Aktürk ve Kılıç, 2015, ss. 65-67).

İç kontrol sistemi, üst yönetim tarafından belirlenen işletme faaliyetlerinin aksamadan yerine getirilmesini sağlayan ve muhasebe-finance verilerinin doğru ve

güvenilir oluşturulmasına yardımcı olan kontrol mekanizmasıdır (Akbulut, 2012, ss. 175-176).

Daha geniş tanımıyla iç kontrol, işletme varlıklarını ve amaçlarını koruyan, finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu tespit eden, işletme faaliyetlerinde verimliliği artırmak, tüm personellerin işletme politika ve kurallarına bağlı kalmayı özendirilen tüm prosedürleri içeren sistemdir (Güredin, 2014, s. 316).

Uluslar Arası Muhasebe Uzmanları Federasyonu Tarafından COSO tanımı doğrultusunda yapılan iç kontrol tanımı ise şu şekildedir (Gül, 2012, s. 102).

“İşletme varlıklarının korunması, işletme yolsuzluklarının önlenip yanlışlıkların tespit edilmesi, finansal tablo ve kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliğini artırmak, finansal bilgi kayıt ve belgelerin zamanında hazırlanıp, işletme faaliyetleri işletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayan genel kabul görmüş kurallar bütünüdür”.

İşletmelerin büyümesi işletme faaliyetlerinde karmaşıklığın artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle yönetimin faaliyetlere yönelik doğrudan müdahalesi azalmaktadır. Bu durum ancak etkili bir iç kontrol sistemiyle düzeltilebilir. Etkili bir iç kontrol sistemi iç denetim ve dış denetim çalışmasına katkı sağlar (Kurnaz, 2006, s. 21)

2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları

İç kontrol sistemi, işletmeye sonradan eklenmeyip işletmenin kurulduğu andan itibaren var olması gereken ve işletmenin tüm faaliyetlerine etki eden bir sistemdir. İç kontrol sistemi çalışanların olası hata ve eksikliklerini önceden tespit ederek gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Bu nedenle iç kontrol sistemi bilgi eksikliğinden kaynaklanan zarara karşı işletmeyi korur ve muhtemel hata ve eksiklikleri azaltır (Sabuncu, 2017, ss. 166-167).

İç kontrol sistemini önemli kılan unsurlar iç kontrol sisteminin amaçlarından kaynaklanmaktadır. İç kontrol sisteminin en önemli amacı, mali tablo ve finansal analizlerin güvenilirliğini sağlamaktır. Güvenilir mali tablo ve analizler yöneticilerin doğru karar almalarını sağlaması nedeniyle iç kontrol sistemini işletmeler için önemli kılmaktadır. Aynı zamanda işletme varlıklarını koruyarak yasalara uygun hareket

etmeyi amaç edinen iç kontrol sistemi, işletmelerdeki hatayı en aza indirmek noktasında fayda sağlamaktadır (Can, 2015, s. 4).

İç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kızılboğa ve Özşahin, 2014, s. 222):

- İşletme Varlıklarını Korumak: İşletmenin faaliyetlerini yerine getirmesi ve devamlılığını sağlayabilmesi için varlıklarını korumak, muhafaza etmek zorunluluğu bulunmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi işletme varlıklarının çalınmasını ve kaybolmasını engellemektedir (Sabuncu, 2017, s. 167).
- Finansal Bilgilerin Doğru Ve Güvenilir Olmasını Sağlamak: Mali tablo ve finansal analizlerin doğru bilgi sunması yöneticilerin alacağı kararları doğrudan etkilemektedir. İç kontrol sisteminin en önemli amaçlarından biridir (Sabuncu,2017, s. 167).
- İşletme Faaliyetlerinde Verimliliği Ve Etkinliği Arttırmak: İşletmelerin faaliyetleri gerçekleştirilirken, önceden belirlenen maliyetlerin altında gerçekleşmesi söz konusu olduğunda kaynakların etkin bir şekilde kullanıldığı varsayılır (Sabuncu, 2017, s. 167).
- Gerçekleştirilen Faaliyetlerin İşletme Politikalarına Ve Kanuni Prosedürlere Uygun Olması: İşletme tarafından belirlenen prosedürlere uygun olması gerekmektedir. İşletme tarafından belirlenen ilke ve prosedürlerin ise faaliyet gösterilen ülkenin yasalarına uygun olması işletmenin sürekliliği için oldukça önemlidir (Sabuncu, 2017, s. 167).
- Belirlenen Amaç Ve Hedeflere Ulaşabilme: Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmek etkin bir iç kontrol sistemini bulunması gerekmektedir. İşletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda amaçlara ulaşılması, iç kontrol sistemini etkin bir şekilde kullandığını göstermektedir (Sabuncu, 2014, s. 167).

Dünya genelinde ortaya çıkan ve işletmelere çok ciddi zararlar veren muhasebe skandalları sonucu, etkin bir iç kontrol sisteminin önemi ve gerekliliği görülmüştür. Buna göre etkin bir iç kontrol sistemi hem çalışanların performansı hem de işletme faaliyetlerinin belirlenen amaçlara uygunluğu hakkında kapsamlı bilgi sunmaktadır. Aynı zamanda mali tablo ve finansal analizler de şeffaflık, açıklık ve anlaşılabilirlik etkin bir iç kontrol sistemi ile artmaktadır (Atmaca, 2012, s. 198).

İç kontrol, işletmenin faaliyetleri süresince, her aşamada faaliyete katılan, işletme personellerinden etkilenen, işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasında katkı sağlayan bir sistemdir (Kara, 2011, s. 15).

2.3. İç Kontrol Sistemi Türleri

İç kontrol sistemi, işletmenin tüm prosedürlerini ve belirlenen hedef ve amaçları kapsar. İç kontrol yönetsel ve muhasebe türleri olmak üzere ikiye ayrılır (Çiğdem, 2018, s. 7).

2.3.1. Yönetsel Kontroller

İşletme hedef ve amaçlarının belirlenip ardından belirlenen bu hedef ve amaçlara ulaşılacak her türlü faaliyetleri kapsar. Bir başka deyişle, işletme kaynaklarının verimli kullanılması, finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru bir şekilde üretilmesi, müşterilerin memnuniyeti ve iş akış süreçlerinin belirlenmesi gibi konuları yönetsel kontrol kapsar (Çiğdem, 2018, s. 7).

Yönetsel kontroller, muhasebe kontrolünün oluşturulmasında temel teşkil ederek, yönetim onay ve yetkisinden geçecek tüm yöntem ve kararları içerir (Güredin, 2014, s. 317).

2.3.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolü, işletme planlarını, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini, varlık ve kaynaklarının korunmasını içeren yöntem ve kayıtları kapsar. Muhasebe kontrolü aşağıda sıralanan hususlara göre tasarlanır (Güredin, 2014, s. 317):

- İşletme faaliyetleri, yönetimin yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir.
- Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmalıdır.
- Varlıkların kullanılması işlemleri sadece yönetimin vermiş olduğu yetkiler çerçevesinde yapılmalıdır.
- Belirli aralıklarla, finansal kayıtlarla işletme varlıkları kontrol edilip karşılaştırmalar yapılmalı ve farklı sonuçların olması durumunda gerekli işlemler yapılmalıdır.

2.4. İç Kontrol Sistemi Modelleri

2.4.1. Cobit (Control Objectives for Information and Related Tecnology) Modeli

Cobit modeli, 1996 yılında Enformasyon Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Tarafından oluşturulmuştur. Daha sonra 2000 yılında BT Yönetimi Enstitüsü tarafından güncellenerek üçüncü basımı yapılmıştır (www.educore.com.tr, Erişim tarihi, 26.08.2018). Türkçe literatüre, “Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol hedefleri” olarak çevrimi yapılmıştır. Cobit modeli, işletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin geliştirilip kullanımının artması sonucu ortaya çıkan riskleri kontrol etmek için geliştirilmiştir. Cobit modeli işletmelerin bütün yapısında ve kullanılan teknolojinin tamamında etkili bir sistemdir (Çiğdem, 2018, s. 8).

2.4.2. Turnbull Raporu Modeli

Turnbull modeli, ilk defa 1999’da yayımlanmış ve ismini çalışma yapan komisyon başkanı Nigel Turnbull’dan almıştır. Bu rapor iç kontrolün ilkelerini belirlemektedir. Bundan dolayı Trunbull Raporuna, iç kontrol ilkeleri rehberi de denilmektedir. Trunbull Raporunu dikkate alan işletmelerin, iç kontrol ve risk yönetimi yapılarında gelişmeler olduğu gözlemlenmiştir. İç kontrol ve risk yönetimini işletme faaliyetlerinin her aşamasında uygulayan işletmeler, bu rapordan en çok verim alan işletmeler olan ön plana çıkmışlardır (Türedi ve Koban, 2015, s. 109).

2.4.3. ESAC (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli

2001 yılında geliştirilen bu model, bilgi işlem teknolojileri sonucu oluşabilecek riskleri önleme amacı taşımaktadır. ESAC sisteminin yönetim tarafından temin edilip, etkin ve verimli çalışmasından iç denetçiler sorumludur. Bunun sonucunda iç denetçilerin finans ve muhasebe denetimlerine ek olarak bilgisayar sistemleri denetimi konusunda bilgi sahibi olmaları gerekli kılınmıştır (Çiğdem, 2018, s. 8).

2.4.4. SysTrust (System Trust) Modeli

1990 yılında Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (CICA) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilerek Türkçe ’ye “Güven Sistemi” olarak tercüme edilmiştir. Bu modelin amacı, finansal raporların ve işletme yönetiminin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi

için elektronik ortamda üretilmiş bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır (Çiğdem, 2018, s. 9).

2.4.5. COSO (Committee of Sponsoring Organization) Modeli

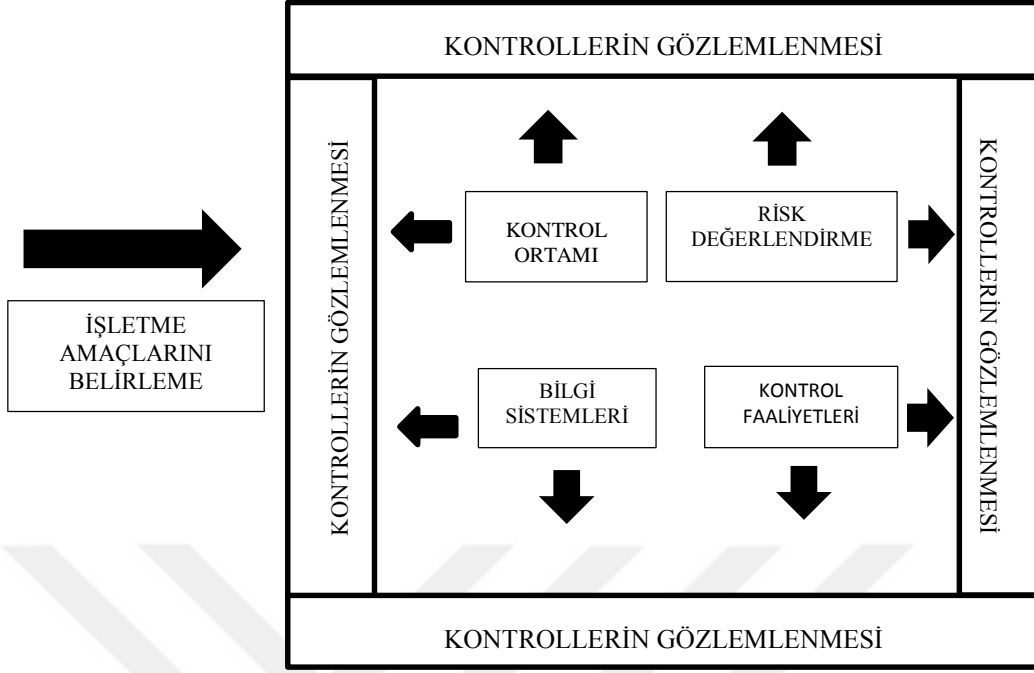
1970 ile 1980 yılları arasında Amerika'da finansal raporlamada yapılan hilelerin artmasından dolayı, Hileli Raporlama Ulusal Komisyonu tarafından iç kontrolün düzenlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu komisyon çalışmaların yürütülebilmesi için COSO'yu kurmuştur. Kısaca COSO, tüm işletmelerin kontrol sistemlerinin standart hale getirilip, bu sistemin geliştirilmesine katkı sağlamak şeklinde tanımlanabilir (Atmaca, 2012, s. 196).

COSO'yu oluşturan örgütler şu şekildedir (Gül, 2012, s. 101):

- Amerikan Muhasebe Birliği
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü
- Finans Yöneticileri Enstitüsü
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

Coso iç kontrol sürecini ve iç kontrol etkinliğini oluşturan unsurları, kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi sistemleri, kontrol faaliyetleri, kontrollerin gözlemlenmesi şeklinde sıralanabilir. Bu unsurlar şekil 2.1'de sunulmuştur (Atmaca, 2012, s. 197);

Şekil 2.1 Coso Modeli



2.4.5.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, diğer iç denetim türlerinin temelini oluşturur (Atmaca,2012, s. 197). Kontrol ortamı sayesinde disiplin sağlanarak diğer iç kontrol unsurlarının uygulanmasında etkili olur (Büyükçoban, 2015, s. 45). İşletmelerde dürüst yönetim ve çalışma şekli ortaya konulmalıdır. İşletme kural ve prensiplerden vazgeçmemelidir. İşletme yöneticileri, etkin politikalar oluşturarak etkin bir iç kontrol sistemi ortaya koyup en ideal yönetim anlayışını benimsemelidirler. Yönetimin işletme için en ideal organizasyon şemasının oluşturulması, işletmenin sürekliliği için tüm süreçlere yönelik kuralların yazılı hale getirilmesi ve personel istihdam edilirken mesleki yeterlilik ve düzeyinin göz önünde bulundurulması gerekir (Çiğdem, 2018, s. 12).

2.4.5.2. Risk Değerlendirme

İşletme amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmek için ortaya çıkan risklerin belirlenip değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Risk, işletme içi ve işletme dışı risk olarak ikiye ayrılır. İşletme içi risk, işletmenin bünyesinde çalışan personellerin yeterli eğitiminin olmamasından dolayı, bilerek veya bilmeyerek yaptığı hatalar sonucu ortaya çıkan risktir. İşletme dışı risk ise, ekonomide ortaya çıkan olumsuz

gelişmeler, devlet düzenlemeleri, yasalar ve kanunlar sonucu ortaya çıkan risktir (Atmaca, 2012, s. 45).

2.4.5.3. Bilgi Sistemleri

İşletmelerde, iş akış süreçlerinin verimli bir şekilde sürdürülebilmesi için kaliteli ve güvenilir bilgilerin işletme içi veya işletme dışı kaynaklardan elde edilerek yönetim tarafından temin edilmesi gerekir. Yönetim tarafından işletmenin sürdürülebilirliği açısından alınan kararların en alt kademedeki çalışanlar tarafından da bilinmesi gerekmektedir. Bu durumdan dolayı yönetim ve alt kademedeki çalışanlar arasında dikey yönde sağlıklı bir iletişim oluşturulmalıdır. Üretilen bilgilerin şeffaf olabilmesi için sadece işletme içi değil işletmenin yakın çevresiyle de etkili bir iletişim olmalıdır (Çiğdem, 2018, s. 13).

2.4.5.3. Kontrol Faaliyetleri

İşletme yönetimi tarafından belirlenen hedef ve amaçlara ulaşabilmede ortaya çıkabilecek her türlü olumsuz duruma karşı katkıda bulunan stratejiler ve prosedürleri oluşturur (Büyükçoban, 2015, s. 45).

Kontrol faaliyetleri, işletme süreçlerinin her aşamasını kapsar. İşletme faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek aksaklıkları önlemek, ortaya çıkan aksaklıkların önceden tespit edilerek büyük sorunlara yol açmadan erken önlem alınmasını kolaylaştırır (Çiğdem, 2018, s. 12).

2.4.5.5. Kontrollerin Gözlemlenmesi

İç kontrol sisteminde ortaya çıkan sorunların belirlenmesi ve iç kontrol sisteminin sürekliliğinin sağlanması için devamlı gözetim halinde olması gerekmektedir. İşletmeler bu durumu sağlamak için kendi bünyesinde denetim birimleri oluştururlar (Büyükçoban, 2015, s. 52).

Gözleme faaliyetiyle, işletmenin şu anki durumuyla beklenen durumu karşılaştırılır. İşletmelerin sürekli gelişmesi ve değişmesinden dolayı iç kontrol sistemlerinin de değişmesine neden olur. Bundan dolayı ortaya çıkan yeni ihtiyaçların karşılanmasında gözleme faaliyeti doğrudan katkı sağlar (Çiğdem, 2018, s. 13).

2.5. İç Kontrol Sistemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler

İç kontrol, sahip olduğu önem nedeniyle, birbirlerine paralel olan çeşitli ulusal/uluslararası standart ve düzenlemelere konu olmuştur. Muhasebe alanında yaşanan skandallar nedeniyle, özellikle denetim kapsamında iç kontrol büyük öneme sahip olmuştur (Aksoy, 2005, s. 162).

2.5.1. IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

2004 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından son şekli verilen Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını benimsemiştir. Söz konusu standartların amacı, temel ilkeleri belirleyerek uygulamayı sağlamak, iç denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için kurallar oluşturmak ve iç denetçilere yönelik performans kontrolü sağlamaktır. Nitelik, performans ve uygulama standartları olmak üzere üç bölümden oluşan bu standartlar, iç kontrol sisteminin izlenip değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeleri içerir (Uyar, 2010, s. 40).

2.5.2. SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

İç kontrole ilişkin düzenlemeleri içeren SEC, diğer modellere oranla daha sınırlı ve dar kapsamlı olarak, iç kontrol sistemini muhasebeyle ilişkilendirerek tarihsel bir bakış açısıyla inceler. SEC'e göre iç kontrol sistemi, finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda kurulmalıdır. SEC, aynı zamanda bağımsız dış denetçilere yönelik bir takım düzenlemeler getirmiştir. Bu doğrultuda, bağımsız denetçilere denetim faaliyetleri sürecinde, yönetim tarafından hazırlanan iç kontrol raporunu onaylama zorunluluğu getirmiştir. Böylece muhasebe skandalları sonucu yatırımcılarda oluşan güven kaybını gidererek, iç kontrol konusunda sorumluluğu işletme yöneticilerine ve bağımsız denetçilere yüklemiştir. Bu düzenlemeyle, her yıl işletme yönetimi tarafından, iç kontrol sistemlerinin faaliyetlerine ilişkin bir rapor düzenlemeleri ve bu raporları bağımsız denetçilere onaylatıp faaliyet raporlarının ekinde yayımlamaları gerekmektedir (Aksoy, 2005, s. 153).

2.5.3. Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Treadway Komisyonunun hazırlamış olduğu iç kontrol sistemi raporuna göre, alanında uzman ve konuya hâkim olan kişilerden oluşan bir denetim komitesi kurulmalıdır. Etkili bir iç denetim ve kaliteli bir iç kontrol sisteminde bulunması gereken önemli konular üzerinde durulması gerektiği, ayrıca davranış biçimleri, etkin bir kontrol ortamının bulunması gerektiğini belirtmişlerdir (Alikadioğulları, 2010, s. 37).

2.5.4. AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1947’de söz konusu enstitü tarafından “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” yayınlamıştır. Yayımlanan bu standartlar ile etkin bir denetim çalışmasının yapılabilmesi için gerekli şartlar açıklanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda söz konusu standartlar, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları başlıkları altında toplam on standarttan oluşmaktadır. GKGDS, bağımsız dış denetçilerin, işletme iç kontrol sistemi hakkında değerlendirmelerde bulunmalarını önermiştir (Uyar, 2010, s. 41).

2.5.5. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kaliteli bir iç kontrol sisteminin, kontrol riskini tamamıyla ortadan kaldıramayacağını ileri süren IFAC, bağımsız denetim faaliyetlerinde denetçinin, iç kontrol sisteminin sadece muhasebe kayıt ve raporlarının doğru ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik politikalar üzerine yoğunlaşmaları gerektiğini savunmuştur. Bu bağlamda, işletme için öneme sahip fakat finansal tablolara doğrudan bir etkiye sahip olmayan politikalara yoğunlaşmanın gerekmediği savunulmuştur (Çiğdem, 2018, s. 24).

2.5.6. Basel II’de Yapılan Düzenlemeler

Basel II ilkeleri, 2004 yılında BIS (Bank for International Settlements) tarafından yayınlanmıştır. Bu ilke doğrultusunda, finansal raporların şeffaf olması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu amaç doğrultusunda derecelendirme sistemi kurulmuştur. Böylece, iç denetim ve iç kontrol Basel II ilkeleriyle beraber aranan özellik olacaktır. Bu doğrultuda, işletme yönetimi tarafından iç denetim ve kaliteli bir

iç kontrol sistemi oluşturma çabaları yapmaları gerekecektir. İşletmelerde iç kontrolün etkin bir şekilde sağlanması için bir takım ilkeler oluşturulacak ve bu ilkeler örnek olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uyar, 2010, s. 42):

- İşletme yönetimi, etkin bir iç kontrol sistemi kurarak bu sistemin yeterliliğini kontrol etmelidir,
- Oluşturulan iç kontrol sistemi, iç denetimin faaliyetlerini sürdürmesinde yardımcı unsur olmalıdır,
- İşletme içerisinde kurulan iç denetim birimi, devamlılık arz ederek bağımsız olmalıdır,
- Oluşturulan iç kontrol sistemine ilişkin yönetmelik belirlenmelidir,
- Kurulan iç kontrol sistemi yeterli düzeyde profesyonel olmalıdır,
- İç kontrol sistemi, işletmede ortaya çıkabilecek riskleri ölçebilir olmalıdır,
- Denetim komitesinin var olması, işletme iç kontrol sisteminin güçlenmesini sağlamalıdır,
- İç kontrol sisteminin geliştirilmesi için dış kaynaklardan faydalanılmalıdır.

2.6. Türkiye’de İç Kontrol Sistemine İlişkin Düzenlemeler

Dünyada iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler doğrultusunda ülkemizde de bu yönde düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Söz konusu bu düzenlemeler aşağıdaki başlıklarda toplanabilir;

- 6102 Sayılı TTK’da İç Kontrol Sistemine Bakış
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İKS
- BDDK Düzenlemeleri Açısından İKS
- SPK Düzenlemeleri Açısından İKS

2.6.1. 6102 Sayılı TTK’da İç Kontrol Sistemine Bakış

1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı TTK, dünya ticaret yapısının değişip gelişmesinden dolayı mevcut ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiştir. Piyasaların serbest pazar yapısına kavuşması ve rekabet ortamının gelişmesiyle işletmelerin uluslararası pazarda daha rahat hareket edebilmeleri sonucu dünya ticaretiyle paralel yeni bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmuştur. Türkiye’nin AB uyum süreci doğrultusunda, birçok temel kanunlar ve finansal alanda düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelere ek olarak, ulusal ve uluslararası ticareti düzenleyen yasalar getirilmiştir. Bu bağlamda finansal raporların şeffaflığı gibi konularda güncel ve genel kabul görmüş bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmuştur. 2005 yılında TBMM'nin ilgili alt komisyonunda, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununu tamamen değiştirmek için yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve görüşmelere başlanmıştır. Yapılan çalışmalar sonucu, 13 Ocak 2011 tarihli 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunun muhasebe kapsamındaki maddeleri 1 Ocak 2013'te yürürlüğe girmiştir (Ulusan vd.. 2012,s. 12).

TTK madde 366'nın 2'inci fıkrası, işletmenin bünyesinde oluşturulacak bir denetim kurulunun kurulup, işletme yönetiminin iç kontrol sistemini takip etmesine yardımcı olacak şekilde düzenlenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. TTK'nın 375. Maddesi gereğince, işletme yönetiminin üst düzeyde olması aynı zamanda ilgili talimatların verilmesi, işletmenin yönetici teşkilat yapısının belirlenmesi, işletme, muhasebe ve finans denetimleri ile şirket yönetiminin finansal planlama için gerekli kuralları oluşturması gibi konular yönetimin vazgeçilmez ve devredilemez kurallarından sayılmıştır. Ayrıca bu madde de, işletme içi atamaların ve yönetim kurulu karar defterlerinin tutulması, faaliyet raporlarının düzenlenip genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının düzenlenip alınan kararların yürütülmesi gibi konular yer almaktadır (Çiğdem, 2018, s. 29).

Madde 378'in 1'inci fıkrası; "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sununda verir" ifadeleri yer almaktadır.

2.6.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında İKS

Ülkemizde en köklü değişikliklerden biriside, kamu mali yönetim ve denetim sistemi alanında olmuştur. Bunun sebebi, AB uyum süreci ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesidir. Bu bağlamda 10.12.2013 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanun,

genel yönetim bünyesindeki kamu idarelerini kapsamaktadır. Söz konusu kanun, genel yönetim kapsamında bulunan kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrollerini kapsar. Bu kanun kontrol sisteminin temel esaslarını düzenleyerek, kontrol sistemimize yeni bir anlayış getirmiştir. Kamu kaynaklarının ne denli etkin ve verimli kullanılacağını, uzun yıllara dayalı ve yüksek performanslı bütçe sisteminin oluşturulması, şeffaflık ve hesap verilebilir olmanın, muhasebe uygulamalarında birliğin ve bütünlüğün sağlanması gibi konular bu kanun kapsamında yer almaktadır (Kesik, 2005, s. 95).

5018 sayılı kanunun beşinci kısmı iç kontrol düzenlemelerini içermektedir. Bu bölümde, muhasebe, yetkilisinin yetkileri, sorumlulukları, nitelikleri ve hangi şartlarda ataması yapılacağı ve ayrıca iç kontrol amaçları yapısı ve işleyiş biçimi, mali kontrol yetkilisi ile alakalı düzenlemeler, iç denetim ve iç denetçi görev ve yetkileri, nitelik ve görevlendirilmesi hususunda konular düzenlenmiştir (Çiğdem, 2018, s. 28).

Söz konusu kanunun 55. Maddesi, idarenin amaçlarını, belirlenen politikaların, mevzuata uygun işlerin ekonomik ve verimli bir biçimde yürütülmesi, kaynakların/varlıkların korunması, finansal tabloların doğru ve güvenilir biçimde kaydedilmesi, mali yönetim bilgilerinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesi, idare tarafından oluşturulan organizasyon yapısı, yönetimi ve süreci iç denetimi kapsar. Söz konusu madde de ilave olarak Maliye Bakanlığı tarafından iç kontrol ve mali yönetimle alakalı standartlar belirlenir. İç Denetim Koordinasyonu tarafından ise iç denetim standartları belirlenmektedir (Çiğdem, 2018, s. 28).

5018 sayılı Kanunun 56'ncı Maddesi, iç kontrolün amaçlarını belirlemektedir. İlgili madde de kamu gelirlerinin, giderlerinin, varlıklarının ve kaynaklarının verimli bir şekilde yürütülmesi ele alınmıştır. Aynı zamanda bu madde kapsamında, iç kontrol sistemiyle, yolsuzlukların önlenmesi ve kamu kurumlarının yasalar çerçevesinde faaliyet sürdürmeleri amaçlanmıştır. Ek olarak iç kontrol sistemi, tam zamanında ve güvenilir bilgiler temin etmesi ve varlıkların amacı dışında kullanılmasını önlemeye yardımcı olmaktadır. 57'inci madde ise, verimli ve etkili bir iç kontrol sisteminin nasıl temin edileceğinden bahsetmektedir. Bunun için, yetki ve sorumluluklar uzman kişilerce yerine getirilmeli, gerçekleştirilen faaliyetler mevzuat ve standartlara uygun olmalı, etik değerlere bağlı kalınmalıdır (Çiğdem, 2018, s. 29).

2.6.3. BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) Düzenlemeleri

BDDK, 2002 yılında çıkardığı yönetmelikle ilk kez iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeleri yayımlamıştır. İşletmelerin, finansal tablolarının doğruluğunu arttırmayı ve hata riskini azaltmaları, ancak verimli ve etkin bir iç kontrol sistemiyle mümkün olacağından, iç kontrol sistemini zorunlu kılmıştır. İç kontrole ilişkin yapılan düzenlemeler 2005 yılında yayımlanan Bankacılık Kanunu ile yapılmıştır. Söz konusu kanunun 23'üncü Maddesinde, bakanlar bünyesinde mevzuata uygun iç kontrol sisteminin kurulması görevi banka yönetimine verilmiştir. Kanunun 29'uncu Maddesine göre, bankalarda ortaya çıkabilecek risklere karşın, gerçekleştirilen faaliyetlerle ilişkili, verimli ve etkili bir iç kontrol sistemi kurulmalıdır.

Bankalar bünyesinde kurulan iç kontrol sistemi, kurum içi kurallara ve bankacılık kanunlarına uygun olarak yürütülmeli, aynı zamanda finansal raporlama sistemlerinin tam zamanında ve doğru bir şekilde çalışması için sürekli olarak kontrollerini sağlamalıdır. İç kontrol sistemi, faaliyetlere ilişkin her türlü bilgileri, belgeleri ve kayıtları her an denetime hazır hale getirmelidir. Söz konusu kanunun 95'inci Maddesinde ise, iç kontrol sistemiyle kurumsal yönetim ilkeleri uyum seviyeleri değerlendirilmiştir. 2006 yılında BDDK tarafından yayımlanan yönetmelikle, iç denetim ve risk yönetimi konusunda düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre, iç denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik, işletme tesisi ve faaliyetleri hakkında bilgiler edinmesini zorunlu kılmıştır. Bu doğrultuda, denetçiler elde edilen bilgiler ışığında işletmelerin eksik yönlerini ve bu yönlerine ilişkin değerlendirmelerini denetlenen işletme yönetimine sunmalıdırlar. Daha önce iç kontrol sistemi hakkında değerlendirmede bulunan denetçilerin önerilerinin uygulanıp uygulanmadığı incelenmelidir (Uyar, 2010, s. 44).

2.6.4. SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) Düzenlemeleri Açısından İKS

SPK, genellikle dış denetim faaliyetleri hakkında düzenleme yaptığı için, yapılan düzenlemeler daha çok dış denetim açısından yapılmaktadır. SPK'nın yaptığı tebliğ düzenlemeleri genellikle SEC'in yaptığı düzenlemeler paralelinde olmaktadır (Uyar, 2010, s. 43).

SPK'nın 4 Mart 1996 tarihli ve 22570 sayılı resmi Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe girmiş olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 16)" iç kontrol konusunda yapılan düzenlemeyi içerir. X seri ve 16 nolu

düzenleme iç kontrole ilişkin hükümleri içermektedir. Bu düzenleme ile iç kontrol sisteminin tanımı yapılmış, denetçilerin iç kontrole yönelik sorumlu oldukları konular belirtilmiş ve ayrıca denetim birimine yönelik ifadelere yer verilmiştir. Bir önceki madde de olduğu gibi burada da, denetçinin iç kontrole yönelik sorumlulukları ve iç denetim birimine ait ifadeleri yer almaktadır. Buna ek olarak, borsada işlem gören hisse senedi ortaklarına denetimden sorumlu kurum kurmaları zorunluluğu getirmiştir. Bu kurulun iç kontrol sistemi üzerindeki sorumlulukları belirtilmiştir. Daha sonra bu maddeye ek olarak düzenlenen 28/B Maddesinde ise, yönetim kurulunun mali raporlamadan sorumlu olduğu ve denetim kurulu ile denetim firmasına bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. SPK'nın 12 Haziran 2006 tarihli tebliğinin onuncu bölümünde, işletme faaliyetlerinin tümünün işletme çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılabilirliğinin ve denetim faaliyetlerinde yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi hususunda ilkeleri, esas ve usulleri belirlemeye çalışılmıştır. SPK'nın yayımlanmış olduğu tebliğlerde, iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler daha çok bağımsız denetim çerçevesinde işlenmiştir (Çiğdem, 2018, ss. 25-26).

2.7. Dünyada İç Kontrol Sistemine İlişkin Düzenlemeler

2.7.1. COSO (Sponsor Organizasyonlar Komitesi) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonları Komitesi tarafından oluşturulan COSO, 1985 yılında kurulup, kurumsal yönetim ve kaliteli bir iç kontrol sistemi öncülüğünde finansal tablolardaki kaliteyi arttırmayı amaç edinmiştir. COSO ismini, modeli oluşturan örgütlerin İngilizce olarak isimlerinin baş harflerinden almıştır. Söz konusu bu örgütler, Amerikan Muhasebeciler Derneği, Amerikan Mali Müşavirler Derneği, Uluslararası Finans Yöneticileri Derneği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü ve İç Denetçiler Enstitüsü'dür. Bu komisyonun ilk çalışması finansal hilelerin nedenlerini araştırmak olmuş daha sonra ise, iç kontrolün sahip olduğu öneme değinerek, finansal olmayan faaliyetleri de kapsayan geniş bir kavram olarak incelemişlerdir. Komisyon ilk olarak 1992 yılında COSO modelini iç kontrol kavramı üzerinde özel sektörde uygulamıştır. Bu model, kaliteli bir iç kontrol sisteminin faaliyetlerini kolaylaştırmak için geliştirilmiştir. Söz konusu model 2013 yılında, değişen şartlar karşısında geliştirilip son halini almıştır (Topcu, 2013, ss. 9-10).

COSO'ya göre iç kontrol, İşletme riskinin tespiti, faaliyetlerin düzenli, düşük maliyetli ve verimli şekilde yürütülmesi, hesap verilebilir, kanunlara uygun, kaynakların etkin ve zarara karşı korunduğuna dair garanti veren ve tüm işletme personeli tarafından kullanılan bir sistemdir (Kara, 2011, s. 8).

2.7.2. INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

INTOSAI, 1953 yılında BM üyesi 34 ülkenin bir araya gelerek oluşturduğu, yüksek denetim organları ve uzmanlaşmış kuruluşlardan oluşan bağımsız bir mesleki kuruluştur. Bu kuruluşun amacı, yüksek denetleme kurumlarıyla aynı yönde denetim faaliyetlerini sürdürmek, kamu mali denetimlerinde bilgilerin ve tecrübelerin ve tecrübelerin kullanılıp ihtiyaç halinde üye kuruluşlara yardımcı olmaktadır (Büyükçoban, 2015, s. 40).

17. INTOSAI toplantısı 2001 yılında Seul'da düzenlenmiştir. Bu toplantı sonucunda, INTOSAI'nın yayınladığı "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporu, COSO'nun yayınladığı, "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu" ile uyumlu hale getirilmesi kararına varılmıştır. Brüksel'de 2004 yılında yapılan komite toplantısında, kamuda gerçekleştirilen birçok değişim sebebiyle INTOSAI tarafından, "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi" kabul edilmiştir (Çiğdem, 2018, s. 22).

2.7.3. SOX'a (Sarbanes Oxley Yasası) Göre İKS

SOX yasası, 2002 yılında ABD'de yürürlüğe girmiştir. Bu yasa işletmelerin, iç kontrol sistemlerini yasalara uygun olarak kullanılmalrı gerektiğini belirtmiştir. Sarbanes Oxley Yasası ile oluşturulan sistem COSO sistemiyle aynı özellikleri taşımaktadır. Bu doğrultuda, işletme iç kontrol faaliyetlerinin, yıllık olarak yasalara uygunluğunun değerlendirilip açıklanacağı belirtilmiştir. Söz konusu yasayla ABD'deki özellikle küçük ölçekli işletmelerde iç kontrol sisteminin kurularak, işletme verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır (Büyükçoban, 2015, s. 41).

Sarbanes Oxley Kanunu'nun amacı, işletmelerin sermaye piyasası prosedürlerine ve diğer amaçlar doğrultusunda yapılan açıklamaların doğru ve güvenilir olmasını attırmak yönünde yatırımcıları korumaktır (Temel, 2008, s. 84).

Sarbanes Oxley Yasasıyla, halka açık işletmelerin denetim faaliyetleri, denetçilerin bağımsızlıkları, yöneticilerin açıklama yapma sorumluluklarının artması ve şirketlerin finansal bilgilerinin şeffaf ve doğru olması amaçlanmaktadır. Bu yasaya göre, dünya çapında yaşanan skandalların asıl nedeni kaliteli bir iç kontrol sisteminin olmamasıdır. Bundan dolayı, söz konusu yasayla daha çok iç kontrol sistemi üzerinde durulmuştur. İşletmelerin kurumsallaşma yolunda hedeflerine ulaşabilmeleri açısından ve finansal tablolarının gerçeği yansıtır olabilmesi, verimli bir iç kontrol sisteminin kurulmasıyla mümkün olacaktır. Bu yasayla aynı zamanda denetçilere doğrudan tasdik yetkisi getirilmiştir. İç kontrol sistemi yönünden Sarbanes Oxley Yasası, COSO'dan sonra ikinci devrim niteliğindedir (Gönen, 2009, s. 193).

SOX Kanunu, halka arz edilen işletmelerin yıllık olarak hazırladıkları raporlarının işletmelerin iç kontrol raporunu da kapsamasını zorunlu kılmıştır. Söz konusu raporun, mali raporlama için yeteri düzeyde iç kontrol sisteminin ve prosedürlerini oluşturma ve devam ettirme zorunluluğunu bildirmesi ve ayrıca işletmenin iç kontrol sistemini mali yılsonunda değerlendirilmesini de zorunlu kılmıştır (Balyemez, 2016, s. 16).

2.8. İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim

İç kontrol ve iç denetim, karşılıklı olarak birbirleriyle sürekli etkileşim içinde olan bir sistemdir. İç kontrol, işletme yönetimine, personeli tarafından sunulan güvenilir finansal raporları, faaliyetlerin verimliliğini ve yapılan faaliyetlerin yasalara uygunluğunu denetleyen bir sistemdir. İç denetim ise, iç kontrol sisteminin ne denli etkin ve verimli olduğunu araştırıp, iç kontrol sisteminin ne kadar başarı sağladığını, hedeflerin ne kadarının gerçekleştirilebildiğini araştıran bir sistemdir. İç denetim, iç kontrolün etkinliğini gerçekleştirmektedir. İç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı kavramlardır. Bu iki sistemi birbirinden ayıran noktalar olduğu gibi birbirine bağlayan özellikler de mevcuttur. İç kontrol, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesinde yönetime, işletme hedef ve amaçlarına yönelik işlerin etkili, verimli ve en düşük maliyetle yürütülmesine yardımcı olur. İç kontrol işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde büyük paya sahip olarak işletme için büyük önem arz etmektedir. İç denetim ise, iç kontrol faaliyetlerinin ne denli etkin ve verimli olduğunu değerlendirerek geliştirilmesine katkı sağlayan bir sistemdir. İç denetim faaliyeti, iç kontrol sistemi bünyesinde etkinliği olmasına rağmen iç kontrol sistemi

dışında da faaliyet göstermektedir. Bu iki kavramı birbirinden ayırt eden en önemli özelliklerden birisi de, iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler Maliye Bakanlığı tarafından yapılırken, iç denetime ilişkin düzenlemeler ise İç Denetim Koordinasyonu Kurulu tarafından yapılmaktadır (Sabuncu, 2017, ss. 170-171).

2.8.1. İç Denetim Tanımı

İç denetim, İşletmenin faaliyetlerinin belirli olan standartlar doğrultusunda, işletmenin tüm birimleri tarafından araştırılıp yanlışların düzeltilmesi sürecidir (Kurnaz, 2006, ss. 13-14).

Uluslararası Denetçiler Enstitüsünün yapmış olduğu tanıma göre iç denetim, işletme faaliyetlerinin geliştirilip değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan, bağımsız ve tarafsız çalışarak işletme içi ve işletme dışındaki ilgililere bilgi sunan bir danışmanlık sürecidir. İç denetim, işletme yönetimine hedef ve amaçlar doğrultusunda yardımcı olarak, risk sürecini ve faaliyetlerinin etkinliğini sürdürmede ve geliştirmede yardımcı olmaktadır (Tolkun, 2014, s. 55).

İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçüp değerlendirerek yönetime bilgi sunan iç denetim, işletme yöneticilerinin faaliyetlerini gerçekleştirme sürecinde hile ve hataların oluşmasına, ayrıca geçersiz olabilecek uygulamaların ortaya çıkma olasılığını en aza indirecek bir sistemdir (Arslan, 2018, s. 38).

Sawyer'e göre iç denetim (Serçemeli, 2015, s. 25); "bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir. Söz konusu bu elemanlar (Serçemeli, 2015, s. 25);

- Finansal ve faaliyetler bilginin doğruluğu ve güvenirliliği,
- İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi,
- Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması,
- Yeterli standartlara uygunluk,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanılması,
- Örgütsel amaçların etkin bir şekilde başarılmasıdır.

2.8.2. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin öne çıkan en önemli özelliği, güvence sağlayarak danışmalık hizmetini yerine getirmesidir. Yönetimin bir kolu olan iç denetim, faaliyetlerini yönetimden bağımsız olarak sürdürür ve hesap verilebilirliğin kuruma yerleşmesine katkı sağlar (Çetin, 2016, s. 98).

İç denetim, kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilme ışığında, yönetimin oluşturduğu kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ve kalitesini inceleyip, işletme varlıklarını her türlü zarar ve risklere karşı koruyan, işletme faaliyetlerinin politikalar doğrultusunda yürütülmesini sağlayan ve ayrıca muhasebe bilgilerinin doğruluğunu araştıran bir sistemdir. Bu doğrultuda iç denetim özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Sabuncu, 2017, s. 165):

- *Özerklik:* İç denetim faaliyetlerinde yetkin olunması ve faaliyetlerin standartlara uyumlu olmasını konu edinir. Ayrıca denetim yapan kişinin yeterli bilgi birikimine sahip ve deneyimli olması gerekir.
- *İşlem Sınırı:* İç denetçi, denetim faaliyetini sürdürürken herhangi bir nedenden dolayı kısıtlamaya maruz bırakılmamalıdır. İç denetçi denetim faaliyeti sırasında tüm bilgi ve belgelere sınırsız bir şekilde ulaşmak zorundadır.
- *Bilginin Yapısı:* İşletme üst yönetimi karar verirken, elde ettikleri bilgilerin doğru, güvenilir, tam zamanlı ve yararlı olması gerekir.
- *Risklerin Belirlenmesi:* Bu kavram kurumda oluşabilecek kayıpları ifade eder. Yeterli olmayan denetimler nedeniyle ortaya çıkan risklerin nedenleri, çıkar çatışmaları ve kurum içerisindeki yetkilerin belirlenmemiş olmasından kaynaklanabilir.
- *Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk:* İç denetçiler, işletme faaliyetlerinin işletme amaç ve politikalarına uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını incelemekle yükümlüdürler.
- *Kaynakların Kullanım Şekli:* İç denetçi, işletmenin faaliyet süresince kullandığı araç ve gereçler, istihdam edilen personeller, parasal kaynaklar ve diğer kaynaklar en verimli biçimde kullanılıp kullanılmadığı incelemelidir.
- *İşletme Amaçlarına Ulaşma:* Denetçiler, işletme yönetimi tarafından daha önce belirlenen hedef ve amaçlara ne denli ulaşıldığı ve sonuçlarını

incelemek durumundadırlar. Bu bağlamda hedeflere ulaşmada ortaya çıkan engelleri ve eksiklikleri belirlemelidirler.

2.8.3. İç Denetim Önemi ve Amacı

İç denetim, işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi sonucu somut analizler yapıp, faaliyetleri inceleyerek araştırıp ve yönetime tavsiyelerde bulunarak tüm faaliyetlerin sorunsuz yerine getirilmesi için katkıda bulunur (Kaya, 2010, s. 2).

İç denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaya, 2010, s. 3):

- İşletmenin, İç kontrol sistemini denetleyerek yönetime tavsiyede bulunur.
- İşletme riskini değerlendirip önlem alınmasına katkı sağlar.
- İşletmenin, şeffaf, hesap verilebilir, adil yönetim biçimi gibi konularda teşvik edici rol üstlenir.

Denetim konusunda meydana gelen değişimler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yahşi, 2014, ss. 129-130):

- Karşılaşılan risklere karşın risk odaklı denetim benimsenebilir,
- İşletme hedef ve amaçlarına yoğunlaşma söz konusu olduğundan, aksaklıklar karşısında önlemlerin alınıp raporlanması,
- Yönetim, risk ve kontrole yönelik dikkatin çekilmesini sağlamalı,
- Denetim sürecinde, teknolojiden yararlanarak denetim ve gözetimin gerçekleştirilmesi,
- Denetim yapılan işletmede, tüm çalışanların müşteri gözüyle görülüp müşteri odaklı yaklaşım benimsenmeli,

2.8.4. Dünyada ve Türkiye’de İç Denetim

ABD’de kurulan İç Denetim Enstitüsü, “Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi” isimli rapor yayımlamıştır. Bu rapor, iç denetçilere yeni bir bakış açısı kazandıracak ve denetçilik mesleğiyle alakalı yeni bilgiler sunmaktadır. Söz konusu rapora göre, günümüzde karşılaşılabilecek en önemli risk, verilerin güvenilirliği riskidir. Bu bakımdan iç denetçiler, bilgi birikimleri sayesinde işletmelere bu risk konusunda yardımcı olacaklardır. Günümüz küreselleşen dünyasında, uluslararası kabul görmüş ilke ve prosedürlere olan ihtiyaç artmıştır.

Denetçiler bu ihtiyaç doğrultusunda yönetimlere yardımcı olmalıdırlar. İşletme faaliyetlerine konu olan, personel istihdamı, güvenlik ve çevre düzenlemelerine uyum konusunda iç denetim birimleri önemli roller üstlenmektedir. Rekabet ortamının artması, danışma işlerinin kapsamının genişlemesi ve muhasebe denetim konuları iç denetim birimlerine önemli görevler yüklemektedir (Serçemeli, 2015, s. 31).

Amerika'da gerçekleşen birçok skandallar sonucu Sarbanes Oxley Kanunu çıkartılmıştır. Türkiye'de ise bu kanuna paralel, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, BDDK, SPK ve TTK çalışmalar yapmışlardır (Serçemeli, 2015, s. 31).

Sarbanes Oxley Kanunu'ndan önce, Amerika'daki denetçiler diğer denetçiler tarafından denetlenirken, söz konusu kanundan sonra denetim görevi Muhasebe Gözetim Kuruluna verilmiştir. Bu kurul, denetim standartları hazırlamak ve mevcut standartları değiştirmekle sorumlu tutulup aynı zamanda kural koyucu ve düzenleyici bir güç olarak kurulmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda iç denetim konusunda yapılan düzenlemeye göre, kamu kurumlarınca yapılan iç denetim faaliyetinin geleceğe yönelik, daha çok risk odaklı ve risk yönetim süreç faaliyetlerini kapsayan, risk odaklı denetim biçiminden ziyade risk yönetim temelli bir denetim sistemine dönüştürülmüştür (Serçemeli, 2015, s. 34).

Türkiye'de iç denetim faaliyeti 1980'li yıllarda dış ekonomiye açılma nedeniyle özel sektör tarafından uygulanmaya başlamıştır. Bu doğrultuda 1995 yılından sonra Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü kurulmuştur. Bu kurum, düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri, sunduğu kariyer fırsatları ile mesleğin örgütlenmesini ve meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini sağlamaktadır (Çetin, 2016, s. 100).

İç denetimin zamanla kazandığı önem doğrultusunda, iç denetçilik mesleği de dünya ve ülkemizde giderek tanınmıştır. İç denetimin işletmelerde artmasından dolayı kontrol ihtiyacının karşılanması amaçlanmıştır. Günümüz işletmelerinde artık iç denetim, işletmenin bir birimi olarak faaliyet göstermektedir (Uysal, 2017, ss. 36-37).

BDDK'nın kurulmasından sonra iç denetim alanında yapılan en önemli adım, 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanunu olmuştur. Bu kanunla yeni bir iç

denetim sistemi açıklanmıştır. Söz konusu kanuna göre, bankalar bütün birimlerini, şubelerini ve ortaklarını kapsayacak şekilde bir iç denetim sistemi kurmalıdırlar. İç denetim faaliyetlerinin önemi gereği, bütün faaliyetlerinin mevzuatlara, düzenlemelere ve bankacılık kanunlarına uygun olarak yapılacağı belirtilmiştir.

Türk bankacılık sisteminde iç denetim faaliyetleri konusunda yapılan en önemli düzenleme, BDDK tarafından yayınlanan, “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmeliği” 8 Şubat 2001 yılında yayınlanmıştır. Bu düzenlemenin kapsamı, kurum faaliyetlerinin verimli ve etkin olması, kuruma ait bütün bilgileri güvenilir ve zamanında ulaşılabilir olması, banka faaliyetlerinin kanunlar çerçevesinde yapılması gibi konuları ele almıştır. 01.11.2006 tarihinde yayınlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında, “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Söz konusu bu yönetmeliğe göre, “üst yönetime, banka faaliyetlerinin kanun ve diğer mevzuat ile banka strateji, politika, ilke ve hedefleri doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususlarında güvence sağlamak” olarak ifade edilmiştir. Ancak, 28.06.2012 tarihinde yayımlanan, “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” 2006 tarihli yönetmeliği yürürlükten kaldırarak, bankalar tarafından kurulacak iç denetim sistemi, iç kontrol sistemi ve risk yönetimi sistemi konuları yeniden düzenlenmiştir (Arslan, 2013, ss. 134-135).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletme yönetimi ve denetim konusunda çağa uygun yeni denetim anlayışı ve şeffaf piyasa ilişkilerine yönelik yeni kurallar getirmektedir. Söz konusu kanun, denetim faaliyetlerinin iyi bir şekilde yerine getirilmesi hususunda işletme yönetimini sorumlu tutmuştur ve kurumsal, daha geniş kapsamlı ve daha yaygın kullanılan bir denetim anlayışını belirlemiştir. İşletme yönetiminin, önemli kararlar almada, faaliyetlerini en iyi biçimde gözetip yönlendirmesinde, şirketin işleyişi, faaliyet süreçlerinin doğru ve güvenilir biçimde değerlendirilmesi ancak bağımsız ve tarafsız bir iç denetim faaliyetiyle mümkün kılınabilir. Bu kanun kapsamında iki tür denetçi ele alınmaktadır. Bunlar, denetçi ve özel denetçi olarak ayrılmıştır. Şirketlerin, finansal tablolarını, yıllık raporlarını ve envanterlerini denetçiler denetler. Fakat yolsuzluk ve usulsüzlük durumlarında özel denetçiler görevlendirilir. Kanun ilk başta tüm sermaye şirketlerine yönelik bağımsız denetimi uygun görürken, sonradan yapılan değişiklikle kapsam daraltılarak bu yetki

Bakanlar Kuruluna verilmiştir. 6102 sayılı kanun, kimlerin bağımsız denetim görevi yapacağını belirleyen düzenlemeleri de içermektedir(Arslan, 2013, ss. 156-159).

2.8.5. İç Denetim Standartları

1947 yılında, AICPA tarafından geliştirilen i. Denetim standartları küçük çaplı değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. Kanunlar veya mesleki kuruluşlar tarafından oluşturulmuş, genel kabul gören denetim faaliyetlerinin kalitesini belirleyen ölçütlere denetim standardı denir. Denetim faaliyetinin kalitesini arttırabilmek için oluşturulan bu standartlar, denetim faaliyetini yerine getiren kişilerin uymaları zorunluluğu getirmiştir (Serçemeli, 2015, s. 11).

Uluslararası iç denetim standartlarının amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Arslan, 2018,s. 76);

- Kaliteli bir iç denetim faaliyeti uygulayabilmek için gerekli olan temel ilkeleri belirlemek.
- Katma değeri yüksek olan iç denetim sistemlerini benimseyip uygulamaya koyan bir standart oluşturmak.
- İç denetim faaliyetlerine ilişkin değerlendirme yapmak ve bunlara zemin oluşturmak.
- Kurumsal süreç ve faaliyetleri geliştirerek canlı tutulmasını sağlanmalıdır.

Denetim standartları genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üçe ayrılmıştır.

2.8.5.1. Genel Standartlar

Bu standart, iç denetçinin görevlerini, ilgili taraflar ve kurumların niteliksel özelliklerini yansıtan standartlardır (Arslan, 2018, s. 77). Denetim faaliyeti sırasında denetçinin önemini vurgulayan bu standartlar, denetçinin kişiliğini, mesleğe yönelik sorumluluklarını, bilgi ve tecrübelerini konu edinir(Serçemeli, 2015, s. 11).

Genel standartlar üç başlıkta incelenmektedir.

2.8.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Bu standarda göre iç denetçi, denetim faaliyeti yapabilmesi için yeterli bir mesleki eğitime, deneyime ve denetim faaliyetini tek başına yürütebilecek kabiliyete sahip olmalıdır (Serçemeli, 2015, s. 12).

İç denetçinin sadece hukuk, maliye, muhasebe ve işletme konularında bilgiye sahip olması yeterli bir durum olmayabilir. Ortaya çıkan olay ve durumlara karşın tahminde bulunması ve ayrıca bu durumlara karşı yeteri düzeyde tecrübe sahibi olması gerekir. Başarılı olması için, sürekli değişen ve gelişen durum ve mevzuatlara karşı kendisini yenilemek zorundadır (Güçlü, 2013, s. 14).

İç denetçi, denetim faaliyeti yapma konusunda yeteri düzeyde tecrübe ve bilgiye sahip değilse, işletme dışından uzman kişilerden yardım almalıdır. İç denetçiler, başarılı bir denetim faaliyeti yürütebilmek için teknolojiye hâkim olmalıdırlar (Aslan, 2018, s. 79).

2.8.5.1.2. Bağımsızlık Standardı

Tarafsız bir şekilde denetim faaliyetinin yerine getirilmesi, faaliyetler sonucu elde edilen bilgilerin değerlendirilip raporlanması bağımsızlık standardını oluşturur. İç denetçilerin faaliyetleri sırasında görevini dikkatli ve özen göstererek yapması, tarafsız olması, elde etmiş olduğu sonuçların yanıltıcı olmaması ve kendi kararını kendisi vermesi gerçekte tarafsızlık kavramını ifade eder (Serçemeli, 2015, s. 12).

2.8.5.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Mesleki özen, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez(Arslan, 2018, s. 79). Ancak, iç denetçi mesleğinin gereği kural ve kaidelere uymakta titiz davranmalıdır. İç denetçinin mesleğine gösterdiği özen, mesleğe karşı saygısının olduğunu da gösterir. İç denetçi, denetim faaliyetini sadece bir iş olarak görmekten öte o görevi icra ederken göstermiş olduğu çaba, titizlik mesleğe vermiş olduğu önemi gösterir (Serçemeli, 2015, s. 12).

2.8.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Üç bölümden oluşan bu standartlar, denetçinin kişiliğinden ziyade, denetim faaliyeti öncesi nelerin yapılabileceğini ele almaktadır(Bozkurt, 1998 s.39). çalışma alanı standartları, denetçinin doğru ve güvenilir sonuçlar elde edebilmesi için kanıt toplamasında ve bu kanıtları değerlendirip yorumlamasında yardımcı olur(Güredin, 2014, s.45). iç denetçinin çalışma sahasını ele alan çalışma alanı standartları, üç bölümden oluşur (Güçlü, 2013, s. 15).

2.8.5.2.1. Planlama ve Gözlem

Denetçi, denetim faaliyetinden önce işletme ve faaliyetleri hakkında ön bilgiye sahip olmalı denetim planı yapmalıdır. Çünkü denetim faaliyeti sırasında karşısına çıkan ani gelişmeler karşısında plan değişiklikleri yapabilmelidir. Denetçi faaliyete başlamadan önce, yardımcıya ihtiyaç duyup duymadığını, denetim sürecinde ekstra fayda sağlayacağı bilgilere, denetim süresine ve denetim faaliyeti süresince ulaşacağı kişiler ve kanıtlara karar vermelidir(Güçlü, 2013, ss. 15-16).

2.8.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İşletmelerde etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin olması, muhasebe raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır. Ayrıca hata riskinin azalmasına sebep olur. Denetim riskinin az olması ise, denetim faaliyeti süresince işlemlerin kapsamı ve sayısının az olmasına sebebiyet verir. Burada denetçi denetim faaliyeti yaptığı işletmenin iç kontrol yapısını inceleyip değerlendirmelerde bulunur. Bu araştırmayla iç kontrol sisteminin etkinliği ve uygun denetim görüşüne varılmada denetimin kapsam ve derecesi belirlenir. Denetçinin denetim faaliyetinin verimliliği, kaliteli bir iç kontrol sisteminin olmasına bağlıdır (Güredin, 2014, s. 46).

2.8.5.2.3. Kanıt Toplanması

İç denetçilerin, muhasebe kayıtları hakkında fikir sunabilmeleri için yeterli düzeyde ve kalitede kanıt ihtiyaçları vardır. Bu standarda göre kanıt toplanabilmesi için gerekli teknikler uygulanmalıdır. Bu teknikler örneğin, gözlemek, saymak, soruşturup ve doğrulamak gibi kavramlardan oluşur (Bozkurt, 1998, ss. 40-41).

Kanıtlarda bulunması gereken özellikler ise, hukuken geçerli ve kanıt niteliği taşınmalı, nesnel ve objektif olmalı, denetim faaliyetinin yapıldığı zaman ile uyumlu olmalı ve süreklilik arz etmelidir (Güçlü, 2013, s. 17).

2.8.5.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan raporların hazırlanmasında uyulacak ilkeleri belirtir. Denetçiler bu standartlara bağlı kalmak zorundadırlar. Söz konusu bu standartlar, hem yol gösterici hem de raporların kalitesini ölçen kılavuz niteliği taşır(Gürbüz, 1995, s. 221).

2.8.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum

Denetçi mali tabloları, işletme finansal durumu, işletme faaliyet sonuçları gibi konularda dürüst, tarafsız ve doğru görüşler bildirerek rapor oluşturur. Denetim görevlisi, denetim görevini yaptığı işletmenin, mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlandığını araştırır. Bu nedenle, bu standart doğrultusunda denetçi, raporlarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığını açıkça belirtmelidir(Güredin, 2014, s. 50).

2.8.5.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Bu standart, işletmenin mali dönemleri arasındaki finansal durum ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir olması durumunu ifade eder. İşletmeler geçerli nedenler dâhilinde uyguladıkları yöntemleri cari dönem içerisinde değiştirebilirler. Ancak değişikliğin nedenini ve bu değişiklik sonucunda ortaya çıkan etkileri finansal tablolarında dipnotlarla açıklamalıdır(Serçemeli, 2015, s. 15).

2.8.5.3.3. Açıklama Standardı

Denetçinin, hazırladığı raporunda savunduğu bilgiler kanıt ve belgelerle desteklenir nitelikte olmalıdır. Denetçinin iddiasıyla elde ettiği kanıtların birbirlerini tamamlaması gerekir. Denetçi hazırlamış olduğu raporunda daha önceki raporuyla çelişmemek zorundadır. Eğer böyle bir durum söz konusu olursa gerekçesiyle açıklanmalıdır (Güçlü, 2013, s. 19).

2.8.5.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetçi, denetimini yaptığı işletmenin hakkında görüş bildirmek zorundadır. Aksi durumda, görüş bildirmeme durumu var ise bu durumu açıklamalıdır. Denetçi, olumlu görüş bildirme, şartlı görüş bildirme, olumsuz görüş bildirme ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde dört çeşit durumda görüş bildirir (Gürbüz, 1995, s. 224-225).

Olumlu Görüş Bildirme; denetçinin, işletmeye yönelik olumlu değerlendirmesidir. Denetçi şu durumlarda olumlu görüş bildirir, denetim faaliyeti sırasında genel denetim standartlarına uyulmuştur, yaptığı çalışma standartlara uygun ve yeterli kanıt toplanarak yapılmıştır, finansal tablolar muhasebe ilkelerine uyumlu olarak hazırlanmıştır, mali tablolar kurallara uygun olarak kaydedilmiştir, finansal tablolar açık ve tutarlıdır (Gürbüz, 1995, s. 225).

Şartlı Görüş Bildirme; denetçinin önemsiz olarak gördüğü bazı konular dışında olumlu görüş bildirmesi durumudur. Bu rapora şartlı rapor da denir (Gürbüz, 1995, s. 225).

Olumsuz Görüş Bildirme; denetçi, işletme mali ve finansal raporlarının yönetimce iddia edildiği gibi durumun söz konusu olmadığını bildirdiği görüştür(Güçlü, 2013, s. 20).

Görüş Bildirmekten Kaçınma; denetçinin, işletme mali tablolarını denetleme sırasında yeteri düzeyde somut kanıtlara ulaşamamasından dolayı görüş bildirmekte çekimser kalabilir. Bu durumu raporlarıyla ifade etmelidir(Güçlü, 2013, s. 20).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSALLAŞMA ÜZERİNE ETKİSİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Konusu

Günümüz koşullarında kamu ya da özel sektör olsun tüm kurum ve kuruluşların varlıklarını sürdürebilmeleri oldukça zorlaşmıştır. Rekabet ortamı sadece mal ve hizmet üreten kamu ya da özel sektör işletmelerinde değil üniversitelerde de ortaya çıkmıştır. Özellikle günümüz şartlarında açılan üniversite sayısının fazlaşması eğitimde kalitenin artmasını zorunlu kılmaktadır. Devlet üniversitelerinin özellikle özel üniversitelere oranla mevcut öğrenci sayısını arttırması ve üniversite eğitimi sonrasında kalifiye bireyler mezun vermesi, ulusal ve uluslararası alanda yayımlanan dergi ve makalelerin bilim açısından ne denli ışık tuttuğuna bağlıdır. Bu bakımdan devlet üniversitelerinde, kurumsallaşma eğitim öğretim kalitesi üzerinde etkili bir faktör iken kurumsallaşma düzeyinin artması ise etkin bir iç kontrol sisteminin var olmasına bağlıdır.

Kurumsallaşma, mevzuatta kurum ve kurumsallaşma kavramları farklı olarak yorumlanmaktadır. Kurum, işletmenin sürekliliğini, ortak amaç ve sürdürülebilir olmasını ifade etmektedir. İşletmelerin kurumsal bir yapıya sahip olabilmeleri için bir takım kuralların olması ve bu kurallar doğrultusunda ortak amaçları gerçekleştirmeleri gerekir. Günümüz şartlarında işletmeler mal ve hizmet üretme amacından farklı olarak, yoğun rekabet ortamında devamlılıklarını sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu durumun aksine kurumsallaşmaya önem vermeyen işletmeler varlıklarını sürdüremez hale gelmeleri kaçınılmaz bir gerçektir. İşletmeler için hayati öneme sahip kavram olan kurumsallaşma, kendine özgü kural, standart, amaç ve hedefleri olan değişen çevre koşullarına ayak uydurabilen bu doğrultuda kendisini yenileyip geliştiren işletmeleri ifade eder.

Kurumsallaşma sırasında bireysellikten ziyade tüzel kişilik daha çok ön plandadır. Kurumun kişilerden bağımsız, daha modern bir iş yapısı ve işletmecilik anlayışıyla gelişmiş bir sistem kurmak amaçlanır. Bunun sonucunda ise kurum içerisinde bulunan tüm fonksiyonlar daha etkin kullanılabilir. Böylelikle kişilerden bağımsız olan işletme, olumsuz durumlarda bile aksaklığa uğramadan faaliyetlerini yerine getirir.

1940'lı yıllardan sonra sanayinin gelişmesi ve işletmelerin hızla büyümeleri, işletme faaliyetlerinde karmaşıklığa ve bir takım sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sorunların en önemli sebebi üst yönetimin alt kademedeki çalışanları kontrol edememesidir. Bunun sonucunda kaliteli bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmuştur. İç kontrol sayesinde işletme ne kadar büyük olursa olsun işletme kontrol edilebilir ve olumsuz sonuçlara karşı önceden tedbir alınabilir. İç kontrol, zamanında ve doğru bilgiye ulaşılmasını, muhasebe kayıtlarındaki hataları ve usulsüzlüklerin önlenmesini, yapılan işlerin kısa sürede ve güvenilir bir biçimde yapılmasını sağlar. Aynı zamanda işletme faaliyetleri sürdürülürken aksaklıkların ortaya çıkmasını önleyerek yönetime katkı sağlar.

İç kontrol sistemi, işletmeye sonradan eklenmeyip işletmenin kurulduğu andan itibaren var olması gereken ve işletmenin tüm faaliyetlerine etki eden bir sistemdir. İç kontrol sistemiyle bilgi eksikliği veya personel hatası sonucu ortaya çıkan zararlara karşı iletmeyi oluşabilecek zararlardan korur. İç kontrol sisteminin diğer bir önemi ise, güvenilir ve doğru muhasebe kayıtları, yöneticilerin doğru kararlar alabilmelerini sağladıkları için iç kontrol sistemini önemli kılmaktadır. Aynı zamanda işletme varlıklarını koruyarak yasalara uygun hareket etmeyi amaç edinen iç kontrol sistemi işletmelerdeki hataları en aza indirmesinden dolayı önemli hale gelmiştir.

3.2. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Bu araştırmanın amacı, devlet üniversitelerinde iç kontrol sistemi ile kurumsallaşma arasındaki ilişkiyi ve iç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerindeki etkisini tespit etmektir. Daha önceki iç kontrol isteminin kurumsallaşma üzerindeki araştırmalar mal ve hizmet üreten kamu ya da özel sektörler üzerinde yapılmıştır. Ancak bu çalışma önceki çalışmalardan farklı olarak devlet üniversiteleri üzerinde iç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerindeki etkisi araştırılmıştır.

3.3. Bu Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışma, sadece devlet üniversitelerinde faaliyet gösteren iç denetim birimlerine yönelik yapılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma sonucunda elde edilen bilgi, görüş ve eleştiriler bütün üniversiteler veya denetim birimleri için geçerli değildir. Üzerinde çalışılan kavramlara ilişkin bu araştırmada belirlenen anket soruları ve bu sorulara yönelik anketlerde cevap veren kişilerin görüşleri bu çalışmanın kısıtlarındandır.

3.4. Araştırmanın Ana Kitlesi

Araştırmanın ana kitlesi 119 devlet üniversitesinde çalışan 200 iç denetim birimi personelinden oluşmaktadır. Ana kitle hacmi çok büyük olmadığı için tam sayım yapılması hedeflenmiştir. Bu kapsamda bütün iç denetim personeline posta ile anket yöntemi kullanılarak anket formu gönderilmiştir. Çalışma süresince (Şubat 2018 – Mart 2019) bütün üniversitelerde çalışan iç denetim birimi çalışanları birden fazla defa aranarak çalışmaya katkı sağlamaları istenmiştir, buna karşın 35 üniversite ve 68 denetim birimi çalışanı geri dönüş sağlamıştır. Bu durumda geri dönüş oranı % 30 olarak gerçekleşmiştir. Posta ile anket yönteminde geri dönüş oranının % 25 ve üzerinde olması yeterli görülmektedir.

3.5. Araştırmanın Yöntemi ve Modeli

Bu çalışma öncesinde kapsamlı bir literatür çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada kitaplar, makaleler, yüksek lisans ve doktora tezleri ve yayımlanan dergilerden yararlanılmıştır. Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk iki bölümde, literatür araştırması sonucu elde edilen bilgiler ile üzerinde çalışılacak kavramlara yönelik tanımlayıcı bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise ülke çapında faaliyet gösteren devlet üniversiteleri bünyesindeki iç denetim birimlerine yapılan anket çalışmasıyla iç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerine etkisi ölçülerek elde edilen bilgilerin yorumlanması konuları işlenmiştir.

Bu çalışmada kullanılan anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde toplam 7 sorudan oluşan demografik bilgiler yer almaktadır. İkinci bölümde kurumsallaşma düzeyinin belirlenmesine yönelik toplam 14 soru bulunmaktadır. Üçüncü bölümde ise iç kontrol düzeyinin belirlenmesine yönelik toplam 20 soruya yer verilmiştir.

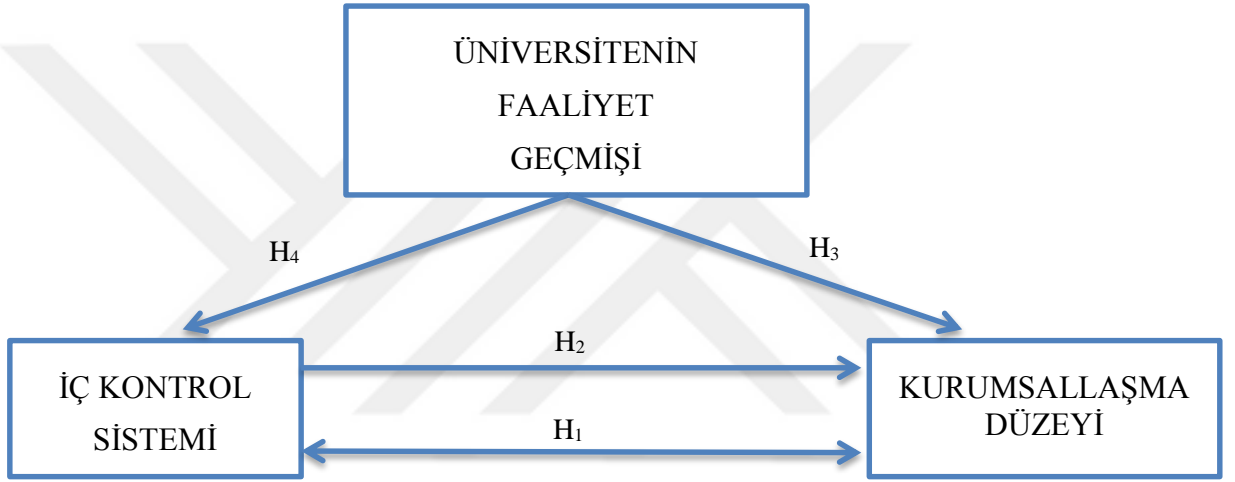
Anketteki sorular 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Hazırlanan maddelerdeki likert ölçeğinde; “kesinlikle katılmıyorum” ile “kesinlikle katılıyorum” yargıları arasında beş seçenek kullanılarak cevap verenlerin istedikleri seçenekleri işaretlemeleri istenmiştir. Anket değerlendirmesi esnasında seçenekler sırasıyla 1, 2, 3, 4 ve 5 puan karşılığında hesaplamalara dâhil edilmiştir.

Literatür araştırması sonucunda anket soruları ve ölçek maddeleri için araştırma konusuna uyumlu olduğu düşünülen çalışmalar, iç kontrol sistemi için; (Acar ve Akçakanat, 2012) çalışmaları, kurumsallaşma için; (Erdoğan, 2018) incelenmiş ve bu çalışmalardaki ölçeklerden yararlanarak kurumsallaşma düzeyini

gösteren 14 soru ve iç kontrol düzeyini belirleyecek 20 soru sorulmuştur. Anket elektronik ortamda Google formu şeklinde oluşturularak anket formu linki hedef kitleye e posta olarak gönderilmiştir. Araştırma kapsamında Türkiye çapında faaliyet gösteren devlet üniversiteleri bünyesinde kayıtlı bulunan toplam 160 iç denetim birimindeki personellere, e posta olarak anket iletilmiştir. Sistem üzerinden anketi 68 kişi elektronik ortamda doldurarak geri dönüş sağlamıştır. Toplam 68 anket için çalışma kapsamında değerlendirme yapılmıştır.

Bu araştırma için oluşturulan araştırma modeli Şekil 3.1’de gösterilmiştir.

Şekil 3.1. Araştırma Modeli



3.6. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma kapsamında test edilecek 4 hipotez belirlenmiştir. Belirlenen hipotezler aşağıdaki gibidir.

H₁: Üniversitelerin iç kontrol sisteminin başarısı ile kurumsallaşma düzeyi arasında anlamlı ilişki vardır.

H₂: Üniversitelerin iç kontrol sistemi kurumsallaşma düzeyini anlamlı ve pozitif yönde etkiler.

H₃: Faaliyet geçmişine göre gruplandırılan üniversitelerin kurumsallaşma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₄: Faaliyet geçmişlerine göre gruplandırılan üniversitelerin iç kontrol sisteminin başarısı açısından anlamlı farklılık vardır.

3.7. Literatür Taraması

İç kontrol, iç denetim ve kurumsallaşma konularında ulusal ve uluslararası alanda kamu ve özel sektör bazında çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmaların bir kısmı iç kontrol ve iç denetimle ilgili faaliyetlerin etkinliği üzerinde yoğunlaşırken, bir kısmı ise kurumsallaşma vb. boyutlarla iç kontrol ve iç denetim konularının birlikte ele alındığı çalışmalar şeklindedir. Bu bölümde hem özel hem kamu sektöründe yapılan çalışmaların kısa bir literatür özeti verilmeye çalışılmıştır.

Kızılboğa ve Özşahin (2013) yılında yaptıkları çalışmada, etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısını araştırmışlardır. Çalışma neticesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetçilere katkı sağladığı, iç kontrol sisteminin varlığının kurumsal hedeflere ulaşmada sürdürülebilirliği sağladığı ve iç denetçilerin kuruma değer katma ve kurumu geliştirme fonksiyonlarını destekleyici danışmanlık hizmetine yoğunlaşmalarına imkân tanıdığını belirtmişlerdir.

Yetiş (2017) tarafından yapılan çalışmada, iç kontrol sistemi unsurlarının işletme performansı üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu amaç doğrultusunda, İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren otel yöneticilerine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda iç kontrol sistemi unsurlarından kontrol faaliyetleri izleme unsurunun, işletme performansı üzerinde etkili olduğu; fakat kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim unsurlarının işletme performansı üzerinde etkisi olmadığı tespit edilmiştir.

Can ve Çetin (2016) yaptıkları çalışmada, Devlet Üniversitelerinde iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. 38 devlet üniversitesinin iç denetim biriminde çalışan personelden elde ettikleri veriler ışığında, Türkiye'de Devlet Üniversiteleri'nde faaliyet gösteren iç denetim birimleri ile yönetim arasında kontrol ortamının iyileştirilmesi çerçevesinde koordinasyonun ve uygulama önerilerinin geliştirilmesinin gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Çiğdem (2018) yapmış olduğu çalışmasında, iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerini, BIST kurumsal yönetim indeksi kapsamında yer alan firmalar özelinde araştırmıştır. Yapılan analizler neticesinde, iç kontrol ile kurumsal yönetim arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişkinin var olduğu tespit edilmiştir.

Tolkun (2014) çalışmasında, Türkiye'de bulunan KİT'lerin devamlılıklarını sağlayabilmeleri için, uluslararası standartlar doğrultusunda etkin bir iç kontrol

sistemlerinin ve iç denetim faaliyetlerinin olması gerekir. Ancak bu çalışmada elde edilen sonuçlara göre KİT'lerin, uluslararası standartlara uyum konusunda yetersiz oldukları görülmüştür. Bunun nedeni ise bürokrasinin ağırlıkta olmasıdır. Sonuç olarak söz konusu bu çalışma, KİT'lerin devamlılıklarının sağlanması ancak iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulmasıyla sağlanabileceği tespit edilmiştir.

Uğurlu (2018) yapmış olduğu çalışmada, üniversitelerin varlıklarını risklere karşı korumaları ancak iç kontrol ve iç denetimle mümkün olacağını belirtmiştir. Uluslararası standartlarla uyumlu bir iç kontrol sistemi, gerçekleştirilen faaliyetlerin kanunlara uygun ve kaynakların etkili ve verimli kullanılmasına sebep olur. Yapılan bu çalışma ile oluşturulan etkili bir iç kontrol sistemi, hata ve hileleri önlemesi, kaliteli ve doğru kayıtların oluşturulmasını, üniversitelerin her konuda kalitesinin artmasına katkı sağlayacağı sonucuna varmıştır.

Büyükçoban (2016) KOBİ'ler üzerinde yaptığı çalışmada, etkin ve kaliteli bir iç kontrol sisteminin kurum tarafından belirlenen prosedürler çerçevesinde çalışanların ne denli verimli çalışıp çalışmadığını belirleyici olduğunu belirlemiştir. Bu doğrultuda işletmede meydana gelen hile ve yolsuzlukların çalışanlar tarafından kaynaklanıp kaynaklanmadığı saptanabilecektir sonucuna ulaşmıştır.

Akçakanat (2011) yaptığı çalışmada, iç kontrol sisteminin Türk kamu mali yönetiminin temelini oluşturduğunu ve yönetimin hedef ve amaçlarını gerçekleştirmesinde, risklere karşı önlem almada etkili olduğunu saptamıştır. Söz konusu araştırma sonucunda devlet üniversitelerinde de iç kontrol sistemi kurulmalı ve uygulanmalıdır. Araştırmaya göre üniversitelerde iç kontrol sistemini kurmada en önemli görev "Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına" aittir. Araştırma doğrultusunda Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı iç kontrol sistemine yönelik olumlu yaklaşmaktadır.

Bakkal ve Kasımoğlu (2012) yaptıkları çalışmalarında, Kurumsallaşmanın yaygınlaşması, faaliyetlerinin şeffaflığının ve verimliliğinin artması gibi nedenlerden dolayı iç kontrole olan ihtiyacın arttığını belirtmişlerdir. Özellikle 21. Yüzyıldan sonra iç kontrole olan ihtiyacın daha fazla arttığı, tüm işletmelerin iç kontrole daha çok önem verdikleri sonucuna varmışlardır.

Akçay (2013) çalışmada kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemini değerlendirmiş elde ettiği sonuçlar doğrultusunda; kurumlar her sene düzenli olarak

amaçlarına yönelik oluşabilecek riskleri belirlememekte, kurum içinden ve dışından gelen şikâyetler yeteri kadar önemsenmemekte ve risklerin sonucunda ortaya çıkabilecek durumları en az bir defa da olsun değerlendirilmediğini saptamıştır. Kurum içi personel alımında mesleki bilgi ve tecrübeye önem verilerek işe alımın yapılmadığı, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin personeller tarafından fazla önemsenmediğini ve personellerin iç denetim konusunda yeterince bilgiye sahip olmadıklarını gözlemlemiştir. Bu değerlendirmelerin aksine iç denetim konusunda olumlu gördüğü noktaları da tespit etmiştir. Bunlar, iç denetimin kurallara uygun yapıldığı, iç denetimin kurum bazında katma değeri yükselttiği, iç denetim raporlarının bağımsız bir şekilde yerine hazırlandığı, faaliyet raporlarının şeffaf ve objektif olduğunu tespit etmişlerdir. Bunun sonucunda kurumların faaliyetlerinin etkinliğinin arttığı görülmüştür.

Abd Aziz vd. (2015) yılında yaptıkları çalışmada, Malezya'da kamu sektörünün farklı hizmet programlarındaki mevcut iç kontrol sistemi uygulamalarının durumunu değerlendirmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada, Malezya'da Başbakanlık da dâhil olmak üzere 24 federal bakanlık altındaki 109 bölüm ve ajans başkanına verilen bir dizi anket aracılığıyla birincil verileri toplanmıştır. Veriler, tanımlayıcı istatistikler ve faktör analizi kullanılarak analiz edilmiştir. Genel olarak, katılımcıların % 86,2'si kendi bölümlerinde iç kontrol sistemi uyguladıklarını belirtmiştir. Bölümler içerisinde mali program grubunun iç kontrol sistemi güçlü olduğu sonucuna ulaşılmışlardır. Buna karşılık, mühendislik, bilgi sistemi, eğitim, tıp ve sağlık programlarındaki iç kontrol sisteminin genel ortalamanın altında kaldığı tespit edilmiştir.

Yao vd. (2017) yılında yaptıkları çalışmalarında, Gana'da dört bakanlık üzerinde iç kontrol sisteminin işleyişini araştırmışlardır. Bu doğrultuda iç kontrol sistemi, bakanlıklardaki iç kontrol sisteminin varlığı ve etkisi kamu kaynakçalarının kullanımındaki düzensizlikleri nasıl düzeltereğini incelemişlerdir. Bu çalışma sonucunda, kamu sektörlerinin iç kontrol sistemlerine sıkı sıkıya bağlı kalarak faaliyetlerini yürütmeleri finansal yönetimlerini daha sağlıklı yürütebilecekleri tespit edilmiştir. Ayrıca araştırma doğrultusunda muhasebe kayıtlarının daha güvenilir, doğru bir şekilde tutulmasında iç kontrolün büyük öneme sahip olduğu belirtilmiştir.

Ademola ve Adedoyin (2015) yılındaki çalışmalarında iç kontrol sisteminin Nijerya'da ki kamu sektörleri üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Elde edilen

sonuçlar doğrultusunda i kontrolün kurulması dolandırıcılığın ve usulsüzlüklerin önüne geçmede büyük bir öneme sahiptir. İ kontrolün olduğu kurumlarda muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve hesap verilebilirliği arttığı tespit edilmiştir.

Babatunde ve Dandago (2014) yılında yaptıkları çalışmalarında, Nijerya’da kamu sektöründe sermaye piyasalarını iyileştirmeye dönük çalışma yapmışlardır. Söz konusu bu çalışmada Nijerya’da açlık ve yoksulluk sorunlarının zmne yönelik iç kontrol sisteminin ne derece etkili olduğunu araştırmışlardır. Bu doğrultuda iç kontrol sistemine duyulan ihtiyaı destekler nitelikte kanıtlara ulaşmışlardır. Bu çalışmada, sermaye proje yöntemi mekanizmasını yenilemek için bir iç kontrol sistemi uygulayarak, yönetime kalıcı olarak yapacağı yeniliklerde katkı sunar olduğu tespit edilmiştir.

Muhunyo ve Jagongo A. O. (2018), yılında yaptıkları çalışmada, kontrol ortamının, risk değerlendirmesinin, kontrol faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin bir parçası olan bilgi ve iletişimin; Nairobi şehrindeki Yüksek ğrenim Kurumlarının finansal performansları üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna varmışlardır. Elde edilen veriler ışığında, kontrol ortamında bir birimlik iyileşmenin finansal performansı 0,955 birimlik artış ve kontrol faaliyetlerinde ise 0,986 birimlik artışın olduğu tespit edilmiştir.

Morelo (2011), alışmasında, Brezilya’da iç kontrol sisteminin, kamu idaresi başkanlığındaki hedeflere ulaşma ve kamu yönetiminin ekonomik, verimlilik ve etkinlik açısından değerlendirilip hkmet faaliyetleri üzerindeki etkisini incelemiştir. Bu alışma sonucuna göre iç kontrol, kamu yönetimlerinin bağımsız olarak faaliyetlerini sürdürmeleri, gelir ve kamu kaynaklarının uygun bir şekilde kullanılmasına katkı sağladığı sonucu elde edilmiştir.

3.8. Güvenirlilik Analizi

Anket verileri SPSS istatistik programına girildikten sonra Cronbach Alpha katsayısı hem kurumsallaşma hem de iç kontrol leği ayrı ayrı hesaplanmıştır. Kurumsallaşma leği ile ilgili katsayısı % 88,4 ve iç kontrol leği ile ilgili katsayısı ise % 89,1 olarak belirlenmiştir.

Alpha testi sonucunda elde edilen katsayıya göre güvenirlilik değerlendirilmesi aşağıdaki aralıklara göre yapılır(Varıcı, 2007, s.102);

$0,00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değil,

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek güvenilirliği düşük,

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilir,

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Bu çalışma kapsamında kullanılan ölçeklerin bu veriler ışığında oldukça güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3.9. Verilerin Analizi

Araştırmada anketlerin cevaplanması sonucu elde edilen veriler, SPSS (Statistical Package for Social Sciences) sürüm 20 istatistik yazılımı ile analiz edilmiştir. Verilerin analizinde, frekanslar, yüzdeler, ortalamalar, standart sapmalar, varyans analizleri, korelasyon ve regresyon analizi kullanılmıştır. Elde edilen verilerle yapılan analiz sonucunda aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

3.9.1. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular

Tablo 3.1’de görüldüğü gibi devlet üniversiteleri bünyesinde iç denetçi olarak görev yapan personellerden, anketi cevaplayıp gönderen kişi sayısı 68’dir. Ülkemizde 2018 yılı itibariyle 119 devlet üniversitesi bulunmaktadır. Bu üniversitelerde çalışan ve çalışmaya katkı sağlayan 68 denetçinin 35 farklı üniversitede görev yaptığı belirlenmiştir.

Tablo 3.1’de görüldüğü üzere devlet üniversiteleri bünyesinde iç denetçi olarak görev yapan personellerden, anketi cevaplayıp gönderen kişi sayısı toplam 68’dir. Bu sayının % 20,6’sını kadın, % 79,4’ü erkeklerden oluşmaktadır. Ankete katılanların yaş dağılımlarına bakıldığında, % 30,5’ini 0-42 yaş, % 40,7’sini 43-53 yaş ve % 28,8’ini ise 54 yaş grubu ve üstü oluşturmaktadır. Katılımcıların eğitim durumları iki kategoride incelenmiştir. Yüksekokul ve lisans eğitimi alan katılımcılar % 63,2, Yüksek lisans ve doktora eğitimi alan katılımcılar % 36,8 oranında oldukları görülmektedir. Katılımcıların iç denetçi olarak toplam tecrübe süreleri üç kategoride incelenmiştir. % 36,8’i 0-5 yıl arası tecrübeye sahip, %16,2’si 6-10 yıl arası tecrübeye sahip ve %47,1’i ise 10 yıl ve üstü tecrübeye sahip oldukları görülmektedir. Katılımcıların toplam çalışma süreleri üç kategoride incelenmiştir. Çalışanların % 23,5’i 0-15 yıl, %30,9’u 15-25 yıl, %45,6’sı ise 25 yıl üstü tecrübeye sahip oldukları görülmektedir. Ankete katılanların %75’i iç denetçi, %25’i ise iç

denetim birim başkanı olarak görev yapmaktadırlar. Anketin yapıldığı üniversitelerin kuruluş yılları baz alınarak faaliyette buldukları süreler üç kategoride incelenmiştir. Bu üniversitelerin % 19,1'i 0-13 yıl arası, 42,6'sı 14-40 yıl arası, 38,2'si ise 41 yıl ve üstü faaliyette bulunan üniversitelerden oluşmaktadır.

Tablo 3.1. Demografik Bilgiler

Demografik Bilgiler		n	%
Cinsiyet	Erkek	54	79,4
	Kadın	14	20,6
	Toplam	68	100
Yaş	0-42	18	30,5
	43-53	24	40,7
	54-	17	28,8
	Toplam	68	100
Öğrenim Durumu	Yüksekokul ve Lisans	43	63,2
	Yüksek Lisans Doktora	25	36,8
	Toplam	68	100
Tecrübe (İç Denetçi Olarak)	0-5 Yıl Arası	25	36,8
	6-10 Yıl arası	11	16,2
	10 Yıl Üstü	32	47,1
	Toplam	68	100
Tecrübe (Toplam Çalışma Süresi)	0-15 Yıl Arası	16	23,5
	15-25 Yıl Arası	21	30,9
	25 Yıl Üstü	31	45,6
	Toplam	68	100
Üniversite Faaliyet Geçmişi (Kuruluş Yılı Baz Alınarak)	0-13 Yıl Arası	13	19,1
	14-40 Yıl Arası	29	42,6
	41 ve Üstü	26	38,2
	Toplam	68	100
Pozisyon	İç Denetçi	51	75,0
	İç Denetim Birim Başkanı	17	25,0
	Toplam	68	100

3.9.2. Kurumsallaşma Ölçeği İle İlgili İfadelerin Ortalama Ve Standart Sapma Değerleri

Devlet üniversiteleri bünyesinde bulunan iç denetim birimlerine yönelik kurumsallaşmayla alakalı toplam 14 soru yöneltilmiştir. Kurumsallaşma başlığı altında yöneltilen ifadelerin ortalaması 3,23 olarak belirlenmiştir. Buda çalışma kapsamında yer alan devlet üniversitelerinin ortalamasının biraz üstünde kurumsallaşma düzeyine sahip olduğunu göstermektedir.

Kurumsallaşma düzeyinin belirlenmesine yönelik ifadelerin ortalamasına bakıldığında en yüksek ortalamaya sahip ifadenin 4,07 ortalama ile “Kurumumuzda, organizasyon şeması bulunmaktadır.” İfadesine ait olduğu tespit edilmiştir. Aynı ifadenin frekans ve yüzdesine bakıldığında ise, cevaplayıcıların yaklaşık % 80’i uygun bir organizasyon yapısının var olduğu görüşüne katıldığı görülmektedir. Çünkü üniversitelerin organizasyon yapısı belirli düzenlemelerle oluşturulmuştur.

Diğer yüksek ortalamalılar ise sırasıyla 3,83 ve 3,72 ortalamalarına sahip olan “Kurumumuzda, Tüm Çalışanlarca benimsenen, yazılı bir misyon ve bir vizyon ifadesi vardır” ve “Kurumumuzun, genel ve özel hedefleri bellidir.” İfadeleridir. Bu veriler özellikle stratejik hedefleri olan üniversiteler açısından önemlilik arz etmektedir. Frekans ve Yüzelere bakıldığında ise katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum görüşü bildirenlerin oranının ifadeler için sırasıyla % 78 ve % 70 olduğu belirlenmiştir.

En düşük ortalamaya sahip ifade ise 2,73 ortalama ile “Kurumumuzda ciddiyetle uygulanan bir insan kaynakları politikası (personel planlama, işe alma, performans değerlendirme, terfi vb.) bulunmaktadır” ifadesidir. Cevaplayıcıların sadece % 20’si bu ifade ile ilgili katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum görüşünü bildirmiştir. Buda kurumsallaşma adına önemli olan bir boyutla ilgili üniversitelerin yeterince başarılı olmadığı sonucunu ortaya koymaktadır. Yine bu ifade dışında sırasıyla 2,80 ve 2,82 ile “Kurumumuzda, iş ve işlemlere ilişkin kararlar ilgili çalışanların katılımı ile alınmaktadır” ve “Kurumumuzda, tüm çalışanlara görev ve sorumlulukları doğrultusunda yetki devri yapılmaktadır.” İfadelerinin düşük değerlere sahip olduğu belirlenmiştir. Frekans ve yüzdelere bakıldığında ise, ilk ifade ilgili cevaplayıcıların sadece % 25’nin ve ikinci ifade için ise yaklaşık % 30’nun katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirdiği tespit edilmiştir. Kurumsallaşmanın en önemli ayaklarından olan çalışan katılımı ve yetki devri noktasında üniversitelerin yetersiz kaldığı görülmektedir.

Kurumsallaşma düzeyini belirleyen diğer ifadelerden, “Kurumumuzun, iş ve işleyişe ilişkin tüm ilke ve kurallar yazılı hale getirilmiştir” ifadesi 3,19 ortalamaya sahip olup, cevaplayıcılar tarafından % 43 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde geri dönüş sağlanmıştır. Devlet üniversiteleri kurumsallaşma düzeyi içerisinde yere sahip olan ilke ve kuralların yazılı hale getirilmesi ortalamaların altında kalmıştır. Diğer bir ifade olan, “Kurumumuzda, iş ve işleyişe

ilişkin ilke ve kurallar, kurumda görev yapan tüm personel için geçerlidir ve uygulanmaktadır” 3,22 ortalamaya sahip olup, cevaplayıcılar tarafından % 47 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevapları verilmiştir. Katılımcıların % 22’si kararsız kalarak ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde dönüş yapmışlardır. Bu oranlar neticesinde kurumsallaşma alanında devlet üniversitelerinde ilke ve kuralların tüm personeller için geçerli olması düşük oranlarda görülmektedir. Diğer ifadelerden, “Kurumumuzda, iş ve işlemler, alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Görev, yetki ve sorumluluk dengesi uzmanlık esasına göre belirlenmektedir” cevaplayıcıların % 38’i tarafından katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde geri dönüş sağlamalarıyla, ortalamanın biraz üstünde 3,08 oranına sahip olmuştur. Bu ifadelere ait ortalamalar 3’ün üzerinde olsa da cevaplayıcıların değerlendirmelerine bakıldığında, devlet üniversitelerinin kurumsallaşma düzeyinde iş ve işlemler açısından uzmanlaşma düzeylerinin yetersiz kaldığı görülmektedir. Kurumsallaşma düzeyinin ölçülmesine yönelik sorulardan bir diğeri olan, “Kurumumuzda, yapılacak işler standart hale getirilmiş, bir işin kim tarafından nerede, ne şekilde, hangi yetki ve sorumluluklar ile yerine getirileceği açık bir biçimde ortaya konulmuştur” ifadesi 3,23 ortalamaya sahip olmuştur. Ortalamanın biraz üstünde olan bu ifade cevaplayıcılar tarafından yaklaşık %45 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde geri dönüş sağlanmıştır.

Devlet üniversitelerinde kurumsallaşma düzeyini belirlemeye yönelik bir diğer ifade olan, “Kurumumuzda, demokratik ve katılımcı bir organizasyon yapısı olup, tüm çalışanlar işletme süreçlerine dâhil edilmektedir” ifadesinin 3,11 ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Cevaplayıcıların bu soruya vermiş olduğu yanıtlardan katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevapları oranı % 31’dir. Kurumsallaşma düzeylerini belirleyen diğer ifadelerden olan, “Kurumumuzda, çok yönlü bir iletişim sistemi vardır. Diğer bir ifade ile tüm bireyler aracısız birbiriyle iletişim kurar”, “Kurumumuzda, iç kontrol sistemi etkin işlemektedir ve iç denetim uygulanmaktadır”, “Kurumumuz, paydaşlarına (akademik personel, çalışanlar vs.) karşı her konuda şeffaftır, açıklayıcıdır” sorularına verilen yanıtlar ortalamaları sırasıyla, 3,05, 3,36 ve 3,05 değerlerine sahiptirler.

Tablo 3.2. Kurumsallaşma İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Ortalama ve Standart Sapmaları

İfade No	Kurumsallaşma Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
1	Kurumumuzun, iş ve işleyişe ilişkin tüm ilke ve kurallar yazılı hale getirilmiştir.	3,19	1,040
2	Kurumumuzda, iş ve işleyişe ilişkin ilke ve kurallar, kurumda görev yapan tüm personel için geçerlidir ve uygulanmaktadır.	3,22	1,130
3	Kurumumuzda, iş ve işlemler, alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Görev, yetki ve sorumluluk dengesi uzmanlık esasına göre belirlenmektedir.	3,08	0,97
4	Kurumumuzda, ciddiyle uygulanan bir insan kaynakları politikası (personel planlama, işe alma, performans değerlendirme, terfi vb.) bulunmaktadır.	2,73	0,85
5	Kurumumuzda, organizasyon şeması bulunmaktadır.	4,07	1,07
6	Kurumumuzda, yapılacak işler standart hale getirilmiş, bir işin kim tarafından nerede, ne şekilde, hangi yetki ve sorumluluklar ile yerine getirileceği açık bir biçimde ortaya konulmuştur.	3,23	0,96
7	Kurumumuzda, tüm çalışanlara görev ve sorumlulukları doğrultusunda yetki devri yapılmaktadır.	2,82	0,97
8	Kurumumuzda, tüm çalışanlarca benimsenen, yazılı bir misyon ve bir vizyon ifadesi vardır.	3,83	0,76
9	Kurumumuzun, genel ve özel hedefleri bellidir.	3,72	0,80
10	Kurumumuzda, demokratik ve katılımcı bir organizasyon yapısı olup, tüm çalışanlar işletme süreçlerine dahil edilmektedir.	3,11	1,04
11	Kurumumuzda, iş ve işlemlere ilişkin kararlar ilgili çalışanların katılımı ile alınmaktadır.	2,80	1,01
12	Kurumumuzda, çok yönlü bir iletişim sistemi vardır. Diğer bir ifade ile tüm bireyler aracısız birbiriyle iletişim kurar.	3,05	1,00
13	Kurumumuzda, iç kontrol sistemi etkin işlemektedir ve iç denetim uygulanmaktadır.	3,36	1,02
14	Kurumumuz, paydaşlarına (akademik personel, çalışanlar vs.) karşı her konuda şeffaftır, açıklayıcıdır.	3,05	0,94
İfadelerin Genel Ortalaması		3,23	0,616

Tablo 3.3. Kurumsallaşma İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Frekans ve Yüzdeleri

İFADE NO	Kurumsallaşma Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler		Kesinlikle	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne	Katılıyorum	Kesinlikle
			Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılıyorum	Katılıyorum	
1	Kurumumuzun, iş ve işleyişe ilişkin tüm ilke ve kurallar yazılı hale getirilmiştir.	N	3	16	20	23	6
		%	4,4	23,5	29,4	33,8	8,8
2	Kurumumuzda, iş ve işleyişe ilişkin ilke ve kurallar, kurumda görev yapan tüm personel için	N	4	17	15	24	8

	geçerlidir ve uygulanmaktadır.	%	5,9	25,0	22,1	35,3	11,8
3	Kurumumuzda, iş ve işlemler, alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Görev, yetki ve sorumluluk dengesi uzmanlık esasına göre belirlenmektedir.	N	3	17	22	23	3
		%	4,4	25,0	32,4	33,8	4,4
4	Kurumumuzda, ciddiyle uygulanan bir insan kaynakları politikası (personel planlama, işe alma, performans değerlendirme, terfi vb.) bulunmaktadır.	N	2	29	23	13	1
		%	2,9	42,6	33,8	19,1	1,5
5	Kurumumuzda, organizasyon şeması bulunmaktadır.	N	3	4	6	27	28
		%	4,4	5,9	8,8	39,7	41,2
6	Kurumumuzda, yapılacak işler standart hale getirilmiş, bir işin kim tarafından nerede, ne şekilde, hangi yetki ve sorumluluklar ile yerine getirileceği açık bir biçimde ortaya konulmuştur.	N	2	15	20	27	4
		%	2,9	22,1	29,4	39,7	5,9
7	Kurumumuzda, tüm çalışanlara görev ve sorumlulukları doğrultusunda yetki devri yapılmaktadır.	N	5	23	20	19	1
		%	7,4	33,8	29,4	27,9	1,5
8	Kurumumuzda, tüm çalışanlarca benimsenen, yazılı bir misyon ve vizyon ifadesi vardır.	N	1	3	11	44	9
		%	1,5	4,4	16,2	64,7	13,2
9	Kurumumuzun, genel ve özel hedefleri bellidir.	N	7	-	13	40	8
		%	10,3	-	19,1	58,8	11,8
10	Kurumumuzda, demokratik ve katılımcı bir organizasyon yapısı olup, tüm çalışanlar işletme süreçlerine dâhil edilmektedir.	N	2	21	18	21	6
		%	2,9	30,9	26,5	30,9	8,8
11	Kurumumuzda, iş ve işlemlere ilişkin kararlar ilgili çalışanların katılımı ile alınmaktadır.	N	5	24	21	15	3
		%	7,4	35,3	30,9	22,1	4,4
12	Kurumumuzda, çok yönlü bir iletişim sistemi vardır. Diğer bir ifade ile tüm bireyler aracısız birbiriyle iletişim kurar.	N	2	20	24	16	6
		%	2,9	29,4	35,3	23,5	8,8
13	Kurumumuzda, iç kontrol sistemi etkin işlemektedir ve iç denetim uygulanmaktadır.	N	-	18	16	25	9
		%	-	26,5	23,5	36,8	13,2
14	Kurumumuz, paydaşlarına (akademik personel, çalışanlar vs.) karşı her konuda şeffaftır, açıklayıcıdır.	N	2	18	26	18	4
		%	2,9	26,5	38,2	26,5	5,9

3.9.3. İç Kontrol Sistemi Ölçeği İle İlgili İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Devlet üniversiteleri bünyesinde bulunan iç denetim birimine yönelik iç kontrol düzeylerini ölçmeye yönelik ifadeler 20 sorudan oluşmaktadır. Bu ifadelerin ortalamaları alındığında 3,38 olduğu görülmektedir. Bu çalışma kapsamında yer alan devlet üniversitelerinin iç kontrol sistemleri ile ilgili ortaya atılan ifadelere

cevaplayıcıların katılma derecelerinin ortalamalarının biraz üstünde olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışma kapsamında yer alan devlet üniversitelerinin iç kontrol düzeylerini belirlemeye yönelik ifadelerden en yüksek ortalamaya sahip olan, “Kurumumuzun, stratejik planı hazırlanmıştır” ifadesi 4,19 ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Bu ifadenin frekans ve yüzdesi incelendiğinde cevapların bu soruya % 90 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtlarını verdiği görülmüştür. Bu ortalamalar doğrultusunda çalışmaya dâhil olan devlet üniversitelerinin büyük çoğunluğunun stratejik planlarının hazırlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ortalamaları yüksek olan diğer üç ifade olan, “Kurumumuza, gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.”, “Kurumumuzun, örgüt şeması oluşturulmuştur” ve “Kurumumuzun, performans programı hazırlanmıştır.” ifadelerinin ortalamaları sırasıyla, 4,07, 4,04 ve 4,01 olarak belirlenmiştir. Cevaplayıcıların vermiş oldukları cevaplardan katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtlarının yüzde değerleri ise sırasıyla, % 86,8, % 85,3 ve % 80,9 olduğu tespit edilmiştir. Bu değerler sonucunda çalışmaya konu olan devlet üniversitelerinin bu başlıklarla ilgili iç kontrol faaliyetlerinin önemli ölçüde yerine getirildiği görülmektedir.

Çalışmaya konu olan devlet üniversitelerinin iç kontrol düzeylerini belirlemeye yönelik ifadelerden en düşük ortalamaya sahip olanlar sırasıyla, “Kurumumuzda, her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır”, “Kurumumuzda, personelin yeterliliği ve performansa bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir”, “Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir” ve “Kurumumuzun, amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir” bu ifadelerin ortalamalarının sırasıyla 2,63, 2,69, 2,72 ve 2,76 olduğu tespit edilmiştir. Bu ortalamalar neticesinde çalışma dâhilindeki üniversitelerin söz konusu başlıklarda genel ortalamanın altında kaldıkları görülmektedir. Cevaplayıcıların bu ifadelere verdikleri cevapların frekans ve yüzdeleri incelendiğinde sırasıyla, % 17,6, % 22, % 19,1 ve % 28 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevaplarıyla geri dönüş sağlandığı

belirlenmiştir. Bu bağlamda bu konular ile ilgili iç kontrol sisteminde çalışma konusu olan üniversitelerin yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır.

Devlet üniversitelerinin iç kontrol düzeylerini ölçmeye yönelik ifadelerden bir diğeri ise, “Kurumumuzun, faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır” ifadesinin 3,92 ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir. Cevaplayıcıların bu ifadeye yönelik vermiş oldukları, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtlarının frekans ve yüzde değerlerine bakıldığında % 82 olduğu görülmüştür.

Bu çalışma kapsamındaki devlet üniversitelerinin iç kontrol sistemlerini belirlemeye yönelik ifadelerden, “Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir” ve “Kurumumuzdaki, her faaliyet, mali karar ve işlemin sorularına yönelik verilen cevapların ortalamaları sırasıyla, 3,49 ve 3,41 olarak gerçekleşmiştir. Bu ifadelere cevaplayıcıların vermiş oldukları katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum ifadelerinin frekans ve yüzde değerleri ise, % 48,5 ve % 52,9 olduğu görülmektedir.

Sırasıyla 2,88 ve 2,95 ortalamalarına sahip olan “Kurumumuzda, olağan üstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır” ve “Kurumumuzda, etik davranış kuralları doğrultusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir” ifadelerinin ortalamasının altında kaldıkları belirlenmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların frekans ve yüzdelerine bakıldığında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtlarının ortalamalarının, % 27,9 ve % 33,9 olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda çalışmaya konu olan devlet üniversitelerinin faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı önlemler almada yetersiz kaldığı, ayrıca etik davranışlar konusunda personellerin yeterince eğitilmediği görülmektedir.

Çalışma kapsamında devlet üniversitelerinin iç kontrol düzeyinin belirlenmesine yönelik diğer ifadelerin, “ Kurumumuzda, gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur”, “Kurumumuzun, ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir” ve “Kurumumuzun, stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır” ortalamaları sırasıyla, 3,76, 3,50 ve 3,97 olarak hesaplanmıştır. Cevaplayıcıların bu ifadelere vermiş oldukları katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtlarının frekans ve yüzde değerleri ise, % 72,1, % 50 ve % 84’tür. İç kontrol düzeylerine yönelik

araştırma kapsamındaki devlet üniversitelerinde faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri, bilgilerin doğru ve zamanında elde edilmesi, üniversitelerin stratejik plan ve performanslarının web sitelerinde yayınlanması başlıklarında önemli ölçüde gelişme kaydedildiği görülmektedir.

Son olarak çalışma kapsamındaki devlet üniversitelerinin iç kontrol düzeylerini belirlemeye yönelik ifadelerden olan, “Kurumumuzda, iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır”, “Kurumumuzda, etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır” ve “kurumumuzda, oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir” ortalamaları sırasıyla, 3,01, 3,41 ve 3,11 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar ortalamanın biraz üstündedir. Cevaplayıcıların vermiş oldukları katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevaplarının frekans ve yüzde oranları ise sırasıyla, % 41,2, % 52,9 ve % 35,3 değerlerine sahiptirler. Bu oranlar neticesinde devlet üniversitelerinin iç kontrol düzeyleri konusunda iç kontrol sistemlerinin mevcut durumlarının değerlendirilmesi, etik davranış kurallarının hazırlanması ve hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi hususunda ilerleme olduğu görülmektedir.

Tablo 3.4. İç Kontrol İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Ortalama ve Standart Sapmaları

İfade No	İç Kontrol Düzeyini Belirlemeye Yönelik İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
1	Kurumumuzun, örgüt şeması oluşturulmuştur.	4,04	0,93
2	Kurumumuzun, faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	3,92	0,73
3	Kurumumuzda, personelin yeterliliği ve performansa bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değiştirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.	2,69	0,98
4	Kurumumuzda, yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirtilmektedir.	3,27	0,90
5	Kurumumuzun, stratejik plan hazırlanmıştır.	4,19	0,88
6	Kurumumuzun, performans programı hazırlanmıştır.	4,01	0,93
7	Kurumumuzun, amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	2,76	1,12
8	Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	2,72	0,86
9	Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve temel süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	3,29	0,99
10	Kurumumuzdaki, her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü farklı kişilere verilmiştir.	3,41	1,06
11	Kurumumuzda, her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	2,63	0,87

12	Kurumumuzda, olağan üstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	2,88	0,92
13	Kurumumuzda, gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	3,76	0,71
14	Kurumumuzun, ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	3,50	0,81
15	Kurumumuzun, stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	3,97	0,84
16	Kurumumuza, gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	4,07	0,90
17	Kurumumuzda, iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	3,01	1,19
18	Kurumumuzda, etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	3,41	1,12
19	Kurumumuzda, etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	2,95	1,04
20	Kurumumuzda, oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	3,11	1,08
İfadelerin Genel Ortalaması		3,38	0,54

Tablo 3.5. İç Kontrol İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Frekans ve Yüzdeleri

İFADE NO	İç Kontrol Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum		Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
			Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılıyorum	Katılıyorum	Katılıyorum
1	Kurumumuzun, örgüt şeması oluşturulmuştur.	n	2	4	4	37	21	
		%	2,9	5,9	5,9	54,4	30,9	
2	Kurumumuzun, faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	n	1	2	9	45	11	
		%	1,15	2,9	13,2	66,2	16,2	
3	Kurumumuzda, personelin yeterliliği ve performansına bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmekte.	n	4	31	18	12	3	
		%	5,9	45,6	26,5	17,6	4,4	
4	Kurumumuzda, yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirtilmektedir.	n	-	16	21	27	4	
		%	-	23,5	30,9	39,7	5,9	
5	Kurumumuzun, stratejik planı hazırlanmıştır.	n	2	2	3	35	26	
		%	2,9	2,9	4,4	51,5	38,2	
6	Kurumumuzun, performans programı hazırlanmıştır.	n	2	3	8	34	21	
		%	2,9	4,4	11,8	50,0	30,9	

7	Kurumumuzun, amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	n	7	26	16	14	5
		%	10,3	38,2	23,5	20,6	7,4
8	Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	n	1	32	22	11	2
		%	1,5	47,1	32,4	16,2	2,9
9	Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	n	1	17	17	27	6
		%	1,5	25,0	25,0	39,7	8,8
10	Kurumumuzdaki, her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.	n	2	14	16	26	10
		%	2,9	20,6	23,5	38,2	14,7
11	Kurumumuzda, her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	n	2	35	19	10	2
		%	2,9	51,5	27,9	14,7	2,9
12	Kurumumuzda, olağan üstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	n	2	25	22	17	2
		%	2,9	36,8	32,4	25,0	2,9
13	Kurumumuzda, gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	n	-	4	15	42	7
		%	-	5,9	22,1	61,8	10,3
14	Kurumumuzun, ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	n	-	7	27	27	7
		%	-	10,3	39,7	39,7	10,3
15	Kurumumuzun, stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	n	2	2	7	42	15
		%	2,9	2,9	10,3	61,8	22,1
16	Kurumumuza, gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	n	2	3	4	38	21
		%	2,9	4,4	5,9	55,9	30,9
17	Kurumumuzda, iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	n	6	22	12	21	7
		%	8,8	32,4	17,6	30,9	10,3
18	Kurumumuzda, etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	n	2	16	14	24	12
		%	2,9	23,5	20,6	35,3	17,6
19	Kurumumuzda, etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	n	2	27	16	18	5
		%	2,9	39,7	23,5	26,5	7,4
20	Kurumumuzda, oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	n	2	21	21	15	9
		%	2,9	30,9	30,9	22,1	13,2

3.9.4. Araştırma Kapsamındaki Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırma kapsamında yer alan dört adet hipotez bulunmaktadır. Bu hipotezlerin test edilmesinde kullanılacak yöntemler korelasyon, regresyon ve tek yönlü ANOVA analizidir.

İlk hipotez olan “ H_1 : Üniversitelerin iç kontrol sisteminin başarısı ile kurumsallaşma düzeyi arasında anlamlı ilişki vardır” hipotezin test edilmesinde korelasyon analizi kullanılmıştır. İç kontrol sistemiyle kurumsallaşma arasındaki ilişkinin test edildiği korelasyon analizi verileri tablo 3.6’da sunulmuştur.

Tablo 3.6. Üniversitelerin İç Kontrol Sistemi ve Kurumsallaşma Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Gösteren Korelasyon Matrisi

		Kurumsallaşma Düzeyi	İç Kontrol sistemi
Kurumsallaşma Düzeyi	Pearson Korelasyonu	1	
	P değeri		
	N	68	
İç Kontrol Sistemi	Pearson Korelasyonu	,782 (**)	1
	P değeri	,000	
	N	68	68

**Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.6’deki veri incelendiğinde iç kontrol sistemi ile kurumsallaşma düzeyi arasında 0,782 düzeyinde güçlü ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Dolayısıyla H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

İkinci hipotez olan “ H_2 : Üniversitelerin iç kontrol sistemi kurumsallaşma düzeyini anlamlı ve pozitif yönde etkiler” hipotezinin test edilmesinde regresyon analizi kullanılmıştır. Hipotezde bağımsız değişken olan iç kontrol sisteminin, bağımlı değişken kurumsallaşma düzeyi üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir. Yapılan regresyon analizi sonuçları aşağıda yer alan tablolarda sunulmuştur.

Tablo 3.7. İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi Regresyon Analizi Model Özeti Tablosu

Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Std. Tahmin Hatası
1	,782 ^a	,611	,605	,38721

a. Belirleyici (Sabit): İç Kontrol Sistemi

Tablo 3.7’de yer alan R Kare değerinden üniversitelerin İç Kontrol Sistemi, bağımlı değişken olan Kurumsallaşma Düzeyi faktörüne ait varyansı % 61,1 oranında açıkladığı görülmektedir. Başka bir ifade ile bağımlı değişken olan Kurumsallaşma Düzeyinin % 61,1 ile İç Kontrol Sistemi tarafından açıklanabildiği kabul edilebilir.

Tablo 3.8. İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi Regresyon Analizi Katsayılar Tablosu

Model		Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t	P Değ.
		B	Std. Sapma	Beta		
1	(Sabit)	,247	,297		,830	,410
	İç Kontrol Sistemi	,884	,087	,782	10,187	,000

a. Bağımlı Değişken: Kurumsallaşma Düzeyi.

Regresyon denklemi ve denklemde yer alan katsayılar ve anlamlılık düzeyleri tablo 3.8’de yer almaktadır. İç Kontrol Sistemi değişkenin katsayısı 0,884 ve sabit değeri ise 0,247’dir. Söz konusu değerlerin regresyon denkleminde yerine yazılması ile aşağıda verilen denkleme ulaşılmıştır.

$$Y = 0,247 + 0,884 X$$

$$\text{Kurumsallaşma Düzeyi} = 0,247 + 0,884 * \text{İç Kontrol Sistemi}$$

Bu veriler ışığında H₂ hipotezinin de kabul edildiği ifade edilmelidir. İç Kontrol Sistemi’ndeki bir birimlik artışın kurumsallaşma düzeyini 0,884 oranında etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Son iki hipotez olan “H₃: Faaliyet geçmişine göre gruplandırılan üniversitelerin kurumsallaşma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır” ve “H₄: Faaliyet geçmişlerine göre gruplandırılan üniversitelerin iç kontrol sisteminin başarısı açısından anlamlı farklılık vardır” hipotezlerinin test edilmesinde varyans analiz yöntemleri arasında yer alan tek yönlü ANOVA analizi kullanılmıştır. Yapılan analiz sonucu anlamlılık düzeylerinin 0,05 üzerinde olduğu belirlenmiştir ve her iki hipotez de reddedilmiştir. Faaliyet geçmişi itibarıyla anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Ortalamalara bakıldığında ise, üniversitelerin faaliyet geçmişi arttıkça

kurumsallaşma düzeyindeki değişime ait istatistiksel bir farklılık bulunmamasına karşın, faaliyet geçmişi artışına bağlı olarak kurumsallaşma düzeyinin ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttığı gözlemlenmiştir. Söz konusu ortalamalar faaliyet geçmişleri açısından tablo 3.9’da verilmiştir.

Tablo 3.9. Faaliyet Geçmişi İtibariyle Kurumsallaşma Düzeyi ve İç Kontrole İlişkin Ortalamalar

Faaliyet Geçmişi	Kurumsallaşma Düzeyi	İç Kontrol Sistemi
-13 Yıl	3,153	3,311
14-40 Yıl	3,170	3,325
40 Yıl Üzeri	3,357	3,482

SONUÇ

Günümüz işletmelerinin, özellikle sanayinin gelişmesi ve teknolojiye yaşanan büyük değişimler nedeniyle varlıklarını sürdürebilmeleri zorlaşmıştır. İşletmelerin güçlü rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmelerinin en önemli şartlarından biri, değişen ve gelişen bir sisteme ihtiyaçları vardır. Kurumsal bir yapıya sahip işletmelerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmeleri, kurum içi kaynaklarını verimli kullanabilmeleri ve çalışmalarında yüksek performans alabilmeleri, kaliteli bir iç kontrol sistemine sahip olmalarını gerektirir.

İşletmeler, kaliteli bir iç kontrol sistemiyle mali tablolarında meydana gelebilecek aksaklıkları, yanlışları veya ortaya çıkabilecek yolsuzlukları önceden tespit edebilmekte ve önlem alabilmektedirler. İşletme yönetimi ve en alt kademedeki çalışanlar arasında iletişim köprüsü kuran iç kontrol sistemi, personellerin görev tanımlarını yaparak işlerin doğru ve güvenilir biçimde yapılmasına olanak sağlar. Böylelikle işletme verimliliği artarak hem rekabet ortamında işletmeyi ayakta tutmaya destek olur hem de işletmenin devamlılığında büyük bir paya sahip olur.

Bu çalışma kapsamında ülke içerisindeki kamu veya özel sektörlerde faaliyet gösterip mal ve hizmet üreten işletmelerden ziyade, devlet üniversitelerinin kurumsallaşma alanında iç kontrol sisteminin ne denli etkileri olduğu ortaya konulmak istenmiştir. Söz konusu çalışma devlet üniversiteleri bünyesinde bulunan iç denetim birimlerine yönelik yapılmıştır.

Araştırmanın modelinde, iç kontrol ve kurumsallaşma arasındaki ilişki, iç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerinde nasıl bir etkisinin olduğu ve üniversitelerin faaliyet geçmişleri iç kontrol sistemi ile kurumsallaşma düzeyini ne yönde etkiler konusunda çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmada, 4 hipotez oluşturularak, korelasyon, regresyon ve tek yönlü ANOVA analiz yöntemleri kullanılmıştır. Bu hipotezlerden ilki, H_1 : Üniversitelerin iç kontrol sisteminin başarısı ile kurumsallaşma düzeyi arasında anlamlı ilişki vardır. İkincisi ise, H_2 : üniversitelerin iç kontrol sistemi kurumsallaşma düzeyini anlamlı ve pozitif yönde etkiler olarak belirlenmiştir. H_1 hipotezinde, korelasyon analizi yapılarak, varyansı değeri % 61,1 oranında açıkladığı görülmektedir. Bu oran sonucunda, üniversitelerin iç kontrol sisteminin başarısı ile kurumsallaşma düzeyi arasında anlamlı ilişki vardır

sonucu elde edilmiştir. H₂ hipotez testinde ise, regresyon analizi yapılarak, iç kontrol sistemi değişkeninin katsayısı 0,884 ve sabit değeri ise 0,247 tespit edilmiştir. Söz konusu değerlerin regresyon denkleminde yerine yazılması ile aşağıda verilen denkleme ulaşılmıştır.

$$Y = 0,247 + 0,884 X$$

$$\text{Kurumsallaşma Düzeyi} = 0,247 * \text{İç Kontrol Sistemi}$$

Bu veriler ışığında H₂ hipotezinin de kabul edildiği ifade edilmelidir. İç kontrol sistemindeki kurumsallaşma düzeyini anlamlı ve pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Söz konusu çalışmanın üçüncü ve dördüncü hipotezlerinde, H₃: “Faaliyet geçmişine göre gruplandırılan üniversitelerin kurumsallaşma düzeyleri arasında anlamlı farklılık vardır” ve H₄: “faaliyet geçmişlerine göre gruplandırılan üniversitelerin iç kontrol sisteminin başarısı açısından anlamlı farklılık vardır” hipotezlerinin test edilmesinde varyans analiz yöntemleri içerisinde bulunan tek yönlü ANOVA analizi kullanılmıştır. Yapılan analiz sonucu anlamlılık düzeylerinin 0,05 üzerinde olduğu belirlenmiştir. Bu analiz neticesinde H₃ ve H₄ hipotezler kabul edilmemiştir. Sonuç olarak bu iki hipotezi değerlendirdiğimizde, üniversitelerin faaliyet geçmişleri itibarıyla anlamlı farklılıklar olmadığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamasına karşın, ortalamalar incelendiğinde faaliyet geçmişi daha uzun üniversitelerin hem iç kontrol sistemi hem de kurumsallaşma düzeyi açısından daha iyi bir nokta olduğu sonucuna varılmıştır.

Devlet üniversiteleri üzerinde yapılan bu çalışmayla, üniversitelerin iç kontrol sistemlerinin kurumsallaşma düzeyleri üzerinde pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu araştırma sonucu elde edilen bilgilerin kurumsallaşan devlet üniversitelerinin kaliteli bir iç kontrol sistemi kullanmaları beklenmektedir.

Bu çalışma sadece devlet üniversitelerinin bünyesinde bulunan iç denetim birimlerinden veri toplanarak yapılmıştır. Sonraki çalışmalarda diğer yürütme organları da çalışma kapsamına alınabilir. Ayrıca risk odaklı iç denetim vb. konular da üniversiteler üzerinde çalışma konusu olabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş., Akçakanat, Özen (2012). Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamaların Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 28, 2012
- Acar, Safa (2014), *Kurumsallaşmada Stratejik Yönetimin Rolü: Burdur İlindeki Aile İşletmeleri Üzerinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Mehmet Akif Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur
- Adak, Selva (2016), *Türkiye’de Faaliyet Gösteren Aile Şirketlerinin Kurumsallaşma Düzeylerinin Dış Ticaret Açığı Üzerine Etkisi*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Ademoia, I. Shaeed, vd. (2015), Effect of Internal Control System In System In Nigeria Public Sectors: A Case Study of Nigeria National Petroleum Corporation, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. III, No. 6
- Akbulut, Emre (2012), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma*, Electronic Journal of Vocational Colleges,
- Akçakanat, Özen (2011), *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*, Süleyman (Yayınlanmış Doktora Tezi) Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- Akçay, Serkan (2013), Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerinde Bir Uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt XV, Sayı 1, 2013
- Aksoy, Tamer (2005), Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme, *İSMMMO Yayın Organı*
- Aktürk, Ahmet., Kılıç, Rukiye (2015), *İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma*, *Journal of Yasar University*, Sayı 39, 2015

- Alikadioğulları, Arzu (2010), *Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Arttırılması İç Kontrol Uygulamaları*, (Yayınlanmış Mesleki Yeterlilik Tezi) Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara
- Apaydın, Fahri (2009), Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 10, 2010
- Arslan, M. Cemil (2013), *İç Denetim ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Arslan, Öznur (2018), *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas
- Arslan, Ramazan., Sayılı, Halil (2006), Örgütlerin Kurumsal Çevreye Uyumuna Etki Eden Sosyal Süreçler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Cilt XI, Sayı 1, 2006
- Atmaca, Metin (2012), Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt XIV, Sayı 1, 2012
- Azaltun, Murat, *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*, Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Yayınları: No.1, 1. Baskı, Eskişehir 1999
- Aziz, M. A. Abd, vd. (2015), Assessment of the Practices of Internal Control System In the Public of Malaysia, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Vol X, No 1,
- Babatunde, S. Adepeju.. Dandago, K. Isa (2014), Internal Control System Deficiency and Capital Project Mismanagement in the Nigerian Public Sector, *International Conference on Accounting Studies*, No 164
- Bakkal, Hakan., Kasımoğlu, Alper (2012), İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış COSO ve COCO Modeli, *Mevzuat Dergisi*, Cilt XV, Sayı 178, 2012
- Balyemez, A. Sinan (2016), Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Özel Sayısı

- Bozbayındır, Fatih (2014), *Türkiye’de Kurulan Kamu Üniversitelerindeki Kurumsallaşmanın İncelenmesi*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara
- Bozkurt, Nejat; *Muhasebe Denetimi*; Alfa Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul 1998.
- Büyükçoban, Atilla (2015), *Kobilerde İç Kontrol Sisteminin Hileyi Önlemedeki Rolü*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler, İstanbul
- Can, E. Nesrin., Çetin, Cem (2016), Devlet Üniversitelerinde İç Kontrol Sisteminin İşleyişine Yönelik Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İç Denetim Birimi, JED/GKD*, Cilt XI, Sayı 2, 2016
- Çetin, A. Atakan (2016), *Kurumsal Sürdürülebilirliğin Sağlanmasında Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Çiğdem, F. Canbay (2018), *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- Dağlar, Hasan (2015), Türkiye’de Organize Sanayi Bölgelerinin Kurumsallaşma ve Karşılaştıkları Sorunlara Çözüm Önerileri, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt V, Sayı 2, 2015
- Dinç, Engin., Karakaya, Aykut (2014), Muhasebe Bilgi Sistemi ve Kurumsallaşma Düzeyi Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 27, 2014
- Dinç, Engin., Varıcı, İdris (2008), Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerinde Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt X, Sayı 1, 2008
- Dinçay, İ. Hakkı. (2016). *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşma Süreci ve İnsan Kaynakları Yönetimine Dair Bir Alan Araştırması: Yurtbay Seramik A.Ş. Örneği*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir

- Dereköy, Feyza (2015), Kurumsal Yönetim ve Temel Dinamikleri, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt VI, Sayı 1, 2015
- Deste, Mustafa (2015), Kurumsal Yönetim ve Kurumsallaşma, *Malatya Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi*, Sayı 3, 2015
- Ersin, Güredin; *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, 14. Baskı, İstanbul 2014.
- Esmeray, Azize., Dağlı, Ö. Buluş (2017), Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgisi Sistemi: Kayseri’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma, *Kayseri Erciyes Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, Sayı 356, 2017
- Gönen, Seçkin (2009), İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, *MÖDAV V. Uluslararası Muhasebe Konferansı*
- Güçlü, Faruk; *Muhasebe Denetimi (İlkeleri ve Teknikleri)*, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2013.
- Gül, Mustafa (2011), *İşletmelerde Elektronik Ortamda Muhasebe Bilgi Sistemi İç Kontrol İlişkisi ve Bir Uygulama*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir
- Gürbüz, Hasan; *Muhasebe Denetimi*; Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı; 1995.
- Kara, Suat (2011), *İç Denetimde Risk Yönetimi*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Kaya, E. Bertan (2010), *Risk Odaklı İç Denetim Uygulaması*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Kesik, Ahmet (2005), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 1, 2005
- Kızılboğa, R., Özşahin, F. (2013), Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetçilere Katkısı, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt VI, Sayı 2, 2013
- Kurnaz, Niyazi (2014), *Kurumsal Yönetimin Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim*

Uygulama Analizi, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya

Morelo, Natan (2011), *The Importance of Internal Control in the Brazilian Public Administration*, School of Business and Public Management the Institute of Brazilian Business & Public Management Issues Minerva Program, ABD

Muhunyo, B. Mugi., A. O. Jagongo (2018), Effect of Internal Control Systems on Financial Performance of Public Institutions of Higher Learning In Nairobi City County, Kenya, *Academic Journal of Human Resource and Business Administration*, Vol. III, No 2

Özüdoğru, Tijen., Ertürk, Y. Erdal (2003), Türkiye’de VI. Pamuk, Tekstil ve Konfeksiyon Sempozyumu Bildirileri, *Ankara Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü*, Sayı 106, 2003

Paksoy, H. Mustafa, vd. (2009) *Yeni Kurulan Üniversitelerde Kurumsallaşma Süreci: Kilis 7 Aralık Üniversitesi’nde Bir Araştırma*, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/kilisiibfakademik/article/download/10940000/10/1094000009> (Erişim Tarihi: 17.04.2018)

Sabuncu, Birsal (2017), İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt XVIII, Sayı 2, 2017

Serçemeli, Murat (2015), *İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetim Yaklaşımı BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum

Sundu, Mustafa (2013), *Uluslararasılaşma Sürecinde Kurumsallaşmanın Etkileri: KOBİ’lerde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Tefek, Ali (2016), *KOBİ’lerde Kurumsallaşma ve Örgütsel Performans İlişkisi: Konya Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Temel, Halime (2008), Bağımsız Denetime Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, Cilt XLV, Sayı 519, 2008

- Tolkun, Abdulhay (2014), *KİT'lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Etkinliğinin Arttırılmasında İç Denetimin Rolü ve Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya
- Topçu, M. Kemal (2013), Kamuda İç Kontrol Sisteminin COSO Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 91, 2013
- Türedi, H., Koban, A. Oğuz (2015), COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (TURNBULL) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 99, 2015
- Uğurlu, Feyza (2018), *İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- Uluslan, Hikmet, vd. (2012), *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma*, <https://docplayer.biz.tr/9488393-6102-sayili-yeni-turk-ticaret-kanunu-ttk-nun-muhasebe-ve-denetim-uygulamalarina-getirdigi-yenilikler-uzerine-bir-arastirma.html> (Erişim Tarihi: 19.04.2019)
- Uyar, Süleyman (2010), UFRS Uygulamalarında iç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi, *Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, 2010
- Uysal, M. Cahit (2017), *Kamu Kurumlarında Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- Yahşi, Fahrettin (2014), *Katılım Bankalarında Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Model Önerisi*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul
- Yao, P. Lartey, vd. (2017), A Critical Examination of Internal Control Systems in the Public Sector, A Tool for Alleviating Financial Irregularities: Evidence From Ghana, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. VIII, No 22

Yazıcıoğlu, İrfan., Koç, Hakan (2009), Aile İşletmelerinin Kurumsallaşma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 21, 2009

Yetiş, Zekeriya (2017), *İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Yıldız, Esra (2010), *Kurumsallaşma Çabalarının Örgütsel Performansına Etkisi: Perakende Sektöründe Bir Uygulama*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Konya

Yıldız, Serdar., Ünlü, Ali (2011), Kurumsal Teori Bağlamında AB Üyelik Sürecinde Türk Polisinde Değişim, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt IX, Sayı 1, 2011

E-KAYNAKLAR

<http://www.educore.com.tr/cobit-enformasyon-ve-ilgili-teknoloji-icin-kontrol-hedefleri/> (Erişim Tarihi: 08.26.2018)

EKLER

Araştırma Kapsamında Uygulanan Anket Formu

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSALLAŞMA ÜZERİNE ETKİSİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Bu proje Yozgat Bozok üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Programı çerçevesinde gerçekleştirilmekte ve bu çalışma ile Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinde oluşturulan iç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerindeki etkisinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Ankete verilen cevaplar sadece tez çalışmasında kullanılacak olup özel bilgiler istenilmemektedir. Vereceğiniz bilgiler bizim için son derece önemlidir. Ankete katıldığınız ve titizlikle cevapladığınız için teşekkürlerimizi sunarız.

Tolga ÇAĞLI

Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

KİŞİSEL BİLGİLER				
1	Cinsiyetiniz	Erkek ()	Kadın ()	
2	Yaşınız		
3	Öğrenim Durumunuz	Yüksekokul ()	Fakülte ()	Yük. Lisans () Doktora ()
4	İç Denetçi Olarak Tecrübe yıl		
5	Toplam Çalışma Süresi yıl		
6	Üniversite Kuruluş Yılı		
7	Demografik Bilgiler	İç Denetim Birim Başkanı ()	İç Denetçi ()	

SORU NO	KURUMUMUZUN KURUMSALLAŞMA DÜZEYİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK İFADELER	Kesinlikle	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum	Ne	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle	Katılmıyorum
		Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum	Ne	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle	Katılmıyorum
1	Kurumumuzun, iş ve işleyişe ilişkin tüm ilke ve kurallar yazılı hale getirilmiştir.	()	()	()	()	()	()	()	()
2	Kurumumuzda, iş ve işleyişe ilişkin belirlenen ilke ve kurallar, kurumda görev yapan tüm personel için geçerlidir ve uygulanmaktadır.	()	()	()	()	()	()	()	()
3	Kurumumuzda, iş ve işlemler, alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Görev, yetki ve sorumluluk dengesi uzmanlık esasına göre belirlenmektedir.	()	()	()	()	()	()	()	()
4	Kurumumuzda, ciddiyle uygulanan bir insan kaynakları politikası (personel planlama, işe alma, performans değerlendirme, terfi vb.) bulunmaktadır.	()	()	()	()	()	()	()	()
5	Kurumumuzda, organizasyon şeması bulunmaktadır.	()	()	()	()	()	()	()	()
6	Kurumumuzda, yapılacak işler standart hale getirilmiş, bir işin kim tarafından nerede, ne şekilde, hangi yetki ve sorumluluklar ile yerine getirileceği açık bir biçimde ortaya konulmuştur.	()	()	()	()	()	()	()	()
7	Kurumumuzda, tüm çalışanlara görev ve sorumlulukları doğrultusunda yetki devri yapılmaktadır.	()	()	()	()	()	()	()	()
8	Kurumumuzda, tüm çalışanlarca benimsenen, yazılı bir misyon ve bir vizyon ifadesi vardır.	()	()	()	()	()	()	()	()
9	Kurumumuzun genel ve özel hedefleri bellidir.	()	()	()	()	()	()	()	()
10	Kurumumuzda, demokratik ve katılımcı bir organizasyon yapısı olup, tüm çalışanlar işletme süreçlerine dâhil edilmektedir.	()	()	()	()	()	()	()	()
11	Kurumumuzda, iş ve işlemlere ilişkin kararlar ilgili çalışanların katılımı ile alınmaktadır.	()	()	()	()	()	()	()	()
12	Kurumumuzda, çok yönlü bir iletişim sistemi vardır. Diğer bir ifade ile tüm bireyler aracısız birbirleriyle iletişim kurar.	()	()	()	()	()	()	()	()
13	Kurumumuzda, iç kontrol sistemi etkin işletilmektedir ve iç denetim uygulanmaktadır.	()	()	()	()	()	()	()	()
14	Kurumumuz, paydaşlarına (akademik personel, çalışanlar vs.) karşı her konuda şeffaftır, açıklayıcıdır.	()	()	()	()	()	()	()	()
SORU NO	KURUMUMUZDA İÇ KONTROL DÜZEYİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK İFADELER	Kesinlikle	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum	Ne	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle	Katılmıyorum
1	Kurumumuzun, örgüt şeması oluşturulmuştur.	()	()	()	()	()	()	()	()
2	Kurumumuzun, faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	()	()	()	()	()	()	()	()
3	Kurumumuzda, personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.	()	()	()	()	()	()	()	()

4	Kurumumuzda, yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir.	()	()	()	()	()
5	Kurumumuzun, stratejik planı hazırlanmıştır.	()	()	()	()	()
6	Kurumumuzun, performans programı hazırlanmıştır.	()	()	()	()	()
7	Kurumumuzun, amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	()	()	()	()	()
8	Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	()	()	()	()	()
9	Kurumumuzda, gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	()	()	()	()	()
10	Kurumumuzdaki, her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.	()	()	()	()	()
11	Kurumumuzda, her çalışanın yaptığı işlerin etkili sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
12	Kurumumuzda, olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	()	()	()	()	()
13	Kurumumuzda, gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	()	()	()	()	()
14	Kurumumuzun, ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	()	()	()	()	()
15	Kurumumuzun, stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	()	()	()	()	()
16	Kurumumuza, gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	()	()	()	()	()
17	Kurumumuzda, iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
18	Kurumumuzda, etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	()	()	()	()	()
19	Kurumumuzda, etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	()	()	()	()	()
20	Kurumumuzda, oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	()	()	()	()	()

Ek 2: Özgeçmiş

ÖZGEÇMİŞ

Tolga ÇAĞLI 1990 yılında Kars ilinin Arpaçay ilçesinde dünyaya geldi. İlk ve orta öğretimini Kars'ta tamamladı. 2009 yılında, Yozgat Bozok Üniversitesinde işletme bölümünü okudu ve 2013 yılında aynı bölümden mezun oldu. 2016 yılında Yozgat Bozok Üniversitesinde İşletme Ana Bilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladı. Yüksek Lisans eğitimine devam etmektedir.

İş hayatına 2016 yılında çeşitli özel sektörlerde başladı. 2018 yılında PTT personel alım sınavına girerek gişe ve büro memuru olarak atandı. Halen PTT'de gişe ve büro görevlisi olarak çalışmaktadır.

Tolga Çağlı Kars ilinde ikamet etmektedir ve ayrıca Ofis programlarını ve SAP programını iyi düzeyde kullanabilmektedir. İletişim bilgileri aşağıda paylaşılmıştır.

Adres: Yeni Mahalle, Cumhuriyet Caddesi, no:154 Arpaçay/Kars

GSM No: 0532 390 5236

Eposta adresi: tolga_cagli36@hotmail.com