

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME
ANABİLİM DALI

BİR STRATEJİK KONTROL ARACI OLARAK İÇ DENETİMİN STRATEJİK
PLANLAMANIN UYGULAMA BAŞARISINDAKİ ROLÜ

Doktora Tezi

Göksel KORKMAZ

Ankara-2019

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME
ANABİLİM DALI

BİR STRATEJİK KONTROL ARACI OLARAK İÇ DENETİMİN STRATEJİK
PLANLAMANIN UYGULAMA BAŞARISINDAKİ ROLÜ

Doktora Tezi

Göksel KORKMAZ

Tez Danışmanı
Doç.Dr. H. Ebru ERDOST ÇOLAK

Ankara-2019

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME
ANABİLİM DALI

Göksel KORKMAZ

BİR STRATEJİK KONTROL ARACI OLARAK İÇ DENETİMİN STRATEJİK
PLANLAMANIN UYGULAMA BAŞARISINDAKİ ROLÜ

Doktora Tezi

Tez Danışmanı:

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

.....
.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...../...../20...)

Göksel KORKMAZ

İçindekiler	
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	1
1.1. Araştırmanın Önemi ve Gerekçesi.....	1
1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	2
1.3. Araştırmanın Temel Kavramları.....	2
2. BÖLÜM	4
KURAMSAL ÇERÇEVE	4
2.1. Stratejik Planlama.....	4
2.1.1. Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama.....	4
2.1.2. Stratejik Planlama Süreci.....	9
2.1.2.1. Analiz Safhası.....	12
2.1.2.1.1. Paydaş Analizi.....	13
2.1.2.1.2. Dış ve İç Çevre Analizleri.....	15
2.1.2.1.3. Güçlü ve Zayıf Yönler, Fırsat ve Tehdit Analizleri (GZFT-SWOT).....	19
2.1.2.2. Stratejik Yönlendirme: Vizyon, Misyon, Değerler, Amaç ve Hedef Belirlemek.....	25
2.1.2.2.1. Vizyon.....	25
2.1.2.2.2. Misyon.....	27
2.1.2.2.3. Temel Değerler.....	29
2.1.2.2.4. Amaç ve Hedeflerin Belirlenmesi.....	30
2.1.2.3. Planlar, Stratejiler ve Faaliyetler.....	32
2.1.2.3.1. Kar Amacı Güden Kuruluş Stratejileri.....	33
2.1.2.3.1.1. Kurumsal Stratejiler.....	33
2.1.2.3.1.2. Rekabet Stratejileri.....	36
2.1.2.3.1.3. İşlevsel Stratejiler.....	36
2.1.2.3.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Faaliyetler.....	40
2.1.2.3.3. Eylem Planları.....	41
2.1.2.3.4. Performans Programı.....	42
2.1.2.4. Stratejiler ve Bütçe İle İlişkilendirme.....	42
2.1.2.5. Stratejik İzleme ve Kontrol.....	43
2.1.3. Stratejik Planın Uygulanması.....	43
2.2. İç Denetim.....	45
2.2.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihi Gelişimi.....	45

2.2.2. İç Denetim Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ).....	49
2.2.3. İç Denetimin Unsurları	50
2.2.4. İç Denetimin Kapsamı ve Türleri	53
2.2.4.1. Finansal Denetimler	53
2.2.4.2. Performans Denetimleri.....	54
2.2.4.3. Uygunluk Denetimleri	54
2.2.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimleri.....	55
2.2.4.5. Sistem Denetimleri.....	55
2.3. Kurumsal Risk Yönetimi	55
2.3.1. Risk Kavramı ve Unsurları.....	57
2.3.2. Risk Yönetiminin Yasal Çerçevesi	60
2.3.3. Yaygın Olarak Kullanılan Risk Yönetimi Uygulama Modelleri.....	62
2.3.3.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Modeli	63
2.3.3.2. ISO 31000 Risk Yönetim Standardı	70
2.3.3.3. Federation of European Risk Management Association (FERMA) Risk Yönetimi Standardı.....	76
2.3.3.4. Avustralya/Yeni Zelanda Standardı (AS/NZS 4360: 2009)	77
2.3.3.5. BS 31100 İngiltere Risk Yönetimi Standardı	78
2.4. İç Kontrol	78
2.4.1. İç Kontrolün Kavramsal Gelişimi.....	78
2.4.2. Treadway Komisyonu ve COSO İç Kontrol Modeli	80
2.4.2.1. Kontrol Ortamı Standartları	81
2.4.2.2. Risk Değerlendirmesi Standartları	87
2.4.2.3. Kontrol Faaliyetleri Standartları	90
2.4.2.4. Bilgi ve İletişim Standartları.....	92
2.4.2.5. İzleme Standartları	96
2.4.3. Yaygın Olarak Kullanılan Diğer İç Kontrol Yaklaşımları.....	97
2.4.3.1. CoCo (Criteria Of Control Objectives) İç Kontrol Standartları .	97
2.4.3.2. TURNBULL İç Kontrol Standartları	99
2.4.3.3. COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) İç Kontrol Standartları	100
2.4.3.4. BASEL Komitesi İç Kontrol Standartları.....	102
2.4.3.5. INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) İç Kontrol Standartları.....	105
2.4.4. Türkiye’de İç Kontrol	106
2.4.5. İç Kontrol Sisteminde İç Denetim Faaliyetinin Rolü	109
2.5. Kurumsal Yönetim (Yönetişim).....	110

2.5.1. Kurumsal Yönetim Kavramı ve Taraflar	111
2.5.1.1. Hissedarlar	113
2.5.1.2. Yönetim Kurulu	114
2.5.1.3. Üst Yönetim	115
2.5.1.4. Paydaşlar	116
2.5.1.5. İç ve Dış Denetçiler	117
2.5.2. Dünyada Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri.....	117
2.5.3. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri	120
2.3. Araştırma Sorunları/Hipotezleri	121
2.3.1. Stratejik Planlama ve İç Denetim	122
2.3.1.1. Stratejik Planın Oluşturulmasında İç Denetim	123
2.3.1.2. Stratejinin Uygulanmasında İç Denetim	126
2.3.2. Kurumsal Risk Yönetimi ve Stratejik Planlama	127
2.3.3. Kurumsal Yönetim (Yönetişim) ve Stratejik Planlama	131
2.3.4. İç Kontrol ve Stratejik Planlama	132
3. BÖLÜM.....	137
YÖNTEM	137
3.1. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	137
3.2. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri	138
3.3. Verilerin Toplanması ve Araştırmanın Sınırlılıkları	139
3.4. Kullanılan Ölçekler.....	140
3.4.1. Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı.....	140
3.4.2. İç Denetim	143
3.4.3. Kurumsal Risk Yönetimi	147
3.4.4. İç Kontrol	152
3.4.5. Kurumsal Yönetim	154
4. BÖLÜM.....	157
BULGULAR	157
4.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	157
4.2. Geçerlilik ve Güvenilirlik Analiz Sonuçları	158
4.2.1. Stratejik Planlama Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi.....	159
4.2.2. İç Denetim Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi... ..	162
4.2.3. Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi.....	166

4.2.4. İç Kontrol Sistemi Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi.....	170
4.2.5. Kurumsal Yönetim Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi.....	173
4.2.6. Verilerin İstatistiksel Analizi.....	176
4.2.7. Korelasyon Analizi Sonuçları.....	178
4.3. Hipotezlerin Test Edilmesi ve Elde Edilen Bulgular	179
SONUÇ VE ÖNERİLER	189
Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi	189
Öneriler.....	194
Kaynakça.....	197
EKLER.....	205

GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı; organizasyonun yönetimi için stratejik bir kontrol aracı olan iç denetimin, organizasyonun özellikle kaynak planlaması ve performansının değerlendirilmesi açısından önemli bir kontrol aracı olan stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerindeki etkisini değerlendirmektir. İç denetimin temel fonksiyonu organizasyonun; yönetim, iç kontrol ve risk yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirerek bunlar hakkında makul güvence vermek olduğundan çalışmada bu değişkenler bağımsız değişkenler olarak kullanılmıştır. Çalışmada, diğer bir bağımsız değişken olarak ele alınan iç denetimin söz konusu değişkenlerle birlikte stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde moderatör (düzenleyici) etkisi test edilmektedir. Çalışmada öncelikle araştırmanın kavramsal çerçevesi oluşturularak hipotezler ortaya konulmuş müteakiben literatür taramasından istifade edilerek, veri toplamaya esas oluşturacak ölçekler belirlenmiş ve bu ölçekler çerçevesinde hipotezler test edilmiştir.

1. BÖLÜM

1.1. Araştırmanın Önemi ve Gerekeşi

Stratejik planlama, yönetimin en önemli fonksiyonlarından biridir. Stratejik planlama, organizasyonun stratejik yönünü belirlemede kullandığı konseptler, prosedürler ve araçlar bütünüdür. Stratejik planın uygulanmasındaki başarı organizasyonun geleceği açısından oldukça kritiktir (Elbanna, Andrews, Pollanen, 2016). Organizasyonun uyguladığı strateji organizasyona oldukça iyi bir performans sağlayabileceği gibi organizasyonun başarısızlığının temel nedeni de olabilmektedir. Bu nedenle de stratejik planı etkileyen ve bu plan ile etkileşim halinde olan faktörlerin incelenmesi organizasyonun geleceği açısından önemlidir. Bu çalışmada yapılan literatür taraması neticesinde stratejik planlamanın başarısını etkileyeceği

değerlendirilen iç denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim (yönetişim) ve iç kontrol değişkenlerinin stratejik planlama üzerindeki etkisi test edilmektedir. İngilizce ve Türkçe yapılan literatür taramasında, ilişkiyi test etmek için kurulan modele ve bahsi geçen dört değişkenin stratejik plana olan etkisini inceleyen herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır.

1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışma, iç denetim birimleri veya iç denetçileri olan işletmelerde, iç denetçilerle ve üst yönetim kademesinde görev alan personel ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın temel sınırlılığı, araştırma sorularına verilen cevaplarla, soruların yöneltildiği çalışanların algısının ölçülmesidir.

1.3. Araştırmanın Temel Kavramları

Stratejik planlama; günümüzde yaygın olarak kullanılan bir planlama yöntemidir. Drucker stratejik planlamayı “Gelecek hakkında sahip olunan bilgi çerçevesinde, sürekli, sistematik ve risk üstlenici kararlar alınması, alınan bu kararların gerçekleştirilmesi için çabaların sistematik bir biçimde organize edilmesi ve sistematik geri beslemelerle, beklentilere oranla elde edilen sonuçlarının ölçülmesi sürecidir” şeklinde tanımlamaktadır (Drucker, 1994: 98). Stratejik planlamanın merkezinde organizasyonun uzun vadeli hedeflerini belirlemek yer almaktadır ve bu uzun vadeli hedefler organizasyonun gideceği yönü belirlemede bir çerçeve işlevi görmektedir (Stoney, 2001: 28). Bu çerçeve, organizasyonun stratejik ve finansal performansını iyileştirmek için kaynaklarını en iyi şekilde tahsis etmesine yardım etmektedir. Yani stratejik planlama aynı zamanda tüm organizasyonun planları ve kaynak dağılımı üzerine etkisi olan bir süreçtir (Dinçer ve diğerleri, 2006: 214).

İç denetim: Organizasyonların faaliyetlerine değer katmayı amaçlayan bağımsız güvence ve danışmanlık hizmetidir. İç denetim; işletme içindeki süreçleri, prosedürleri

gözden geçiren, analiz eden, iyileştirilmesi yönünde öneriler getiren, risk analizi yapan, işletme içi ve dışı tüm çıkar gruplarına hizmet veren bir fonksiyondur (Uzun, 1997). Günümüzde iç denetim, organizasyonların tüm faaliyet ve işlemlerini kapsayan çok yönlü bilgi ve yeteneği gerektiren bir fonksiyon olarak görülmektedir. İç denetim fonksiyonu işletmenin gelişme ve büyümesine yönelik tavsiyelerde bulunarak yönetsel danışmanlık faaliyeti yürütmekte ve işletmenin maruz olduğu riskleri değerlendirerek yönetime güvence vermektedir.

Risk yönetimi: "Herhangi bir organizasyonunun stratejik yönetiminin merkezi bir parçasıdır. Risk yönetimi, şirketlerin, sürdürülebilir karı sağlamak amacıyla, faaliyetleri ile ilgili risklerini metodik olarak değerlendirdikleri, yönettikleri süreçtir" (FERMA, 2003: 3). Risk yönetiminin amacı organizasyonun tüm faaliyetlerine sürdürülebilir değeri katmaktır. Risk yönetimi, organizasyonu etkileyebilecek bütün faktörlerin olumlu ve olumsuz potansiyel eğilimlerinin anlaşılmasını sağlar (FERMA, 2003: 3).

Çok disiplinli doğası ve üretkenlik vadeden yapısı nedeniyle günümüz iş dünyasında oldukça yaygın bir kavram haline gelen **yönetişim** (governance) veya bazı kaynaklarda kullanılan şekliyle **kurumsal yönetim** (corporate governance) kurumun tüm paydaşları ile birlikte yönetimini, kurumun yönetimine ve süreçlerine katkı sağlamasını ifade etmektedir. Yönetişim kavramının ortaya çıkışı ülkeden ülkeye ve bölgeden bölgeye farklılıklar göstermektedir. Yirmi birinci yüzyılın başındaki Enron, Worldcom ve Parmalat gibi finansal krizler işletmelerdeki yönetişim süreci ile ilgili tartışmaların da fitilini ateşlemiştir. Esasında yönetişim kavramını kurumların yanlış yönetilmesinin yarattığını söylemek çok da yanlış olmaz. Yönetişim ekonomik krizlere karşı bir kalkan olarak tanımlanabilir. Ülkelerin yönetişim prensiplerini adapte etmelerinin temel nedeni ekonomik dalgalanmalardaki iniş ve çıkışlardaki risklerden korunmaktır (Muneeza ve Wajeeh, 2012: 203).

İç kontrol: Organizasyonun faaliyetlerini izlemesi ve kontrol etmesinde güvenilirlik sağlayan en önemli mekanizmadır. Faaliyetlerini belirlenen esaslara uygun ve etkin yapmak isteyen tüm organizasyonlar hataları minimize etmek için iç kontrol sistemini kullanmak zorundadır (Jones, 2008: 1064). Dünyada kullanılan en yaygın iç kontrol çerçevelerinden biri olan COSO (Comitte of Sponsoring Organizations of The Treadway Commision)ın tanımına göre iç kontrol; “faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği, finansal raporların güvenilirliği, mevcut düzenleme ve yasalara uyum hedeflerini gerçekleştirilmesinde makul güvence vermek için tasarlanmış ve organizasyonun tüm bireylerini etkileyen ve tüm bireylerin etkilendiği bir süreçtir” (COSO, 2013: 2).

2. BÖLÜM

KURAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Stratejik Planlama

2.1.1. Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama

Sosyolojik, ekonomik ve teknolojik alandaki değişimler işletmenin faaliyet gösterdiği çevreyi önemli ölçüde etkilemektedir. İşletmeler faaliyetlerinde sürdürülebilirliği sağlamak için değişen çevre şartlarına süratle tepki gösterebilmelidir. Stratejik yönetim, değişen çevre şartlarına süratle ayak uydurabilmenin en etkili araçlarından biri olarak kabul edilmektedir.

Stratejik yazına yön veren önemli yazarlar tarafından yönetime farklı şekillerde yaklaşılmıştır. Organizasyonel yapı ve strateji ilişkisini ortaya koyan Chandler (Chandler, 1962), stratejik yönetimin temel konseptini ortaya koyan Ansoff (Ansoff, 1965) stratejik yönetimi rakiplerinden farklı bir rekabet stratejisi ortaya koyarak konumlandırma şeklinde tanımlayan Porter (Porter, 1979), stratejik yönetim alanının, stratejiyi tek bir anlama gelecek bir tanıma sığdıramayacağını ortaya koyan Mintzberg

(Mintzberg, 1978), işletme stratejisini; stratejik analiz, seçim ve uygulamanın bir kombinasyonu olarak tanımlayan Johnson ve arkadaşları (Johnson, Scholes, Whittington, 2008), stratejik yönetimi, işletmenin iç ve dış çevresinin analiz edilerek işletme stratejisinin seçilmesi ve seçilen stratejinin uygulamaya geçilmesi olarak tanımlayan Hill ve Jones (Hill, Jones, 2008) bu yaklaşımlardan bazılarıdır. Stratejik planlama yazını çoğunlukla Mintzberg ve Porter'a odaklanmaktadır. Her ikisi de stratejik planlamaya farklı perspektiften bakmaktadır. Mintzberg'in ilk zamanlarda yazdığı makaleler sürece odaklanırken daha sonraki yazıları stratejik planlamadan stratejik düşünceye kaymıştır ve bu düşünce stratejik planlamanın öneminin azalmasına neden olmuştur. Mintzberg stratejinin plandan ziyade vizyon olduğunu ifade etmektedir (Mintzberg, 1994). Porter ise faaliyet gösterilen iş kolunda rekabet avantajının sağlanabilmesi için stratejik konumlandırma üzerine odaklanması gerektiğini savunmaktadır (Porter, 1979).

Mintzberg'e göre: "Strateji, önemli organizasyonel kararlar verme sürecidir. Strateji tüm kararların toplamıdır ve farklı zamanlarda verilmiş bağımsız kararlar şeklinde ortaya çıkabilir" (Mintzberg, 1967: 73). Mintzberg ve arkadaşları, yönetim alanında strateji oluşturma sürecine yön veren on düşünce okulunu tanımlamışlardır. Bunlar; Tasarım Okulu, Planlama Okulu, Konumlandırma Okulu, Girişimcilik Okulu, Bilişsel Okul, Öğrenme Okulu, Güç Okulu, Kültür Okulu, Çevre Okulu ve Biçimleşme Okuludur (Mintzberg, Ahlstrand ve Lampel, 1998: 3).

Strateji formülasyonunu organizasyonun güçlü ve zayıf yönleri ile dış çevredeki fırsatlar arasında bir denge oluşturulması olarak gören Tasarım okulunun (Design School) temel kavramlarına yön verenler Selznick (1957) ile Chandler (1962)'dir. Tasarım okulunda, organizasyonun güçlü ve zayıf yönleri içsel olarak, fırsat ve tehditleri ise dışsal olarak değerlendirilmektedir. Bu okul ayrıca yönetsel değerler ve sosyal sorumluluk kavramlarının strateji oluşturma sürecinde oynadığı rolü de

önemsemektedir. Bu okula getirilen en önemli eleştirisi ise; rakipler, devlet kontrolleri, tedarikçiler, müşterilerden oluşan organizasyonun dış çevresi ile iç çevresinin dinamik koşullara sahip olduğu ve rakiplerine karşı üstünlük sağlamak için organizasyonun değişen koşullara süratle adapte olması gerektiği, tasarım okulunun varsayımlarının ise buna imkân vermediği şeklindedir (Mintzberg, Ahlstrand ve Lampel, 1998: 37).

Konumlandırma Okulunu (Positioning School) bir düşünce okulu haline getiren Micheal Porter (1980)'dir. Bu okul temelde bir strateji geliştirmekten ziyade organizasyonun tanımlanmış jenerik stratejilerden birinde konumlandırılması esasına dayanmaktadır. Konumlandırma okuluna göre organizasyonun endüstri içerisinde daha fazla kar sağlamasını ve kaynaklarını etkin olarak kullanabilmesini mümkün kılan seçtiği bu stratejidir. Ürün farklılaştırma, fiyat liderliği ve odaklanma, konumlandırmada kullanılan jenerik stratejilerdir (Porter, 1980). Konumlandırma okuluna yöneltilen en temel eleştiriler; organizasyonu mekanik bir yapı olarak görmesi, insan faktörüne önem vermemesi, endüstrinin, faaliyet gösterilen toplumun kendine özgü özelliklerini dikkate almaması olarak sayılabilir (Mintzberg, Ahlstrand ve Lampel, 1998: 95).

Diğer okullardan farklı olarak temelde liderliği ele alan Girişimcilik Okulu (Entrepreneurial School) Scumpeter'e dayanmaktadır. Scumpeter girişimciliğe psikolojik açıdan yaklaşmış ve kişilik özelliklerinin önemine değinmiştir. Girişimcilik okulu, liderlik özelliklerini ön plana çıkararak stratejilerin liderlerin doğuştan gelen özellikleri ile zaman içerisinde geçirdikleri zihinsel süreçlerden kaynaklandığını öne sürmektedir. Bu okula göre strateji, liderin bakış açısıyla kişisel olarak üretilmektedir (Sarvan ve diğerleri, 2003: 82-83). Bu okula yöneltilen temel eleştiri stratejik yönetimi bireye indirgeyen dar bir bakış açısıyla yaklaşması şeklindedir (Shekhar, 2009: 47).

Bilişsel Okul (Cognitive School)'a göre strateji belirleme sürecinin temeli bilişsel süreçtir. Kişilerin bilgiyi elde etme, biriktirme ve kullanma süreçleri bilişsel

süreci oluşturmaktadır. Strateji geliştirenler farklı bilişsel özelliklere sahiptir ve bu kişilik özellikleri strateji geliştirmede farklı yaklaşımlara neden olmaktadır. Belli tipteki bilişsel özellikler belli stratejik yaklaşımları doğurmaktadır (Sarvan vd., 2003). Mintberg'e göre bu okul sistematik bir yaklaşımdan ziyade birbirine zayıf bağlarla bağlanmış farklı araştırmalardan oluşmaktadır (Mintzberg, Ahlstrand, Lampel, 1998: 150). Bu okula yöneltilen temel eleştiri, strateji formülasyonunun doğasındaki kolektif yapıyı gözden kaçırmış olmasıdır. Stratejiyi şekillendiren üst kademe, işi yapan personel ile doğrudan görüşmekten ziyade, farklı hiyerarşik kademelerdeki yöneticilerden bilgi almak suretiyle karar almaktadır. Alınan bu bilgi de çoğu zaman ön yargılıdır ve bilgi aktarımı esnasında çarpıtmalara neden olmaktadır (Shekhar, 2009: 48).

Öğrenme Okulu (Learning School) strateji oluşturma sürecinin zaman içerisinde öğrenildiğini öne sürmektedir. Organizasyonlar da bireyler gibi zaman içerisinde karşılaştıkları problemleri nasıl çözeceklerini öğrenmektedirler (Mintzberg, Ahlstrand ve Lampel, 1998: 176). Öğrenme Okulu Lindblom'un 1960'lı yıllarda kopuk adımlarla ilerleme (disjointed incrementalism) üzerine yaptığı çalışmalara dayanmaktadır (Sarvan ve diğerleri, 2003: 91). Bu yaklaşımda organizasyonel öğrenme küçük adımlarla (incremental) gerçekleşmekte ve liderin sorumluluğu da öğrenme sürecini yönetmek olarak görülmektedir. Gelecekteki belirsizlikler, karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin tüm alternatiflerin değerlendirilmesindeki güçlükler nedeniyle, stratejilerin rasyonel bir biçimde ve bir anda oluşturulması gerçekte bağdaşmamaktadır. Bu nedenle bu süreç aşamalı olarak gerçekleşmelidir (Sarvan vd., 2003: 94). Bu okula getirilen en temel eleştiriler; başarısızlıkların göz ardı edilmesi, uzak geleceğe ve uzak yerlere odaklanma eğilimi ile karakterize edilen "öğrenme miyopisi" kavramıdır (Levinthal ve March, 1993).

Organizasyonel gücü, organizasyonun dış çevresi ile ilişki (makro) ve örgüt içi bireyler arasındaki (mikro) ilişki bağlamında ele alan Güç Okulu (Power School), Stratejik Koşul Bağımlılığı ve Kaynak Bağımlılığı Kuramlarına dayanmaktadır (Sarvan ve diğerleri, 2003: 97-99). Güç Okulu, strateji formülasyonunun tek bir mimarın ürünü olmadığını, homojen bir strateji takımı tarafından oluşturulduğunu, stratejinin herkesin görüşlerine yer verilen bir ortamdan ziyade organizasyon içerisindeki en güçlü grubun çıkarlarını yansıtacak şekilde şekillendiğini ortaya koymaktadır (Mintzberg, Ahlstrand ve Lampel, 1998: 234). Bu yaklaşım, organizasyon içerisindeki inanç, değer ve çıkar farklılıklarından kaynaklanan çatışmaların etkisini ortaya koyamadığı yönünde eleştirilmektedir (Shekhar, 2009: 49).

Kültür Okulu (Cultural School)'na göre strateji formülasyonu organizasyon üyelerinin paylaştığı inanç ve anlayışa dayanan bir sosyal etkileşim sürecidir (Shekhar, 2009: 49). Örgüt kültürü uygulanacak olan stratejiyi belirlemekte ve yönetim tarzını etkilemektedir (Dinçer, 1998: 91). Kültür Okulu kapsamında ele alınan temel kavramlar, inançlar, değerler, normlar, semboller gibi terimlerdir. Örgüt üyeleri tarafından paylaşılan bu kavramlar strateji belirleme sürecine yön vermektedir (Sarvan ve diğerleri, 2003: 100). Örgüt kültürünün değişimin önündeki en büyük engel olması bu okula yapılan en temel eleştiridir. Bu durum örgütün farklı şekillerde karşısına çıkan durumlarla başa çıkabilme yeteneğini sınırlamaktadır (Shekhar, 2009: 50).

Çevre Okulu (Environmental School), strateji belirleme sürecinde çevrenin etkisini organizasyon ve liderliğin etkisinin yanına konumlandırarak bir denge oluşturmaktadır. Stratejistlerin karşılaştıkları çevrenin farklı boyutlarını tanımlamakta ve bunların strateji belirleme sürecine etkilerini ortaya koymaktadır. Bu okul organizasyona has niteliklerle çevrenin belirgin özellikleri arasındaki ilişkiyi tanımlayan durumsallık teorisinden ortaya çıkmıştır ve çevreyi strateji geliştirme sürecinin merkezinde konumlandırmaktadır (Mintzberg, Ahlstrand ve Lampel, 1998: 286). Bu

okula yöneltilen temel eleştiri, çevreyi sürekli değişen dinamik bir olgu ve organizasyonları da buna sürekli cevap vermesi gereken yapılar olarak görmesidir (Shekhar, 2009: 50).

Biçimleşme Okulu (Configuration School), diğer tüm okullardan öğrenilenleri entegre etmeyi amaçlamaktadır. Bu okulun iki ana özelliği bulunmaktadır. Organizasyonun bulunabileceği muhtemel durumları biçimleşme (configuration), strateji belirleme sürecini de dönüşüm (transformation) olarak tanımlamakta ve dönüşümü biçimleşmenin kaçınılmaz bir sonucu olarak görmektedir (Sarvan ve diğerleri, 2003: 107). Bu okula getirilen en temel eleştiri, diğer tüm okulların varsayımlarını birleştirmeye çalışması nedeniyle, karşılaşılan pratik durumlara çözüm üretebilmek için çok fazla varsayımda bulunulmasıdır (Shekhar, 2009: 51).

Planlama Okulu (Planning School), 1960'ların sonunda ilk ortaya çıktığında yöneticiler tarafından her bir işletme birimi tarafından rekabet gücünü artıracak stratejiler oluşturmak ve hayata geçirmenin en iyi yolu olarak benimsenmiştir (Mintzberg, 1994: 107). Bu okula göre strateji bir plan veya gelecekte yapılacak faaliyetler ve gidilecek yön için bir rehberdir. Strateji, bilinçli ve kontrol edilen, belli aşamalara bölünmüş ve detaylandırılmış formel bir planlama sürecinin sonucudur. Üst yönetim formülasyon sürecinin mimarıdır, planın yönetimi ise planlama ekibi tarafından yapılır. Bütçenin, hedeflere ulaşabilme derecesinin ve faaliyet planlarının hayata geçirilebilmesi için hazırlanan plan açık ve anlaşılabilir hedeflerden oluşmalıdır (Mintzberg, Ahlstrand ve Lampel, 1998: 57).

2.1.2. Stratejik Planlama Süreci

Stratejik planlamanın popülaritesi 1960'lı yıllardan beri inişli çıkışlı bir grafik izlemektedir (Falshaw ve Glaister, 1999: 108). Özellikle 1970'li yıllarda akademik alanda ve iş dünyasında stratejik planlama konusunda yazılmış binlerce makale

bulunmaktadır. Kimi araştırmacılar planlamayı yönetimin ufkunu sınırlayan bir kalıp olarak tanımlarken kimi araştırmacılar ise kaynakların optimal dağıtımını için en uygun mekanizmalardan biri olarak tanımlamaktadır.

Stratejik planlama günümüzde de yaygın olarak kullanılan bir planlama yöntemidir. ABD’de 2003 yılında yapılan bir araştırmaya göre seçilen işletmelerin %89’unda stratejik planlama yapılmaktadır (Bain ve Company, 2003: 8). 2013 yılında yine aynı kurum tarafından yapılan çalışmada stratejik planlama dünyada en çok kullanılan yönetim aracı olarak ön plana çıkmaktadır. Söz konusu çalışmada; işletmelerin %81’inin stratejik planlama yaptıkları ve bunların %43’ünün hazırladıkları plana bağılı kaldığı ortaya konulmuştur (Biledeau, 2013: 9). Drucker stratejik planlamayı “Gelecek hakkında sahip olunan bilgi çerçevesinde, sürekli, sistematik ve risk üstlenici kararlar alınması, alınan bu kararların gerçekleştirilmesi için çabaların sistematik bir biçimde organize edilmesi ve sistematik geri beslemelerle beklentilere oranla elde edilen sonuçlarının ölçülmesi süreci” şeklinde tanımlamaktadır (Drucker, 1994: 98).

Stratejik planlamanın merkezinde organizasyonun uzun vadeli hedeflerini belirlemek yer almaktadır ve bu uzun vadeli hedefler organizasyon için bir çerçeve işlevi görmektedir (Stoney, 2001: 28). Bu çerçeve organizasyonun stratejik ve finansal performansını iyileştirmek için kaynaklarını en iyi şekilde tahsis edilmesine yardım etmektedir. Stratejik planlama, aynı zamanda tüm organizasyonun planları ve kaynak dağılımı üzerine etkisi olan bir süreçtir (Dinçer ve diğeri, 2006: 214). Reeves ve diğeri (2012) stratejik planlamayı dört kategoriye bölmektedir: Klasik, adapte edici, şekillendirici ve vizyoner. Klasik strateji, çoğunlukla işletme fakültelerinde yöneticilere anlatılan ve uzun vadede kaynakların optimal dağılımına odaklandığı için istikrar gerektiren stratejidir. Petrol ve enerji sektörü klasik stratejik planlamayı etkili kullanan sektörlerle örnektir. Ancak moda sektörü gibi ani değişikliklere açık olan sektörlerde,

hızlı değişim süreçlerine olanak sağlayan adapte edici stratejik planlama modelinin kullanılması gerekir. Yazılım sektörü gibi daha fazla esneklik gerektiren sektörlerde başvuruşan şekillendirici stratejik planlama yaklaşımı, sürekli planlama döngülerine izin vererek işletmenin belirsizlik içerisindeki çevresini işletmenin menfaatine olacak biçimde şekillendirmesini sağlamaktadır. Vizyoner stratejik planlama ise geleceğin nasıl olabileceğine dair bir resme ihtiyaç duymaktadır. Şekillendirici stratejik planlamada olduğu gibi amaç, bulunulan çevrenin şekillendirilmesidir, ancak klasik planlamada olduğu gibi uzun vadeli hedefler planlanır (Reeves, Love ve Tillmanns, 2012: 38).

Stratejik planlama adından da anlaşılacağı gibi “strateji” ve “planlama” olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Strateji uzun vadede kurumun elde etmek istediği amaçları belirtmek için kullanılmaktadır. Yönetimin ana işlevlerinden biri olan planlama ise “işletmenin varmak istediği sonuçların/amaçların ve bu sonuçlara/amaçlara ulaşabilmek için seçilecek yolların belirlenmesi sürecidir” (Mirze, 2014: 3). Planlama, amaca ulaşmak için izlenecek yolların belirlendiği bir süreç, strateji ise amaçlara ulaşmak için verilen kararlar topluluğudur. Strateji ile planlama arasındaki temel fark stratejinin plandan daha dinamik olmasıdır (Ülgen, Mirze, 2014: 35).

Stratejik planlama; “işletmenin uzun dönemdeki yaşamını ve geleceğini önemli derecede etkileyebilecek hususlara odaklanmış bir süreç olarak dış ve iç çevresel olayları analitik yollarla inceleyen ve yaşamsal amaçlara uygun yolları belirleyen bir süreçtir” (Mirze, 2014: 6). Stratejik planlama bir süreçtir ve belirli aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamaların takip edilmesi sonucunda elde edilenler ise belirlenen amaçlar ve bu amaca ulaşmayı sağlayacak yollardır (Ülgen, Mirze, 2014: 34).

Stratejik planın nasıl hazırlanacağı birçok kaynakta farklılık gösterse de temelde hep benzer bir sistematik ile benzer faaliyetler icra edilmektedir. Stratejik planlama konusunda yazılmış en temel kaynaklardan biri olan Steiner’in “Üst Yönetim Planlaması” isimli kitabında yer alan ana aşamalar; Hedeflerin belirlenmesi,

organizasyonun iç ve dış çevresinin analizi, stratejinin değerlendirilmesi, stratejinin uygulanması, stratejinin programlanması yani zamanlamasının yapılması ve uygulanmasıdır (Steiner, 1969: 35). Mirze ise stratejik planlama sürecinin aşamalarını aşağıdaki şekilde ifade etmektedir;

Analiz: İçinde bulunulan durumun ve çevresel koşulların analizi,

Misyon, vizyon ve amaçlar: İşletmenin durum analizi sonucu yönlendirilmesi,

Planlar/stratejiler/faaliyetler:Yönlendirilen sonuçlara ulaşabilmek için yolların belirlenmesi,

Bütçe ile İlişkilerin kurulması: Stratejilerin/faaliyetlerin kaynak, maliyet ve bütçe çalışmalarının yapılması.

İzleme ve Kontrol safhası: Uygulamalar sonucu faaliyetlerin ve sonuçların izlenmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi olarak tanımlamaktadır (Mirze, 2014: 36).

2.1.2.1. Analiz Safhası

Her yıl halka açık şirketlerin onda birinin yok olduğu, ortalama işletme ömrünün 1970 öncesine göre yarıya düştüğü günümüz rekabet koşullarında başarılı bir strateji yürütmek isteyen organizasyonların strateji oluşturma sürecine daha fazla vakit ayırması gerekmektedir. Organizasyon yönetiminde çeviklik önemlidir, ancak değişen şartlara çevik bir şekilde cevap verirken hazırlıklı olmak da organizasyonu daha güçlü kılacaktır. Stratejik anlamda hazır olabilmek; potansiyel tehditler, bozulmalar veya fırsatların bir bütün olarak düşünüldüğü sistematik bir yaklaşımla mümkün olabilmektedir. Kısacası problem stratejik planlamanın kendisi değil birçok organizasyonun etkili bir stratejik planlama sürecinden (Kachaner, King ve Stewart, 2016: 26) ve bu süreci doğru yönetecek bir yapıdan yoksun olmasıdır.

Stratejik planlamada yapı ve süreçleri şekillendiren temel değişken rekabettir. Rekabet ortamında bulunan işletmeler, rakiplerin tüm hareketlerini gözlemlemek ve rekabet üstünlüğünü sağlayacak yolları araştırmak durumundayken; sınırlı rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmeler ise sadece çevresel koşulları analiz ederek planlarını kurumsal ve bölümsel bazda belirlemek durumundadır. Ancak her durumda stratejik planın oluşturulmasına yönelik çalışma alanları belirlenmeli ve belirlenen alanlarda çalışma grupları oluşturulmalıdır. Gruplar oluşturulurken personelin bilgi ve becerisinin yanında çalışma arzusunun da dikkate alınması planın başarısı açısından son derece önemlidir. Bu gruplar bütçe imkânları çerçevesinde içeriden veya dışarıdan uzman destekli olarak oluşturulabilir (Mirze, 2014: 41).

Stratejik planın analiz safhası; Paydaş analizi, dış ve iç çevre analizleri, güçlü ve zayıf yönlerin, fırsat ve tehditlerin belirlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Bu safha takip eden diğer tüm safhalar için ihtiyaç duyulacak bilgilerin toplanması ve diğer safhalara ışık tutacak olması açısından son derece önemlidir. Burada temel hedef “neredeyiz” sorusunun cevabını bulmaktır. Geçmiş dönemlerde belirlenen hedeflere ulaşma düzeyi, sahip olunan kaynaklar, ihtiyaçlar, bulunulan duruma ilişkin tespitler, gelişime açık alanlar, güçlü ve zayıf yönler bu sürecin çıktılarıdır (Kalkınma Bakanlığı , 2016, s. 14).

2.1.2.1.1. Paydaş Analizi

Paydaşlar; organizasyonun misyon ve vizyonunu etkileyebilen, elde ettiği sonuçlardan etkilenen, performansına yönelik taleplerde bulunabilen birey ya da gruplardır. Organizasyonun girdilerini sağlayan, üretimde bulunan, ürünlerini kullanan, pazarlayan, ileten, kısaca organizasyon ile etkileşim halinde olan tüm kişi ve kuruluşlar işletmenin paydaşlarıdır. Paydaşın organizasyon üzerindeki etkisinin ve öneminin belirleyicisi ise hayatta kalması, rekabet edebilmesi veya karlılık için ne kadar önemli olduğuyla orantılıdır. Paydaşlar, organizasyon beklentilerini karşıladıkça veya üzerine

çıktıkça desteklemeye devam edeceklerdir. Yapılan çalışmalar paydaş ilişkilerini etkili olarak yürütebilen organizasyonların diğerlerine göre daha başarılı olduklarını ortaya koymaktadır. Bu yüzden paydaş ilişkileri rekabet avantajı sağlayabilecek şekilde yönetilmelidir (Hitt, Ireland ve Hoskisson, 2009: 21). Paydaşlar iç ve dış paydaşlar ile yararlanıcılar/müşteriler olarak sınıflandırılabilir.

İç Paydaşlar: Organizasyonu etkileyen veya organizasyondan etkilenen organizasyon içindeki kişi, grup veya (varsa) ilgili/bağlı kuruluşlardır. Organizasyonun yöneticileri ve çalışanları, iç paydaşlara örnek olarak gösterilebilir.

Dış Paydaşlar: Organizasyonu etkileyen veya organizasyondan etkilenen organizasyon dışındaki kişi, grup veya kurumlardır. Organizasyonun faaliyetleriyle ilişkisi olan diğer kamu ve özel sektör kuruluşları, organizasyona girdi sağlayanlar, sendikalar, ilgili sektör birlikleri dış paydaşlara örnek olarak gösterilebilir.

Müşteriler (Yararlanıcılar): Organizasyonun ürettiği ürün ve hizmetleri alan, kullanan veya bunlardan yararlanan kişi, grup veya kurumlardır. Müşteriler dış paydaşların alt kümesidir (Kalkınma Bakanlığı , 2016: 18).

Bazı kaynaklarda paydaşlar; sermaye piyasası paydaşları (hissedarlar ve sermaye sağlayan bankalar gibi büyük tedarikçiler) ürün piyasası paydaşları (müşteriler, tedarikçiler, üretici veya tüketici birlikleri) ve organizasyonel paydaşlar (çalışanlar, yöneticiler, yönetici olmayanlar) şeklinde ayrılmaktadır (Hitt, Ireland ve Hoskisson, 2009: 21).

Stratejik planın etkisi ve başarısı için en kritik hususlardan birisi de organizasyonun paydaşlarının planın hazırlanması sürecine katılımıdır. Bu nedenle organizasyonla etkileşim halindeki kişi ve kurumların planlama sürecine dâhil edilmesi; planın sahiplenilmesini ve benimsenmesini kolaylaştıracak ve başarılı olma ihtimalini arttıracaktır (Mirze, 2014: 64). Ayrıca planlamanın yararlanıcıların beklentileri

doğrultusunda yapılabilmesi için taleplerinin bilinmesi gerekir. Farklı paydaş gruplarının organizasyondan talepleri de farklı olabilmekte; hatta çoğu zaman bu talepler birbirleri ile çatışabilmektedir. Bu taleplerin organizasyon için değer ve önceliğini belirleyen ise paydaşın organizasyon için önem derecesidir. Paydaşların önceliklerinin belirlenmesinde aşağıdaki sorular yararlı olabilir:

- “Paydaş işletmenin hangi faaliyet, mal veya hizmeti ile ilgilidir?
- Paydaşın işletmeden beklentileri ve taleplerinin karşılanması hususunda işletme açısından önem derecesi nedir?
- Paydaş işletmeyi ne şekilde ve güçte etkilemektedir?
- Paydaş işletmeden ne şekilde ve ne güçte etkilenmektedir?” (Mirze, 2014: 65)

Paydaş analizi, paydaşların birbirleri ile olası çıkar çatışmalarını tespit edilmesi ve organizasyonun hizmetleri sunması için engel teşkil edebilecek hususların saptanması açısından da son derece önemlidir. Ayrıca paydaşların organizasyon ile ilişki düzeyleri, görüşlerinin dikkate alınmasında önceliklerini belirlemelidir. Organizasyon açısından önemli ve etkileşim gücü yüksek olan paydaşların sürece katılımının sağlanması ve çalışmaların birlikte yürütülmesi gerekir (Mirze, 2014: 67).

2.1.2.1.2. Dış ve İç Çevre Analizleri

Dış çevre analizi, organizasyonun faaliyette bulunduğu çevre ve bu çevrenin organizasyonun faaliyetlerine muhtemel etkileri ile organizasyonun rakipleri hakkında bilgilerin toplanması ve incelenmesidir. Bu incelemede temel belirleyici faktör, faaliyette bulunulan ortamın değişkenliğidir. Hızlı bir değişkenlik ve yoğun belirsizliğin egemen olduğu ortamlarda mevcut durumun tespiti ve ona uygun stratejilerin belirlenmesi yeterli olmayabilir. Organizasyonun çevresi yüksek, orta veya düşük belirsizlikte olabilir. Organizasyonun hayatta kalabilmesi ve faaliyetlerini sürdürebilmesinin yollarından biri çevresini sürekli gözlemlemesi ve çevreye uygun

stratejiler geliştirmesidir. Dış evre analizlerinde en önemli bilgi kaynağı internettir. Buna ilave olarak sektörel bilgileri kapsayan basılı yayınlardan, fuarlar ve sergilerden, danışmanlık firmalarından, müşterilerden, sahada çalışan görevlilerden istifade edilebilir. Rakipler hakkında bilgi toplamada yukarıda belirtilenlere ilave olarak; rakiplerin kamuoyu ile paylaştığı raporlardan, daha önce rakip firmalarda çalışmış eski yöneticilerden de faydalanılabilir. Hangi oranda bilgi toplanırsa toplansın geleceğin belirsizliği ve analiz yöntemlerinin kısıtlılığı nedeniyle yapılacak analizlerin tamamı bünyesinde sınırlı rasyonellik barındıracak ve geleceğe yönelik öngörü çoğu zaman mutlak olmayacaktır. Analiz kolaylığı sağlaması açısından organizasyonun genel dış çevresi yedi alt grup altında toplanabilir. Bunlar;

Politik evre: Organizasyonun faaliyette bulunduğu siyasi ortamdır. Yönetim kademesindeki merkezi ve yerel makamlar ve bunlara bağlı kuruluşlardan oluşmaktadır. Rejim ile ilgili gelişmeler, politik saygınlık ve istikrar, devlet birey ilişkileri, güç dengeleri, devletin iş ortamı ve ekonomik hayata müdahaleleri politik evre unsurlarından bazılarıdır.

Yasal evre: Faaliyet gösterilen çevreye ilişkin kanunlar, yönetmelikler kararlar ve düzenleyici işlemlerden oluşmaktadır. Ticaret, icra iflas, vergi ve idare vb. hukuk alanındaki gelişmeler, tüketiciler yasaları, sermaye piyasası hukuku, mülki sına ve fikri haklar yasal evre unsurlarından bazılarıdır.

Ekonomik evre: Toplumun gereksinimlerini karşılayacak mal ve hizmetlerin üretildiği ve tketicilerdiği ortamdır. Ekonomik sistem, gelişmeler ve eğilimler, ülkedeki yaşam standardı ve genel refah seviyesi, para ve maliye politikalarındaki gelişmeler, üretim faktörleri ekonomik evre unsurlarından bazılarıdır.

Sosyokültürel evre: İnsanların değer yargıları, tutum ve davranışlarından oluşan çevredir. Toplumda dünya görüşü, yaşam biçimleri, alışkanlık ve eğilimler ile ilgili

değişimler, önemli toplumsal sorunlar, etik ve ahlak konularında gelişimler ve eğilimler, çevre bilinci ile ilgili eğilimler ve değişimler sosyokültürel çevre unsurlarından bazılarıdır.

Demografik Çevre: Faaliyet gösterilen çevredeki nüfusun yapısı ve özellikleridir. Nüfusa ilişkin sayısal büyüklük, nüfus yapısı, nüfus özellikleri, kadın erkek oranları, yaş grupları ve etnik yapı demografik çevrenin unsurlarından bazılarıdır.

Teknolojik Çevre: Yeni bilgilerin yaratıldığı ve faaliyetlerde gelişmelere yol açan ortamdır. Teknolojik değişim ve gelişim potansiyeli, üretim teknolojilerindeki gelişim potansiyeli, sektörde otomasyon gelişimi ve eğilimleri, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler teknolojik çevrenin unsurlarından bazılarıdır.

Uluslararası Çevre: Faaliyet gösterilen ülkenin dışındaki fırsat ve tehditlerin olduğu çevredir. Ülkenin etrafındaki gerginlik durumları, yakın ve uzak çevrede etkisi olan politik oluşumlar, yakın ve uzak çevrede ekonomik gelişmeler uluslararası çevre unsurlarından bazılarıdır (Mirze, 2014: 80-93).

Yukarıdaki yedi genel dış çevre unsurlarına ilave olarak organizasyonun “iş çevresinin”de analiz sırasında incelenmesi gerekir. Bu analizde; organizasyonun faaliyet gösterdiği “Ana Pazar”, pazarın rekabet ortamı ve faaliyet konusuna ilişkin esas rakipler ayrı ayrı incelenmelidir. **Ana Pazar;** yapısı, sınırları, büyüme hızı ve yaşam döngüsündeki safhası açısından, **rekabet ortamı;** giriş çıkış kolaylığı, tedarikçilerin ve alıcıların pazarlık gücü, ikame malların varlığı rekabetin şiddeti açısından, **esas rakip;** gelecekle ilgili muhtemel amaçları, rakibin sektör ve kendisi ile ilgili oluşturduğu varsayımlar, rakibin sahip olduğu yetenekler açısından incelenmelidir (Mirze, 2014: 96-114).

İç çevre analizi, organizasyonun sahip olduğu varlık yetenek ve değer yaratan faaliyetlerinin incelenmesi, organizasyonun temel fonksiyonları ile ilgili performans

değerlendirmelerinin rakipler ve sektör ortalamaları ile karşılaştırılmasıdır. İç çevrenin dış çevreden temel farkı organizasyonun bu alanda kontrolünün bulunmasıdır. Bu nedenle hem bilgiye ulaşmak hem de analiz yapmak daha kolaydır. Ayrıca işletme içerisinde belirsizlik seviyesi daha düşük olduğu için de analizler dış çevreye göre daha rasyonel ve gerçekçi yapılabilmektedir (Mirze, 2014: 67-79).

Etkili bir işletme içi analiz için aşağıdaki beş temel husus değerlendirilmelidir:

- Organizasyonun sahip olduğu ve faaliyetlerde kullanılan maddi ve maddi olmayan tüm unsurlar olarak organizasyonun varlıklarının ve yeteneklerinin belirlenmesi.
- Bu varlıkların ve yeteneklerin organizasyonu diğerlerinden ayıran temel yetenek olup olmadığının belirlenmesi. Temel yeteneklerin; değerli olma, nadir olma, taklit edilmeme ve ikame edilememe özelliklerine sahip olması beklenir. Organizasyonda her faaliyet gerekli olmasına rağmen değer yaratmayabilir. Değeri belirleyen iki unsur; değer yaratan faaliyetin toplam maliyeti ve bu faaliyet sonucunda elde edilen gelirdir. Bu ikisi arasındaki fark yaratılan değeri gösterir. Yaratılan değer aynı zamanda rekabet ortamının temel değişkenlerindedir.
- Varlık ve yeteneklerin diğer organizasyonlarla karşılaştırıp güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi.
- Organizasyonun varlık ve yeteneklerini sektör ortalamaları ve rakipler ile kıyaslayarak mevcut durumunun belirlenmesi.
- Organizasyonun ihtiyaç duyduğu kritik başarı faktörlerinin belirlenmesi. Başarı faktörleri başarıya ulaşmayı kolaylaştıran “işin püf noktaları ”dır. Bu faktörler organizasyonun her kademesinde farklı faktörlerden oluşabilir. Bu nedenle kritik başarı faktörü analizi her kademe de gerçekleştirilmelidir (Mirze, 2014: 115-142).

Kaynak temelli yaklaşıma göre organizasyonların performanslarındaki farklılığı yaratan endüstri veya faaliyet alanının yapısal özelliklerinden ziyade sahip olunan

kaynak ve yeteneklerdir. Organizasyonlar farklı kaynaklara sahiptir ve bunların kullanımını kabiliyete bağlayabildikleri ölçüde rekabet avantajı sağlayabilecek benzersiz yetenekler yaratabilirler. Bu yeteneğin; ikame edilememesi, değerli olması, az bulunur olması, taklit edilememesi veya taklit edilmesinin çok maliyetli olması organizasyona sağlayacağı rekabet avantajını hem artırır, hem de bu avantajı sürdürmesine katkı sağlar (Hitt, Ireland ve Hoskisson, 2009: 16).

Yukarıda belirtilen dış ve iç çevre unsurları analiz edilirken, bu unsurların organizasyona olumlu veya olumsuz etkilerinin neler olabileceği, belirlenen olayların oluşma ihtimalleri, organizasyon için önem derecesi ve bunlara karşılık neler yapabileceği yani organizasyonun hazırlık derecesi ve kaynaklarının yeterliliği mutlaka değerlendirilmeli ve ölçülmelidir. Etki ve olasılık değerlendirmesi yaparken sayısal bir ölçek kullanılması yapılacak analizi kolaylaştıracaktır.

2.1.2.1.3. Güçlü ve Zayıf Yönler, Fırsat ve Tehdit Analizleri (GZFT-SWOT)

SWOT analizi Stanford Üniversitesi'nin 1960 yılında Fortune-500 işletmeleriyle ilgili yaptıkları bir çalışmaya dayanmaktadır. Çalışmada işletmelerin hedefleri ile gerçekte uygulanan arasında %35 farklılık gözlenmiştir. Buradaki problem çalışanların yetersizliğinden ziyade hedeflerin çok fazla muğlak olmasından kaynaklanmaktaydı. Birçok çalışanın yaptıklarının nedenleri konusunda bir fikirleri bulunmamaktaydı. SWOT bu çalışmadan yola çıkarak, bir projede yer alanların projeyi daha net anlamaları için geliştirilmiş bir tekniktir (Krogerus ve Tschäppeler, 2011: 12). SWOT analizi organizasyonun kendisini etkileyen faktörleri sistematik olarak analiz etme yöntemidir. Bu analizde organizasyonun güçlü ve zayıf yönleri içsel, fırsat ve tehditleri ise dışsal olarak analiz edilmektedir. Bu analiz stratejik planlama sürecinin diğer aşamalarına temel teşkil etmesi açısından önemlidir. SWOT analizinin temel amacı; organizasyonun faaliyet gösterdiği çevrenin taleplerine cevap verebilecek, kaynakları ve yeteneklerine en uygun stratejiyi seçmektir. Başka bir deyişle SWOT analizi ile geliştirilen stratejiler

organizasyonun fırsatları değerlendirecek, tehditlere karşı koyacak ve zayıflıklarını ortadan kaldıracak güçlü yanlarına dayanmaktadır. Organizasyon, ana amaçlarına ulaşmak için farklı stratejileri birbiri ile kıyaslamalıdır (Ritson, 2011: 41).

Güçlü Yönler: Rakiplere karşı üstünlük sağlayabilecek organizasyonun iç kaynaklı varlık ve yetenekleridir. Anahtar alanlardaki temel yetenekler, yeterli finansal kaynak, alıcıların zihninde olumlu bir imaja sahip olma, benimsenmiş piyasa liderliği, ölçek ekonomisine ulaşma, teknolojiye sahip olma, yoğun rekabet ortamının dışında kalabilme, fiyat avantajına ulaşma, güçlü reklam kampanyaları, ürün inovasyonu yeteneği, daha iyi üretim yeteneği, üstün teknolojik yetenekler, güçlü yönetim, tecrübeli ekiplere sahip olma, vb. güçlü yönler örnek olabilir.

Zayıf Yönler: Organizasyonun rakiplerine göre zayıf veya güçsüz olduğu yönleridir. Organizasyonun faaliyet gösterdiği endüstri normları ile mevcut durumu arasındaki fark zayıf yönlerini ortaya koyabilir. Belirgin bir stratejik yöne sahip olmama, modası geçmiş tesisler, düşük kar oranı, yönetimin derinlikten ve beceriden yoksun olması, bazı anahtar kabiliyetlere ve yeteneklere sahip olmama, ARGE’de geriye düşme, problemlerin kaynağını belirlemede güçlük, zayıf piyasa imajı ve dağıtım ağı, çok dar üretim bandı, ortalamanın altında pazarlama becerisi, değişiklikleri finanse edemeyecek durumda olma, rakiplere göre daha yüksek birim maliyet vb. zayıf yönler örnek olabilir (Ritson, 2011: 41).

Değer zinciri analizi organizasyonun güçlü ve zayıf yönlerini anlayıp bunları rekabet avantajı veya dezavantajı açısından değerlendirmenin en etkili yollarından biridir. Değer zinciri analizi ile hangi faaliyetlerin müşteriler için değer yaratan temel faaliyetler olduğu ortaya konulabilir. Hammaddede tedarikinden nihai ürünün dağıtımına kadar olan sürecin incelenmesi, hangi faaliyetlerin ürüne değer kattığının veya değerini azalttığına bilinmesine katkı sağlayacaktır. Örneğin Mart 2002’de yaptığı değer analizi ile seyahat acentelerine gereğinden fazla komisyon ödediğini ortaya koyan Delta

Havayolları, bu acentelere verdiği komisyonu kaldırarak ve internet satışlarına hız kazandırarak önemli bir rekabet avantajı elde etmiş ve diğer Havayolu işletmeleri de bu uygulamayı takip etmiştir (Parnel, 2014: 248).

Organizasyonun zayıf ve güçlü yanları üç ana kategoride toplanabilir; insan kaynakları, organizasyonel kaynaklar ve fiziksel kaynaklar. İnsan kaynakları organizasyonun zayıf ve güçlü yönlerinin temel belirleyicisidir. Zira organizasyonun insan kaynağı ve yöneticileri görevin gerektirdiği yeterlilikte değilse fiziksel veya ekonomik kaynaklara sahip olmak yeterli olmaz. Personel kaynağının güçlü ve zayıf yönleri; yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer yöneticiler ile çalışanlar şeklinde ayrı ayrı incelenmelidir. Yönetim kurulunun değerlendirilmesi; üyelerinin katkı düzeyi, tecrübesi ve görevde kalış süresi ile organizasyona bağlılıkları açısından, üst yönetimin değerlendirilmesi; görevde kalma süresi, geçmiş tecrübesi, yetenekleri, bireysel olarak güçlü ve zayıf yönleri açısından, diğer yönetici ve çalışanların değerlendirilmesi ise; kapsamlı bir insan kaynakları planlamasının varlığı, çalışanların alanlarına ilişkin bilgi, yetenek ve tecrübeleri, eğitim ve geliştirmeye verilen önem, personel dönüşüm hızı ve etkili bir performans değerlendirme programının varlığı açısından yapılmalıdır.

Organizasyonel kaynaklar; kurumsal, iş birimi ve fonksiyonel stratejiler arasında tutarlılık, organizasyonel strateji ile misyon ve vizyon arasındaki tutarlılık, strateji ile organizasyon kültürü ve organizasyon yapısı arasındaki tutarlılık, endüstri içerisindeki konumu, ürün ve hizmet kalitesi, firma ve/veya markanın ünü açısından değerlendirilmelidir. Fiziksel kaynaklar; sahip olunan teknolojinin güncelliği, dağıtım ağının karmaşıklığı ve kalitesi, üretim kapasitesi, tedarik kaynaklarına maliyet etkin erişim kabiliyeti, avantaj sağlayan bir lokasyonda konumlanması açısından değerlendirilmelidir. Her üç kaynak türü de organizasyona rekabet avantajı sağlamak için birlikte çalışmalıdır. Organizasyonun başarısı sahip olduğu kaynakların bileşimine

bağlıdır. Organizasyonun sahip olduğu insan kaynağı, organizasyonel ve fiziksel kaynakların kombinasyonu stratejilerde belirtilmelidir (Parnel, 2014: 251-252).

Fırsatlar: Organizasyon için olumlu sonuçlar yaratabilecek dış çevre unsurlarıdır. Yeni müşterilere, yeni pazarlara veya segmentlere hizmet edebilme, daha fazla talebi karşılayacak şekilde üretim bandını geliştirebilme, sahip olduğu bilgiyi yeni ürünlere de aktarabilme, ileriye veya geriye doğru entegrasyon, piyasadaki güçlü talep nedeniyle hızlı büyüme kabiliyeti, belirmekte olan yeni teknolojiler vb. fırsatlara örnek olabilir.

Tehditler: Organizasyonun varlığını sürdürmesine veya rekabet üstünlüğünü kaybetmesine neden olabilecek dış çevre unsurlarıdır. Daha düşük maliyetle üretim yapan firmaların piyasaya girişi, ikame ürünlerin satışında artış, piyasa büyüme hızının düşük olması, diğer ülkelerin para birimlerinde ve ticaret politikalarında olumsuz değişimler, maliyetli yasal düzenlemeler, piyasa durgunluğuna karşı hassasiyet, müşteri veya tedarikçilerin artan pazarlık gücü, alıcıların zevk ve tercihlerinin değişmesi, ters demografik değişimler vb. tehditlere örnek olabilir (Ritson, 2011: 41-43).

Fırsat ve tehditler yukarıda da belirtildiği gibi dış kaynaklıdır. Dış kaynaklı fırsat ve tehditler, iç kaynaklı güçlü ve zayıf yönler ile karıştırılmamalıdır. Örneğin firma ile ilgili; kötü finansal pozisyon, etkili olmayan pazarlama stratejisi veya güçlü marka imajı, güçlü ve zayıf yön olarak değerlendirilmesi gereken içsel faktörlerdir. Demografik değişimler, rekabet ortamından kaynaklanan tehditler, yasal değişiklikler, fırsat veya tehdit olarak değerlendirilmesi gereken dış kaynaklı değişkenlerdir (Parnel, 2014: 254).

SWOT analizinde çok fazla detaydan kaçınılmalı, her bir değişken kısa tutulmalıdır. Birçok değişken “mutlak” tan ziyade “nispi” dir, bu yüzden analiz subjektif değerlendirmelere dayanmaktadır. Organizasyon kültürü, liderlik yetenekleri gibi “yumuşak” kontroller ihmal edilmemelidir. Değişkenler önceliklendirilmeli ve

birbirleri ile ilişkilendirilmelidir. Değerlendirmeler duygusallıktan uzak ve gerçekçi yapılmalıdır (Ritson, 2011: 43).

SWOT analizinde güçlü ve zayıf yönlerin analizine ilave olarak makroekonomik çevrede ve endüstride bunların nasıl fırsata çevrilebileceği veya hangi açıdan tehdit olarak algılanabileceği de değerlendirilmelidir. Örneğin endüstri ekonomik koşullara göre ansızın yükselip düşüyorsa durgunluk alametleri firma için önemli bir tehdit unsuru oluşturacaktır. Endüstrideki üretim süreçlerine teknolojik gelişmeler henüz entegre edilmediyse bu teknolojinin uygulanması organizasyon için dikkate değer bir fırsat olacaktır (Parnel, 2014: 255).

SWOT bir strateji değildir, sadece geleceği planlamak için sistematik bir yaklaşım sunmaktadır. SWOT matrisi, yukarıda belirtilen hususların önem sırasına göre dizildiği basit bir matristir. Matrisin dikey ekseninde, güçlü ve zayıf yönler solda sütun halinde, fırsat ve tehditler ise yukarıda satır halinde yazılmaktadır. Bu matristen istifade edilerek alternatif stratejiler ortaya çıkmaktadır. Örneğin; kısa sürede yüksek kaliteli elektronik ürün üreten bir firma (güçlü yön) akıllı telefonlara duyulan yoğun talebi telefon üreterek ve pazarlayarak avantaja çevirebilir (fırsat). Ortaya çıkan bu stratejiler mutlaka kullanılacağı anlamına gelmeyip sadece yol göstericidir. SWOT matrisi organizasyonun stratejik alternatifleri geliştirmesinde sistematik bir yardımcı araçtır. Aşağıda McDonalds firmasına ait basit bir SWOT matrisi yer almaktadır (Parnel, 2014: 256).

Şekil-1 McDonalds SWOT Matrisi

	<u>Fırsatlar</u> 1. Gelişmekte olan ekonomilerde büyüme 2. ABD ve diğer ülkelerde sağlık bilincinin artması	<u>Tehditler</u> 1. Küresel ekonomik gerileme 2. Marketlerde hazırlaması kolay ürünlerin sayısı ve çeşitliliğinin artması
<u>Güçlü Yönler</u> 1. Finansal İstikrar ve Kaynaklar 2. Marka ismi ve bilinirliği 3. Faaliyetlerinde tutarlılık	1. Alternatif: BRICS (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin) gibi ülkelerde yeni pazarlara girmek (G1, G2, F1) 2. Alternatif: Sağlıklı gıda türlerinin	

Zayıf Yönler 1. Yumuşak tatlı bir fastfood olarak bilinmesi 2. Kızarmış ürünlere bağımlılığı	yaygınlaştırılması (Z1, Z2, O2) 3. Alternatif: Outlet marketleri değerlendirmek (G2, G3, T2)
---	---

Parnel, J. A. (2014). *Strategic Management Theory and Practice*. California: SAGE Publications.

Yukarıdaki örnekteki alternatifleri inceleyecek olursak; McDonald's finansal ve marka gücünü, hızla gelişmekte olan BRICS piyasasında bir fırsata çevirebilir. Zayıf yönü olan azalan piyasa payını ve fastfoodlara olan bağımlılığını, ülkenin birçok yerinde sağlıklı yiyecekler sunarak azaltabilir veya kendi hazır ürünlerini şöhreti ve marka gücünü kullanarak marketlerde pazarlamak suretiyle zayıf yönünü güçlendirebilir

SWOT matrisi dört temel alternatifi ortaya çıkarmaktadır; Güçlü Yön-Fırsat, Zayıf-Tehdit, Güçlü-Tehdit ve Zayıf Yön fırsat.

Güçlü Yön-Fırsat: Bu saldırgan strateji, organizasyonun güçlü yönlerinin kullanılmasını öngören ve en yaygın olarak kullanılan stratejidir. Honda firması iki güçlü yönü; motosiklet kalitesi ve bir Hindistan firması ile yaptığı uzun dönemli destek anlaşması ile Hindistan piyasasına girerek 4 milyondan fazla motosiklet ve scooter satmıştır.

Zayıf Yön-Tehdit: Bu savunma stratejisi zayıf bir yönün yarattığı zafiyeti önlemeye yönelik düzeltici işlemleri içeren alternatiflerden oluşmaktadır. Örneğin yakıt ekonomisine sahip olmayan (zayıf yön) bir havayolu şirketi yakıt fiyatlarının yükselmesi (tehdit) ile ilgili bir durum ile karşılaştığında uçuşları birleştirmeyi veya filosunu yenilemeyi düşünmelidir.

Güçlü Yön Tehdit: Bu strateji de bir tehdidi önlemek için güçlü bir yanı kullanmayı gerektiren alternatifleri içermektedir. Savunmacı veya saldırgan olabilmektedir. Örneğin geçmişte birçok inovasyonu hayata geçirmiş (Güçlü yön) bir üretici ekolojik endişeler (tehdit) nedeniyle müşteriler ve hükümet düzenlemeleri nedeniyle gözetim altındaysa

inovatif yönünü kullanarak ve ürünlerini mevcut düzenlemelere kısa sürede adapte edebilir.

Zayıf Yön-Fırsat: Defansif veya savunmacı alternatifleri içeren bu stratejide, zayıf bir yön desteklenerek organizasyonun bir fırsatı değerlendirmesi ön görülmektedir. Harley-Davidson firması ABD piyasasındaki %35 azalma (zayıf yön) nedeniyle hızla gelişmekte olan Hindistan pazarının avantajını kullanabilmek için Honda firmasına katılmıştır (Parnel, 2014: 257). SWOT analizinin tamamlanması ile stratejik planın analiz safhası sona ermektedir.

2.1.2.2. Stratejik Yönlendirme: Vizyon, Misyon, Değerler, Amaç ve Hedef Belirlemek

2.1.2.2.1. Vizyon

Vizyon organizasyonun gelecekte bulunmak istediği yerin bir ifadesidir. Daha geniş anlamda ulaşmak istediği nihai noktadır. Vizyon, organizasyonun yöneleceği istikameti işaret eder. Vizyon, çalışanların organizasyon için ne yapmaları gerektiğini ortaya koyan “büyük resim”dir. Etkili bir vizyon çalışanlar açısından bir meydan okumadır. Vizyon ifadesi aynı zamanda organizasyonun değerlerini ve arzularını yansıtır ve her bir çalışanın kalbine ve zihnine hitap etmesi arzulanır. Gelecekte gerçekleşmesi arzulanan bir hayalin ifade edilmesidir. Uzun dönemli yolculuğun bir rotasıdır. Stratejik planlama da geleceğin planlanmasıdır ve bu nedenle vizyonun etkili bir şekilde açıklanması gerekir. Vizyon, hem çalışanlar hem paydaşlar için bir motivasyon aracıdır. Heyecan yaratan bir vizyon tanımlamak stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesinde de son derece önemlidir (Mirze, 2014: 168-169). Vizyon planlama sürecine ışık tutmakta ve sonraki aşamalar için bir temel oluşturmaktadır.

Vizyonun belirlenmesinde her ne kadar analitik yöntemler kullanılsa da yaratıcılık da vizyonun önemli bir parçasıdır. Ayrıca vizyon nereye ulaşılması

hedeflendiğini göstererek organizasyon içi birimler ve çalışanlar arasında birleştirici özelliğe sahip olmalı, onları ve karar alıcıları ilerlemeye teşvik etmeli, ilham vermelidir. Bu görevi yerine getirmek için de açık ve anlaşılabilir ifadelerden oluşmalı, idealist, özgün, ayırt edici ve gerçekleştirilebilir olmalıdır. Vizyon ifadesini daha somut olarak ifade etmek için aşağıdaki soruların cevapları aranmalıdır:

- “Kurumun ideal geleceği nedir?
- Kurumun gelecekteki faaliyet alanı, ürünleri, üretim ve dağıtım süreçleri neler olabilir?
- Kurum paydaşlar tarafından nasıl algılanmak ve değerlendirilmek isteniyor?
- İdeal gelecek tanımı paydaşlar için özgün, çekici, heyecanlandırıcı ve ayırt edici özelliğe sahip midir?
- Düşünülen vizyonun, üst birimlerin kurum için öngördüğü gelecekteki konum ile örtüşme noktaları bulunmakta mıdır?” (Mirze, 2014: 171)

Vizyon belirlemek organizasyonun en önemli stratejik lideri olan CEO veya üst yöneticinin sorumluluğundadır. Edinilen tecrübelerle göre en etkili vizyon ifadesi CEO'nun ev sahipliğinde ve paydaşların katılımıyla elde edilmelidir. Organizasyonun iç ve dış çevresi ile açıkça bağlantı kurarak onları dikkate alması arzu ettiği geleceğe ulaşmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca yöneticilerin ve üst yönetimin eylem ve kararları da bu vizyon ile uyumlu olmalıdır. Vizyon ifadeleri genellikle kısa, etkileyici ve kolay akılda kalan cümlelerdir. Örneğin McDonalds'ın vizyonu: “Dünyanın en iyi hızlı hizmet restoranı olmaktır.” Ford motor fabrikasının İlk kurulduğundaki vizyonu: “Otomobili tüm Amerikalılar için erişilebilir kılmaktır” (Hitt, Ireland ve Hoskisson, 2009: 18). Google firmasının vizyonu “insanların ne istediğini tam olarak anlayabilen ve istediklerini onlara verebilen en mükemmel arama motoru olmaktır”. Günümüz teknolojik ortamı göz önünde bulundurulduğunda bu sürekli araştırma, geliştirme ve

inovasyonu gerektiren bir vizyondur ve Google kendini bunu gerçekleştirmeye adanmıştır. Honda'nın 2010 yılındaki vizyonu: "Toplumun var olmasını istediği bir işletme olabilmek için çabalamaktır. Bir üretici olarak bunu gerçekleştirebilmekteki sorumluluğumuz yeni değerler ve gelişmiş teknolojiyi katarak daha iyi ürünler üretmektir. Bu yüzden de ürettiğimiz her üründe ürünün mümkün olabilecek en üst kalitede olmasına özen gösteriyoruz" (Pitt ve Koufopolous, 2012: 122)

2.1.2.2.2. Misyon

Misyon organizasyonun varoluş veya kuruluş nedenidir. Misyon organizasyonun faaliyet gösterdiği alanı, rekabet ettiği ortamı ve hizmet verdiği müşterileri ifade eder. Misyon ifadesi vizyondan daha somuttur. Yine de misyon ifadesi de vizyon gibi tüm paydaşlarla ilişkili olmalı ve ilham verebilmelidir. Vizyon ve misyon ifadeleri birlikte organizasyonun seçeceği veya uygulayacağı stratejilere kaynak oluşturur. Misyon belirlenmesinde nihai sorumluluk üst yönetimde olsa da bu ifadenin tüm paydaşların katılımı ile ortaya konulması benimsenmesini kolaylaştıracaktır. Misyon ifadesi özellikle ürün ve müşteriler ile ilgili olduğu için müşteri ile doğrudan muhatap olan alt ve orta kademe yöneticilerin sürece dâhil olması son derece önemlidir. Örneğin McDonalds'ın misyonu: "Dünyanın her yerindeki insanlarımız için en iyi işveren olmak ve her bir restoranımızda müşterilerimize operasyonel mükemmelliği sunmaktır." (Hitt, Ireland ve Hoskisson, 2009: 18). Google'ın misyonu: "Dünyanın her yerindeki bilgiyi organize ederek herkesin kolayca erişebileceği ve kullanabileceği hale getirmektir" (Pitt ve Koufopolous, 2012: 124).

Organizasyonun misyonunun bir kısmı onun yapacağı/yaptığı işi tanımlamasıdır. Bir kısmını ise onu diğer organizasyonlardan ayıran iş felsefesi, değerleri ve yaklaşımlarıdır. Misyon ifade edilirken öncelikle organizasyonun yaptığı iş tanımlanmalıdır. Bu tanımda organizasyonun ürettiği mal veya hizmet, faaliyet türü ve faaliyette bulunduğu pazar/çevre belirtilmelidir. Ayrıca bu işi yaparken benimsediği

değerler, yaklaşımlar ve diğer organizasyonlardan onu ayırt eden hususlara da yer verilmelidir. Misyon organizasyonun bütününe kapsamakla birlikte her düzeydeki alt birimin de buna uygun bir misyonu ve vizyonu olmalıdır. Sistem yaklaşımı çerçevesinde organizasyon alt sistemlerin birleşiminden oluşmaktadır ve onu oluşturan birimlerin de ana sisteme uygun bir misyonu bulunmalıdır. Misyon aynı zamanda uygulanacak stratejiler için bir çerçeve çizmektedir. Uygulanacak stratejiler bu çerçevede kalmalıdır (Mirze, 2014: 162-170).

Vizyon ve misyon ifadelerinin diğer bir önemi de organizasyon hakkında bilgi sahibi olmak isteyenler için fikir vermesidir. Bu ifadeler bir amacı da paydaşları organizasyonun ne olduğu, neyi başarmak istediği, neye hizmet ettiği konularında bilgilendirmektir. Organizasyonun misyonu çevresel etkilere göre zaman içerisinde değişiklik gösterse de vizyonu çok daha uzun vadeye odaklanan hedefidir (Hitt, Ireland ve Hoskisson, 2009: 18).

Misyon ifadesinin uzunluğu konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bazı kaynaklarda çok kısa ve öz olması gerektiği ifade edilirken bazı kaynaklarda kapsamlı olması gerektiği yer almaktadır. Misyon ifadesi kimine göre organizasyonun anayasasıdır ve diğer her şeyin kıyaslandığı bir kriterdir (Macleod, 2016: 20). Etkili bir vizyon 75-200 kelime ile ifade edilebilmektedir. Etkili bir misyon ifadesi için aşağıdaki sorulara cevap verilmesi gerekir:

- “Kurumun var olma nedeni nedir?
- Hangi mal veya hizmet üretilmektedir?
- Kimlere hizmet verilmektedir? Müşteriler kimlerdir?
- Paydaşların hangi gereksinimleri karşılanmaktadır?
- Organizasyonu benzerlerinden ayırt edici açıklamalar yapılmış mıdır?

- Kurumun yasal, statüsel görevleri açıklanmış mıdır?
- Kurumun çalışma felsefesi nedir?
- Kurumun çalışma felsefesine temel teşkil eden değerler, inançlar, standartlar ve idealler nelerdir?
- Kurumun çalışanları ve hizmet verdiği paydaşlarla ilgili değerleri nelerdir?
- Kurumun hizmet kalitesi veya sonuçları ile ilgili değerleri nelerdir?
- Kurum çalışanlarının benimsediği değerler ve inançlar nelerdir?” (Mirze, 2014: 166).

Organizasyonların misyon ve vizyonlarını tanımlamasının hem içsel hem de dışsal faydaları vardır. İçsel faydalar olarak; organizasyonun stratejilerini seçmek için gereken yönü belirlemek, kaynakların hangi önceliklere göre dağıtılacağını ortaya koymak, çalışanlara önemli meselelerde birlikte çalışma olanağı sağlamak ve organizasyon kültürü ve özellikleri hakkında daha çok şey öğrenmek sayılabilir. Dışsal faydalar olarak ise; organizasyonun rakiplerinden nasıl farklılaştığını göstermek, organizasyonun önceliklerini yansıtmak ve organizasyonun kültür ve değerleri hakkında fikir vermek sayılabilir (Hitt, Ireland ve Hoskisson, 2009: 19).

2.1.2.2.3. Temel Değerler

Organizasyonun paydaşlarının tutum ve davranışlarına rehberlik eden; temel ilkeler, değerler, davranışlar ve kültürün oluşturduğu bütündür. Organizasyonel değerler ayrıca çıkar çatışmalarını çözümlenmekte kullanılacak rehberlerdir. İş yapmada paylaşılan yöntemler, çalışanların birbirine karşı davranışlarını düzenleyen rehber, çalışan davranışını düzenleyen etik ilkeler, temel inanışlara organizasyonun yaklaşımını gösteren hatırlatıcıların hepsi organizasyonun değerleri olarak nitelendirilebilir. Organizasyon kültürünü tanımlamaya yardımcı olur, kabul edebilir davranışları tanımlar, organizasyonun temel önceliklerini personele hatırlatır, insan onuruna saygı

gibi temel kuralları tanımlar ve personelin organizasyonu ile gurur duymasına katkı sağlar. Kalite, dürüstlük, mükemmeliyetçilik, hesap verilebilirlik, inovasyon, profesyonellik, takım çalışması, iş birliği en yaygın temel değerlere örnek olabilir (Macleod, 2016: 24). Temel değer ifadelerinin organizasyonların misyon ifadelerinde yer alma derecesi farklılık arz etmektedir. Misyonda temel değerlerin yeteri kadar yer alıp almadığını sorgulamak için; kurumun çalışma felsefesinin, çalışanlara yön gösterecek ilkeler, idealler ve standartların ve işletmenin değerlerinin misyon ifadesinde yer alıp almadığı değerlendirilmelidir (Mirze, 2014: 167). İngiltere'nin en ünlü süpermarket zincirlerinden biri olan Tesco'nun temel değerleri "Herkes müşteri için en iyisini yapmalı, size nasıl davranılmasını istiyorsanız müşterilerinize öyle davranın, fark yaratmak için tüm konularda birlikte çalışmalıyız, herkes aynı yöne doğru iteklerse en küçük yardımlar bile çok büyük sonuçlar doğurabilir" (Pitt ve Koufopolous, 2012: 132)

2.1.2.2.4. Amaç ve Hedeflerin Belirlenmesi

Amaçlar, ulaşılmak istenen sonuçların kavramsal ifadesidir, çabaların yönlendirildiği arzu edilen sonuçlardır (Parnel, 2014: 118). Hedefler ise amaca ulaşmak için ihtiyaç duyulan ve amaçlara göre daha somut ve ölçülebilir sonuçlardır. Amaç ve hedeflerin ortak özelliği, bir süre sonunda nereye varılmak istendiğinin ifade edilmesidir. Amaçlar vizyonun belirli bir zaman diliminde soyut olarak belirtilmiş şeklidir. Amaçlar genel olarak dört açıdan sınıflandırılabilir; biçimsel olarak tanımlanmış veya tanımlanmamış amaçlar, ilgili oldukları yönetim düzeyi açısından stratejik veya işlevsel amaçlar, dönem açısından kısa, orta veya uzun vadeli amaçlar ve ekonomik ya da ekonomik olmayan amaçlar. Örneğin karlılık ekonomik bir amaç iken etik değerlerin benimsenmesi ekonomik olmayan bir amaçtır. Rekabet ortamında faaliyet gösteren kar odaklı organizasyonlarda amaçların çoğu ekonomik amaçlardır. Kâr amaçlı olmayan organizasyonlarda ise amaçlar daha çok paydaş beklentileri

odaklıdır. Amaçlar sonuçları etkileyecek önemli hususları kapsamalıdır, gerçekçi olmalı ancak işletmeyi yukarı taşıyacak hedefleri de içermelidir. Etkili bir amaç:

- “İşletmenin misyonunu gerçekleştirilmesine katkıda bulunmalıdır.
- Misyon, vizyon ve ilkelerle uyumlu olmalıdır.
- İddialı ama gerçekçi ve ulaşılabilir olmalıdır.
- Ulaşılabilecek noktayı açık bir şekilde tanımlamalı ancak buna nasıl ulaşılacağını ayrıntılı olarak açıklamamalıdır.
- Planlama sürecinin daha sonraki aşamaları için bir çerçeve sunmalı, yol göstermelidir.
- Durum analizine göre şekillendirilmelidir.
- Orta vadeli bir zaman dilimini kapsamalıdır.” (Mirze, 2014: 174)

Amaçların oluşturulması başlangıçta basit gibi görünse de etkilenen paydaşların sayısı amaçların belirlenme sürecinin zorluk derecesinin temel belirleyicisidir. Örneğin hissedarlar genellikle maksimum karlılığa önem verirken kredi verenler uzun vadeli sürdürülebilirliğe önem vermektedir. Müşteriler firma için zararına da olsa mümkün olan en düşük fiyattan ürün almak isterler. Yöneticiler ise hem uzun dönem sürdürülebilirliğe hem de karlılığa odaklanırlar. Üst yönetim için en zoru, öncelikleri farklı bu paydaşları ortak bir payda da buluşturacak iş kalitesi ve kariyer gelişimini de içerecek şekilde organizasyonun amaçlarını ortaya koyabilmektir (Parnel, 2014: 118).

İşletmenin amaçları ekonomik veya ekonomik olmayan amaçlar olarak karşımıza çıkabilir. Karlılık, büyüme, süreklilik vb. amaçlar pay sahiplerinin beklentilerine cevap verecek ekonomik amaçlardır. İşletmenin yer aldığı çıkar gruplarının elde etmek istedikleri amaçlar ise ekonomik olmayan amaçlardır. Çalışanların refah seviyesine yönelik beklentileri, müşterilerin aldıkları mal veya hizmet

karşılığında beklediği kalite, yerel kuruluşların işletmenin bulunduğu çevreye karşı sorumlulukları ekonomik olmayan amaçlara örnek olabilir (Ülgen ve Mirze, 2014: 187).

Hedefler yukarıda belirtildiği gibi amaçlara göre daha spesifik, somut, ölçülebilir ve sayısal olarak ifade edilebilen sonuçlardır. Aslında hedefler alt amaçlar şeklinde de değerlendirilebilir. Yani bir amacı gerçekleştirmek için birden çok hedefin gerçekleştirilmesi gerekebilir. Etkili bir hedef; belirli bir zaman dilimi içinde gerçekleştirilebilir, ölçülebilir, yeterince açık ve anlaşılabilir olmalıdır. Ayrıca hedefin gerçekleşmesi sonucunda amaca hangi ölçüde ulaşılabileceğinin de bilinmesi gerekir

Etkili bir hedef için cevaplanması gereken sorular şunlardır:

- “Hedefler kurumun misyon, vizyon ve amaçları ile tutarlı mı?
- Konulan spesifik, somut çıktının gerçekleşmesi amacı ne ölçüde etkilemektedir?
- İstenilen sonuçlara ulaşılması için gerçekleştirilmesi gerekli çıktılar konusunda belirli bir zaman belirlenmiş mi?
- Sonuçlar açık, seçik ve anlaşılabilir mi?
- Sonuçlar ölçülebilir mi?
- Ölçme için hangi verilerin temin edilmesi gerektiği belirgin midir?
- Hedefe ulaşılması durumunda amaca da ulaşılabilme olasılığı yüksek midir? Hedef gerçekleştiğinde amaca ne ölçüde varılabiliyor?” (Mirze, 2014: 176-177).

2.1.2.3. Planlar, Stratejiler ve Faaliyetler

Strateji kelimesinin orijinali Yunanca; generalin bilgisi anlamına gelen “strategos”, ordu anlamına gelen “stratos” ve liderlik yapmak olan “agean” kelimelerinden gelmektedir. Bazı sözlüklerde askeri operasyonların planlanması ve uygulanması olarak da tanımlanmaktadır. Zaman içerisinde anlamı genişleyerek işletmelerin üst seviyede yaptıkları planlama ve bu planları hayat geçirmesi haline

gelmiştir. Strateji, üst yönetimin rekabet avantajı sağlamak ve sürdürmek için yaptığı planlamalardır. Esasında strateji de bir plandır (Scott, 2016: 32). Strateji ile planı birbirinden ayıran stratejinin dinamikliğidir. Strateji: “Rakiplerin faaliyetlerini de inceleyerek amaçlara varmak için belirlenmiş, nihai sonuca odaklı, uzun dönemli, dinamik kararlar topluluğu” olarak tanımlanabilir.

Kâr amacı gütmeyen Bakanlık, Belediye, Özel İdare vb. rekabet ortamında faaliyet göstermedikleri ve kar amacı gütmedikleri ve hizmet amacıyla kuruldukları için uzun dönemde yaptıkları planlar ve çalışmalar ile aldıkları kararlar stratejiden ziyade faaliyet olarak adlandırılmaktadır (Mirze, 2014: 183). Kâr amacı gütsün veya gütmesin her türlü kurum için stratejik planlama gereklidir. Çünkü her durumda organizasyonlar geleceklerini şekillendirmek ve bunu yaparken de tüm değişkenleri dikkate almak zorundadır. Stratejik planlamanın evrensel anlamda kullanılan sistematiği, özellikle yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren organizasyonlara bu değişkenleri dikkate almalarını sağlayacak araçları sunmaktadır.

2.1.2.3.1. Kar Amacı Güden Kuruluş Stratejileri

Kar amaçlı kuruluşlarda uygulanan stratejiler üç ana başlık altında toplanmaktadır; Üst yönetim tarafından uygulanan ve geleceğin tasarımının amaçlandığı **kurumsal stratejiler**, orta kademe yönetim tarafından uygulanan ve sektörde rekabeti amaçlayan **rekabet stratejileri** ile alt yönetim tarafından uygulanan ve kurumsal rekabet stratejilerine destek olmayı amaçlayan **işlevsel stratejilerdir** (Mirze, 2014: 185).

2.1.2.3.1.1. Kurumsal Stratejiler

Kurumsal stratejiyi oluşturmanın ilk adımı, faaliyet gösterilen piyasa ve endüstriyi değerlendirmektir. İşletmeler için kurumsal anlamda uygulanacak dört temel strateji alternatifi bulunmaktadır. Bunlar; büyüme stratejisi, küçülme stratejisi, durağan strateji ve karma stratejidir.

Büyüme stratejisi, firmanın pazar payını veya kâr payını önemli ölçüde arttırmayı amaçlayan bir stratejidir. Bazı yöneticilere göre uygulanması gereken yegâne strateji olsa da büyüme firma değerini arttıracaksa tercih edilmesi gereken bir stratejidir. Büyüme temel olarak iki yolla gerçekleştirilebilir. İşletme bir iş kolundaki büyüme veya yeni iş koluna girme nedenleriyle; gelirini, üretim kapasitesini veya iş gücünü arttırdığında içsel büyüme gerçekleşir. İçsel büyüme ayrıca, mevcut işin tanımını değiştirerek; yeni mal ve hizmetler ilave ederek, yeni pazarlar ilave ederek yeni faaliyet ve süreçler ilave ederek sayısal olarak gerçekleşir veya faaliyetlerin hız ve etkinliğini değiştirerek; mevcut mal ve hizmetler için yeni kullanım alanları, etkin pazarlama girişimleri veya üretim kapasitesi artırımları ile nitelik olarak büyüme şeklinde gerçekleşir (Ülgen ve Mirze, 2014: 199). Dışsal büyüme ise iki veya daha fazla işletme birleştiğinde veya biri diğerini satın aldığıda gerçekleşir. Hem dışsal hem de içsel büyüme işletmeye çeşitli avantajlar sağlar. Dışsal büyümede birden fazla işletme güçlerini birleştirerek daha güçlü bir yapıyı ortaya çıkarır. İçsel büyümede ise, organizasyona yeni kabiliyetler eklenirken kurumsal kültür korunur ve kontrol kolayca sağlanabilir (Parnel, 2014: 153).

İşletmelerin durağan stratejiyi seçmelerinin iki temel nedeni bulunmaktadır. İlk olarak; durağan bir ortam, yöneticilerin üretkenliği ve inovasyonu teşvik ederek mevcut iş birimlerinin etkililiğini arttırmaya odaklanmalarını mümkün kılmaktadır. İkinci olarak da; büyüme için harcanan emeğin, getireceği faydadan daha fazla olduğu durumlarda da durağan strateji tercih edilmektedir. İşletme büyüme stratejisi için uygun şartlar oluşuncaya kadar durağan stratejiyi tercih edebilir (Parnel, 2014: 159). Durağan stratejide mevcut iş tanımı değiştirilmez, faaliyetlerin hız ve etkililiğinde küçük iyileştirmeler yapılır. Esasında dış çevrenin çok değişmediği, rekabetin yoğun olmadığı, dengeli ve durağan piyasada halinden memnun olan işletmelerin kullandığı pasif bir stratejidir. Bu strateji “hiçbir şey yapmama” stratejisi değildir. İçinde faaliyette

bulunulan piyasanın büyüme hızında veya biraz daha yavaş bir büyüme gerçekleşebilir (Ülgen ve Mirze, 2014: 204).

Küçülme stratejisi genellikle işletme kötü performans gösterdiği ve kötüye gidiş beklendiği durumlarda uygulanan bir stratejidir. Bu strateji iki şekilde uygulanmaktadır; mevcut mal ve hizmetlerin bir kısmının veya tamamını tasfiye ederek küçülme, faaliyet gösterilen pazarların bir kısmının veya tamamının terk edilmesi, üretim süreçlerinin bir kısmının veya tamamının terk edilmesi veya faaliyetlerin hızını ve etkililiğini değiştirerek küçülme, pazarlama çabalarını azaltarak pazar payını daraltma veya üretim kalitesinin düşürülmesidir (Ülgen ve Mirze, 2014: 199). Küçülme stratejisi açısından bir diğer ayırım da üst yönetim düzeyinde uygulanan; tasarruf, kısmi tasfiye ve tam tasfiyedir. Tasarruf stratejisinde kar getirmeyen çıktıların elimine edilmesi, iş gücünün azaltılması, dağıtım maliyetlerinin azaltılması, işletmenin üretim bandı ve müşteri gruplarının yeniden değerlendirmesi gibi yeniden yapılandırma önlemleri yer almaktadır. Üst yönetim kademesinde değişimler ve işten çıkarmalar en temel göstergeleridir. Kısmi tasfiye, genellikle işletmenin bir veya daha fazla iş biriminin diğerlerine göre daha etkili performans gösterdiği durumlarda iş birimlerinin faaliyetlerini birbirinden ayırma şeklinde uygulanmasıdır. Tasfiye ise son çare olarak uygulanan bir stratejidir ve işletmenin varlıklarını satarak faaliyetlerine son vermesidir (Parnel, 2014: 162).

Karma stratejiler, işletmenin aynı anda farklı iş birimlerinde yukarıda belirtilen farklı stratejileri uygulamasıdır. Örneğin işletmeler bir iş biriminde küçülmeye giderken bir iş biriminde büyüme stratejisini uygulayabilmektedir. Ya da bazı ürün ve hizmetleri bünyesinden çıkarırken yeni iş kollarında büyüyebilmektedir. İşletmenin içinde bulunduğu çevre, endüstri koşulları veya konjonktürel dalgalanmalar farklı stratejileri zorunlu kılabilir (Ülgen ve Mirze, 2014: 204).

2.1.2.3.1.2. Rekabet Stratejileri

Rekabet stratejiler M. Porter tarafından geliştirilen ve rekabet üstünlüğü sağlayarak ortalamanın üstünde gelir elde etmek isteyen işletmelere önerdiği üç temel tercihten oluşan stratejilerdir. Bunlar; Maliyet liderliği, farklılaşma ve odaklanma stratejileridir. Porter'a göre iş birimi iki temel rekabet ile ilgili iki temel endişeye cevap aramalıdır.

Birincisi; yöneticiler, iş biriminin faaliyet gösterdiği endüstrinin tamamına mı yoksa tanımlanabilen alt seviye kollarına mı odaklanacağına karar vermelidir. Örneğin alışveriş merkezlerindeki özel elbise mağazaları çabalarını belirli ürünler ve piyasa ile sınırlı tutmaktadır. Aksine büyük süpermarket zincirleri ise toplu ve herkese hitap eden ürünlere odaklanmaktadır. İkinci olarak yöneticiler fiyatlarını diğer üreticilerde daha düşük tutarak mı yoksa ürünlerini farklılaştırarak mı rekabet edeceklerine karar vermelidirler. Porter'a göre her iki strateji birbirini dışlayan stratejilerdir zira farklılaşma çabası düşük maliyet çabalarını boşa çıkaracaktır veya düşük maliyetle üretilmek istenen bir ürün farklılaşma çabalarına engel olacaktır (Parnel, 2014: 184).

Maliyet liderliği stratejisi; rakiplerinden daha düşük maliyetlerle üretim yaparak, farklılaştırma stratejisi de; işletmenin mal ve hizmetlerini rakiplerinden farklı ve müşterilerin daha fazla bir bedele ödeyeceği şekilde yaparak piyasa ortalamasının üzerinde gelir elde etmeyi amaçlayan stratejilerdir. Odaklanmış strateji ise bu iki stratejinin daha belirli ve sınırlı bir aralıkta uygulanması ile ortalamanın üzerinde gelir elde edilmesine dayanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2014: 257).

2.1.2.3.1.3. İşlevsel Stratejiler

Kurumsal veya iş birimi stratejileri ancak işletmenin temel fonksiyonel alanları olan; pazarlama, finans, üretim, satın alma, insan kaynakları ve bilgi sistemleri gibi orta ve alt kademe yönetim düzeyindeki işlevlerle desteklendiklerinde etkili olabilir. Tüm

işlevsel departmanlar faaliyetlerini birbirleri ile entegre etmelidir çünkü birinde meydana gelen bir değişiklik tamamını etkilemektedir. Bu stratejiler kurumsal stratejiler belirlendikten sonra onlara göre şekillenmektedir ve daha kısa bir zaman periyodunu kapsamaktadır. İşlevsel stratejilerdeki temel problem sahası, fonksiyonel yöneticilerin diğer fonksiyonlar ile entegrasyon gerekliliğini görmezden gelmeleridir. Pazarlamacılar müşterilere üretim fonksiyonun tasarım kapasitesini aşan vaatlerde bulunabilirler veya üründe basit değişiklikler yapan üretim yöneticileri pazarlamacılar kadar müşterileri anlayamadıkları için müşteriye memnun etmeyen ürünler üretiliyor olabilirler. Bu yüzden tüm fonksiyonel birimler birlikte çalışmalı ve faaliyetlerini entegre etmelidir (Parnel, 2014: 219).

İşlevsel stratejiler altı ana grupta toplanabilir. Bunlar; pazarlama, satış ve servis faaliyetlerine ilişkin stratejiler, üretim ve operasyon faaliyetlerine ilişkin stratejiler, tedarik ve lojistik faaliyetlerine ilişkin stratejiler, insan kaynakları faaliyetlerine ilişkin stratejiler, teknoloji geliştirme araştırma geliştirme faaliyetlerine ilişkin stratejiler, finansman ve muhasebe faaliyetlerine ilişkin stratejiler.

Pazarlama, satış ve servis faaliyetlerine ilişkin stratejiler pazarlama karması olarak adlandırılmakta olan 4P (Price-fiyat, promotion-tutundurma, product-ürün, place-dağıtım) üzerine inşa edilmektedir. Üst yönetim tarafından belirlenen rekabet stratejisi bu karmanın nasıl oluşturulacağını belirlemektedir. Maliyet liderliği stratejisi yürüten bir kurum müşterilerinedüşük fiyata benzer kalitede ürünler sunmalıdır. Düşük maliyet farklılaştırma stratejisi uygulayan kurum ise müşterilerine rakiplerinden daha üstün ancak düşük maliyetli ürünler sunmalıdır. Tutundurma açısından günümüz internet ortamı muazzam fırsatlar sunmakta ve müşterilere etkili erişim olanağı yaratmaktadır. Ürün kararları pazarlama karmasının en önemli kararıdır ve ürün stratejisindeki basit bir değişim kurum stratejisini hareketlendirebilir. Düşük maliyet stratejisi izleyen işletmeler hedef pazarın ihtiyacını karşılayacak en düşük maliyetli dağıtım kanalını tercih ederken

farklılaştırma stratejisi izleyen işletmeler maliyeti ne olursa olsun en uygun dağıtım kanalını tercih etmektedir (Parnel, 2014: 224). İşletmenin pazarlama faaliyetlerindeki başarısı müşterilerin beklentilerine rakiplerinden daha iyi cevap verebilmesine bağlıdır. Bu nedenle pazarlama stratejisinde rakiplerin stratejileri de dikkatle izlenmelidir. İşletmenin pazardaki konumu lider veya izleyici olabilir. Pazardaki konumu işletmenin savunma, saldırı, büyüme izleyici stratejilerinden hangisini izleyeceğinin belirleyicisidir (Ülgen ve Mirze, 2014: 284).

Üretim ve operasyon faaliyetlerine ilişkin stratejiler ürün ve hizmetlerin nasıl üretileceğine ilişkin stratejilerdir. Genel olarak üretim stratejisi, seçilen stratejinin maliyet liderliği veya farklılaştırma stratejisi olma durumuna göre katı bir şekilde ayrılmaktadır. Düşük maliyet stratejisinin üretim süreci, maliyetleri minimize etmeyi hedeflemekteyken farklılaştırma stratejisinin üretim süreci, ürünün maliyeti artsa da ürün kalitesinin artırılmasını ve ayırt ediciliği hedeflemektedir. Organizasyon büyüklüğü de üretim stratejisinin diğer belirleyicisidir. Organizasyon büyüdükçe üretim stratejilerinin çeşitliliği de doğru orantılı olarak büyümektedir (Parnel, 2014: 227). İşletmenin rekabet stratejilerini uygulamada başarılı olabilmesi için; kalite, mal ve hizmet tasarım çalışmaları, süreç ve kapasite çalışmaları, yer seçimi çalışmaları, iş yeri düzenlemesi ve yerleşimi, stok kontrol sistemi, üretim planlama çalışmaları ve bakım çalışmaları konusunda etkili kararlar alabilmesi ve işlevsel alt grup stratejilerini geliştirmesi gerekir (Ülgen ve Mirze, 2014: 285-289).

Organizasyonun girdi sağlama ve çıktı dağıtma işlevlerine ait tüm faaliyetleri kapsayan tedarik ve lojistik faaliyetleri işletmenin rekabet stratejisi ile entegre edilmelidir. Düşük maliyet arayan işletmeler temel bir kalite düzeyinde en ucuza ürün temin edebilecekleri tedarikçiye ulaşmak isterler. Büyük işletmeler çok miktarda ürün almanın sağlayabileceği indirim imkânından istifade edebilirler. Ayrıca alınacak ürün miktarına bağlı olarak pazarlık gücüne de sahip olabilirler. Kimi zaman da belirli bir

kalite düzeyinde en iyi fiyatı yakalamak temel amaç olabilir. Ürünün ihtiyaç duyulandan daha kaliteli olması da maliyeti gereksiz yere arttıran bir husus olabilir (Parnel, 2014: 230). Tedarik zinciri yönetimi ileriye nihai ürüne doğru veya geriye hammaddeye doğru olabilir. Her iki durumda da sistemin aksamadan çalışması işletmeye rekabet avantajı sağlayacaktır. Ayrıca tedarik zincirindeki kurumlar arasındaki iyi ilişkiler ve iş birlikleri tüm kuruluşlara kazanç sağlayacaktır (Ülgen ve Mirze, 2014: 290).

İnsan kaynakları faaliyetleri gelecekteki insan kaynağı ihtiyacının planlanması, işe alınması, yerleştirilmesi, değerlendirilmesi ve çalışan gelişimi faaliyetlerini kapsamaktadır. Stratejik insan kaynakları yaklaşımı organizasyonun amaçlarını gerçekleştirebilecek iş gücünü temin etmeyi hedefler. Etkili olmayan insan kaynakları politikaları organizasyon için hem stratejik hem de maliyet açısından zararlıdır. Uygulanacak stratejilerde başarılı olmanın yolu çalışan bağlılığından geçmektedir. Çalışan bağlılığı sağlamak ise çalışma koşullarının iyileştirilmesine bağlıdır. Ancak bunu yaparken de kurumun çıkarları ile bireyin çıkarları arasındaki denge gözetilmelidir (Parnel, 2014: 232). İş gücü ile tüm uğraşların nihai hedefi rekabet üstünlüğü sağlamaktır. Rekabet üstünlüğünü sağlamak için de seçilen rekabet stratejisine uygun iş gücü istihdam ettirilmelidir. Seçilen strateji çerçevesinde ortaya çıkabilecek değişikliklere adapte olabilen ve geliştirilebilen çalışanlara ihtiyaç vardır. Çalışan yetenekleri verilecek eğitimlerle geliştirilmeli, rekabet ve yaratıcılığa yön veren kurumsal kültür oluşturulmalıdır (Ülgen ve Mirze, 2014: 292-296).

İş hayatında en çok değişime teknoloji alanında rastlanmaktadır. Teknoloji geliştirme işletmenin tüm süreçlerindeki yöntemlerin gelişmesini kapsamaktadır. Teknoloji geliştirme, araştırma geliştirme faaliyetlerine ilişkin stratejiler hem düşük maliyet hem de farklılaştırma stratejisi açısından çok önemlidir. Bir işletme için maliyetleri azaltmada veya rakiplerden farklı inovatif ürünler geliştirmede en yardımcı fonksiyon, araştırma ve geliştirme fonksiyonudur. Hızlı değişen ve üretim

modifikasyonlarına sıklıkla ihtiyaç duyulan endüstrilerde rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmenin yolu ARGE'den geçmektedir (Parnel, 2014: 230). ARGE çalışmaları mutlak başarı vadeden çalışmalar değildir bu nedenle daha çok parasal büyükleri ile sektörde öncü olan işletmeler tarafından yapılmaktadır. Ancak elde edilen buluş niteliğindeki sonuçlar işletmeye önemli rekabet avantajı sağlamakta ve sektörün iş süreçlerini temelden etkilemektedir. İşletme bu sayede ortalamanın çok üzerinde gelir elde edebilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2014: 297).

Her ne kadar burada son sırada yer verilmiş olsa da Finansman ve muhasebe faaliyetlerine ilişkin stratejiler önem bakımından ilk sırada yer almalıdır. Zira gerekli finansal analizler yapılmadan stratejilerin uygulamaya konulması mümkün değildir. Bu analizler; işletmenin yatırım ve finansman tercihlerini, stratejik kararların tahmini sonuçlarını, alternatif stratejiler arasında seçim yapılmasını, elde edilen sonuçların performans ölçümlerini içermektedir. Bu analizler, stratejiler için ihtiyaç duyulan unsurları ortaya koyarak karar vericilerin kararlarına ışık tutacaktır (Ülgen ve Mirze, 2014: 298). Bazı işletmeler, büyüme için gereken miktarda nakit üretebildikleri için finansal kaynaklarını güvence altına alacak diğer yollara başvurmaktadır. Bu yollardan hangisine başvurulacağına belirleyicisi ise kurumsal veya iş birimi stratejisidir. Düşük maliyet işletmeleri finansal maliyetleri minimize edecek yolları kullanmaktadır. Maliyetlerini, faaliyetlerinden elde ettikleri kaynaklarla sınırlı tutmak için yoğun çaba sarf etmektedirler. Farklılaştırma stratejisi uygulayan işletmeler ise, daha maliyetli olsa da ürünlerin araştırma ve geliştirmesi ile kalite artırımına kaynak yaratacak finansman yöntemlerini tercih etmektedirler. Sağlam bir finansal yönetim tüm stratejilerin temel dayanağıdır (Parnel, 2014: 225).

2.1.2.3.2. Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Faaliyetler

Kar amacı gütmeyen kuruluşların faaliyetlerine yön veren temel faktör paydaş beklentisidir. Stratejik planlama, paydaşların beklentilerine etkili ve verimli bir şekilde

cevap verebilmek ve daha iyi hizmet edebilmek için çok önemli bir araçtır. Kurumun geleceğini tasarlamak ve bu tasarımı destekleyecek faaliyetleri planlamak kaynakların optimal dağıtımına da katkı sağlamaktadır. Kâr amacı güden kuruluşlarda temel amaç olan nakit akışının yaratılması bu tür kuruluşlarda bir amaç olarak karşımıza çıkmasa da, kar amacı gütmeyen kuruluşlarda kaynaklarını etkili kullanmak ve verimli çalışmak zorundadır.

Kâr amacı gütmeyen ve rekabet ortamında faaliyet göstermeyen kuruluşlarda uygulanan stratejiler iki ana başlık altında toplanmaktadır: üst ve orta kademe yönetim tarafından geleceği tasarlamak amacıyla uygulanan **kurumsal stratejiler** ve alt kademe yönetim tarafından kurumsal stratejilere destek amacıyla uygulanan **işlevsel stratejilerdir**. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda kurumsal stratejiler hazırlanırken; dış çevresel fırsatlar ile kuruluş içi güçlü yönler etkili olacak, yapılan dış çevre analizleri ve tehdit değerlendirmeleri ışığında tespit edilen hususlar sürekli takip edilecek ve zayıf yönler tahsis edilecek imkânlar ile güçlendirilmeye çalışılacaktır. Kurum, her bir amaca ait hedefleri ve bu hedefleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyacağı faaliyet ve projeleri detaylı olarak planlayacak, bunları gerçekleştirmekten sorumlu birimleri, rol ve yetkileri belirleyecek ve önceliklendirerek kaynak tahsisi yapacaktır. İşlevsel stratejiler ister kâr amaçlı olsun ister olmasın, üst yönetimin kurumsal stratejilerine uygun olarak hazırlanır ve orta ve alt kademe yönetim tarafından uygulanır. Daha fazla bilgi, uzmanlık ve tekniğe dayanan stratejilerdir (Mirze, 2014: 185-250).

2.1.2.3.3. Eylem Planları

Uygulanacak stratejiler belirlenmesini müteakip bunların daha somut hale getirildiği, strateji veya faaliyetin kim tarafından ne zaman yapılacağına belirtildiği eylem planları hazırlanmalıdır. Eylem planında ayrıca; hangi amaç veya hedefle ilgili olduğu belirtilmeli, plandan etkilenecek unsurlar tanımlanmalı, hedefe ne ölçüde ulaşıldığını ortaya koyabilecek performans göstergeleri tanımlanmalı, aşamaları ve ne

zaman tamamlanacağı belirtilmelidir. Bu planlar, uygulamaya yönelik olması nedeniyle stratejik planın başarısı açısından son derece önemlidir. Bu nedenle eylem planlarının uygulama sonuçları mutlaka değerlendirilmeli ve raporlanmalıdır (Mirze, 2014: 290-291). Hedefler, faaliyetler ve projeler vasıtasıyla gerçekleştirilir ve eylem planları, faaliyet ve projeler ile somut hale getirilir.

2.1.2.3.4. Performans Programı

Performans programı, eylem planlarının aşamalarının belirli bir plan döneminde, genellikle bir yıl, gerçekleşecek seviyesinin belirlenmesidir. Genellikle 4-5 yıllık uzun dönemler için hazırlanan stratejik planların bir takvim yılı içerisinde yapılacak kısımları belirlenerek ihtiyaç duyulan kaynak tahsis edilir. Performans programı hazırlandıktan sonra bir rapor haline getirilir ve belirli aralıklarla değerlendirilir. Bu değerlendirmenin sağlıklı yapılabilmesi için; bilgiler düzenli olarak toplanmalı, analiz edilmeli, değerlendirilmeli, sonuçlar tüm yönleri ile ele alınmalıdır (Mirze, 2014: 296). Performans programı, planın uygulanması ile ilgilidir. Bir hedefin maliyetinin tahmin edilmesi ve detaylı maliyetlendirilmesi performans programı kapsamında icra edilir.

2.1.2.4. Stratejiler ve Bütçe İle İlişkilendirme

Stratejik planda yer alan amaç ve hedefler bütçe ile ilişkilendirilmelidir. Bütçe ile ilişkilendirilmeyen faaliyetlerin takibi ve kontrolü oldukça zordur. İşletmenin kendisinden beklenen mal ve hizmetleri doğru şekilde yerine getirebilmesi için kaynakları etkili ve verimli kullanılmalıdır. Amaçları ve hedefleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan her faaliyetin bir maliyeti vardır. İşletmenin faaliyetleri için ihtiyaç duyacağı kaynak miktarını belirlemek için faaliyetlerin maliyetine ihtiyacı vardır. Bir amacı gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan faaliyetlerin maliyeti o amacın toplam maliyetini verecektir. Bu maliyet bilgisi her bir stratejik alternatifin maliyetinin

karşılaştırılması, hesap verilebilirliğin sağlanması ve işletmenin faaliyetlerinin birim maliyetinin ortaya konulabilmesi açılarından da önemlidir (Mirze, 2014: 304-305).

2.1.2.5.Stratejik İzleme ve Kontrol

Stratejik kontrol, stratejik planın çıktılarının düzenli ve sistematik olarak kontrol edilmesidir. İzleme safhasında en önemli husus objektif bir raporlama sisteminin bulunmasıdır. Değerlendirme aşaması ise stratejik planın kuruma yarar sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesidir. Stratejik planın kontrolü; geriye yönelik, ileriye yönelik ve eş zamanlı olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır. Geriye yönelik kontrolde planın tamamlanmasını müteakip tüm faaliyetlerin kontrolü ve gerekiyorsa düzeltmesi yapılır. İleriye yönelik kontrol önleyici bir kontroldür ve süreçte yer alan faaliyetler gerçekleşmeden önce girdilerin kontrolü yapılarak oluşabilecek hataların en aza indirilmesi hedeflenmektedir. Eş zamanlı kontrolde ise faaliyetler devam ederken belli noktalarda kontroller yapılarak muhtemel hataların engellenmesi hedeflenmektedir. Her üç kontrolde de standartlar oluşturulmalı, mevcut durum tespit edilmeli, standartlarla mevcut durum karşılaştırılmalı ve sapmalar belirlenmeli ve gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Mirze, 2014: 315-317).

2.1.3. Stratejik Planın Uygulanması

Stratejik planın uygulanması, oluşturulan planın hayata geçirilmesidir. Stratejinin oluşturulması ile uygulanması arasındaki boşluk birçok araştırmacı tarafından incelenen bir konudur. Alexander (1991), 93 Fortune 500 işletmesi üzerine yaptığı çalışma neticesinde stratejik plan oluşturma ile uygulama arasındaki boşluğu dört nedene dayandırmaktadır; planın hazırlanma sürecinin uygulama sürecinden daha cazp edici olması, akademisyenler veya uygulayıcıların, herhangi birinin uygulama safhasını gerçekleştirebileceğini düşünmesi, kişilerin stratejik yönetim sürecinin neleri içerdiği ve nerede başlayıp bittiği konusunda tam anlamıyla emin olamamaları, stratejinin

uygulanması ile ilgili yeterli sayıda konseptin bulunmamasıdır (Alexander, 1991: 75). Stratejik plan, uygulanması esnasında en çok organizasyonel müdahaleye maruz kalan konulardan biridir. Bu nedenle organizasyonun yapısının, sisteminin, kültürünün, güç dengelerinin ve çatışmaların bilinmesi planın başarısı açısından son derece önemlidir (Ellis ve Dick, 2000: 123). 2008 yılında yapılan bir diğer çalışmada ise stratejinin uygulanmasında en önemli faktörün %81 ile “Tüm personelin sorumlu oldukları eylem ve kararlara ilişkin yeterli seviyede bilgi sahibi olması” olduğu ortaya konulmuştur (Neilson, Karla ve Powers, 2008: 63). Şimdiye kadar yapılan birçok çalışmada; McKinsey’in 7-S çerçevesi; strateji, yapı (structure), sistem, stil, personel (staff), yetenekler (skills) ve ast amaçlar (subordinate goals) veya Pettigrew ve Whipp’in (1991) beş faktör analizi; (çevresel değerlendirme, değişime öncülük, insan kaynağı, stratejik bağlantı, operasyonel değişim ve insicam) veya benzer uygulama faktörleri olan; stratejinin anlaşılması, kültür, sistem, güç, çatışma, koordinasyon ve çevre etkisigibi konular stratejinin uygulanmasında ana faktörler olarak değerlendirilmiştir (Carpenter, 2013: 6). Stratejinin uygulanmasını olumsuz etkileyen faktörlere ilişkin çalışmalar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Alashloo, Castka ve Sharp, 2005).

Tablo-1 Stratejinin Uygulanmasını Olumsuz Etkileyen Faktörler

Stratejinin Uygulanmasını Olumsuz Etkileyen Faktörler	Kaynak
Planlama Sonuçları: - Tam anlamıyla bir stratejik planın bulunmayışı - Strateji ile hedefler arasındaki zayıf bağlantı - Zaman Sınırlaması - Karar vericiler arasında uzlaşma eksikliği - Ana problemlerin tanımlanmasında eksiklik - Kullanılan formülasyonların yetersizliği - Uygun olmayan eğitim sistemi - Açık olmayan düzenleme yönetsel politikalar.	Alexander (1985), Hambrick ve Cannella (1989), Al-Ghamdi (1998), Noble (1999a), Pechlaner ve Sauerwein (2002)
Organizasyonel Konular: - Stratejiyle uyumlu olmayan yapı - Uygun olmayan kaynak dağılımları - İletişim eksikliği - Etkili koordinasyon eksikliği	Alexander (1991), Olsenve diğerleri (1992), Schmelzer ve Olsen (1994), Al-Ghamdi (1998), Noble(1999b), Aaltonen ve Kavak (2002), Heide ve diğerleri

<ul style="list-style-type: none"> - Bilgi sisteminde yetersizlik - Uyumsuz organizasyon kültürü - Kişiler ve birimler arasındaki çatışan faaliyetler - Uygun olmayan değerlendirme ve kontrol sistemi - Uygun olmayan tazmin sistemleri - Yetersiz fiziksel tesisler 	(2002), Okumus (2001, 2003), Dobni (2003), Freedman (2003)
<p>Yönetimsel Konular:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Uygun olmayan liderlik - Yetersiz organizasyonel destek - Yetersiz yönetim vaadi - Yöneticiler arasında güvende olmama korkusu - Politik faktörler - Uygun olmayan personel yönetimi - Yönetimin kontrolünü aşan faktörler 	Alexander (1985), Reed ve Buckley (1988), Mintzberg ve Quinn (1991), Al-Ghamdi (1998), Noble (1999a), Okumuş ve Roper (1999), Beer ve Nohria (2000), Heide ve diğerleri (2002)
<p>Bireysel Konular:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Çalışanlardaki yetenek eksikliği - Kişilerin ve birimlerin değişime direnç göstermesi - Yeni alanda güvensizlik - Stratejinin anlaşılmasında - Vizyon ile yetersiz bağlantı 	Alexander (1985), Hambrick ve Cannella (1989), Al-Ghamdi (1998), Okumus ve Roper (1999), Okumuş (2001, 2003), Pechlaner ve Sauerwein (2002), Freedman (2003)

*Alashloo, F.R., Castka, P. ve Sharp, J.M. (2005). *Towards understanding the impeders of strategy implementation in higher education – a case study of HE institutes in Iran.*

Carpenter tarafından (2013) odak grup tekniği ile yapılan bir diğer çalışmada ise stratejik planın uygulanmasını etkileyen kritik faktörler olarak; kaynak dağılımı, iletişim, operasyonel süreçlerden kaynaklanan iş yükü, iş birliği ve koordinasyon, organizasyonel kültür ve değişime direnç, çalışan desteği ve dış çevre ifade edilmiştir (Carpenter, 2013: 6).

2.2. İç Denetim

2.2.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

İç denetim zaman içerisinde, başlangıçta muhasebe odaklı bir beceri olmaktan yönetim kurulu ve paydaş odaklı bir meslek olmaya doğru evrilmiştir. Denetim faaliyetinin ilk izleri M.Ö 3000 yılına kadar uzanmaktadır. Mezopotamya medeniyetine yönelik yapılan kazılarda özenle hazırlanmış kontrol listelerinde tik işaretlerine rastlanmıştır. Noktalar, kontroller ve kontrol işaretleri bir doğrulama sistemini

andırmaktadır. Eski mısırlılar, Çinliler, Persler ve İbranilere ait kayıtlar da benzer sistemlere işaret etmektedir. Eski Yunanlılar finansal kontroller yapmış, eski Romalıların “Hesap Dinleyicileri” istihdam etmiştir. 13’üncü Yüzyılda yayılan İtalyan ticareti daha gelişmiş kayıt sistemleri ihtiyacını doğurmuş ve çift kayıt sistemi ortaya çıkmıştır. İngiltere’de başlayan sanayi devrimi ile organizasyonlar finansal kayıtların kontrolü için muhasebeciler işe almaya başlanmıştır. Birinci Dünya Savaşından sonra hızla büyüyen Amerikan ekonomisi denetlenmiş finansal tablolara duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Sawyer, 2016: 7-8).

1941 yılından önce denetim faaliyeti kayıtların kontrolünden ibaretti çünkü o zamanlar birçok kayıt manuel olarak tutulmaktaydı ve denetçiler muhasebe kayıtlarındaki hataları tespit etmek için geriye dönük kontroller yapmaktaydılar. Çoğunlukla demiryolu işletmeleri iç denetçilerin modern anlamdaki işverenleri olarak nitelendirilmektedir. İç denetçilerin ilk görevleri de demiryolu acentelerini ziyaret ederek elde edilen tüm paranın hesap verilebilirliğini sorgulamaktır. İç denetimin ilk yıllarındaki temel hedefi usulsüzlükleri tespit etmektir. Takip eden yıllarda günlük işlerin yürütülme sorumluluğunu yöneticilere devreden işletme sahiplerinin sayısı arttıkça organizasyonların bağımsız gözden geçirilmesine olan ihtiyaç da artmıştır. Hata, unutma veya suiistimal risklerinin artması ilk olarak dış denetim mesleğinin popülaritesini arttırmıştır. Dış denetçiler finansal bilgileri inceleyerek sahiplere güvenilirliği ve doğruluğu hakkında bilgi vermekteydiler. Elde edilen finansal bilgiler organizasyonun ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli olmamaya başlayınca risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine odaklanan iç denetim düşüncesi ortaya çıkmıştır. 1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimin gelişimine ivme kazandırmıştır. Son yirmi yılda aşağıdaki aşamalardan geçen iç denetim mesleği uluslararası kabul görmüş standartlarında katkısıyla günümüzdeki şekline evrilmiştir.

(1) İçsel kontrol prosedürleri: Muhasebe hesaplarının ifte kontrolünü sağlamak maksadıyla iç kontrolün vazgeçilmez bir unsuru olarak görülen iç denetim mümkün olduğu kadar çok kalemin sürekli denetlenmesi olarak görülmektedir.

(2) İşlem tabanlı yaklaşım: Bir program dahilinde tüm işlemlerin belli aralıklarla denetlenmesine dayanan bu yaklaşımda denetçi haftalık dönemler halinde yüzlerce kontrolü tamamlamaktadır.

(3) İstatistiksel rneklem: İlerleyen dönemde, tüm mevcut dokümanların veya kayıtların kontrol edilmesinden ziyade istatistiksel örneklem yaklaşımı kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntemin özelliği seçilen örneklemenin tüm ana kitleyi temsil ettiği varsayımdır.

(4) Doğruluk tabanlı alışma: İşlem tabanlı yaklaşımla karakterize edilen ve uygun olmayan her türlü işlemin incelendiği bu yaklaşım, denetimin organizasyon içerisinde görülmeyen ve duyulmayan ancak her şeyi fark eden görünmez bir güç olduğu algısına dayanmaktadır. Doğruluk yaklaşımı, baş muhasebecinin muhasebe kayıtlarını ifte kontrol etmek yerine, finansal açıdan uygunluğun tüm organizasyon içerisinde yerinde görülmesini öngörmektedir.

(5) Nokta kontrolleri: Bu yaklaşım habersiz nokta denetimlerine dayanmaktadır. Belli periyotlarla her yerin denetiminden ziyade habersiz yapılan anlık denetimlerin birimleri sürekli denetime hazır durumda tutacağı ve düzensizlikleri azaltacağı varsayımına dayanmaktadır.

(6) Risk analizi: Yapılan risk analizleri neticesinde denetim yapılacak alanların belirlenmesi ve önceliklendirilmesine dayanan ve günümüz i denetim metodolojisine en yakın olan bu yaklaşımda, bilimsel yöntemler kullanılarak yüksek riskli alanlar belirlenmekte ve denetim kaynağı etkin olarak kullanılmaktadır.

(7) Sistem tabanlı yaklaşım: Yönetime kontrol tiplerine ilişkin tavsiyelerde bulunulmasına dayanan sistem tabanlı yaklaşımda testler, hataların gösterilmesinden

ziyade kontrollere odaklanmaktadır. Denetim esnasında tespit edilen problemler nihai olarak yönetimin faaliyetlerini kontrol ediş yöntemi ile ilişkilendirilmektedir.

(8) Operasyonel denetim: Finansal alanlardan operasyonel alanlara dikkatin kayması ve ekonomiklik, etkililik ve verimlilik kavramlarının önem kazanması ile operasyonel denetimlere olan ihtiyaç artmış, operasyonel denetim iç denetçilerin işlerinin önemli bir parçası haline gelmiştir.

(9) Yönetim denetimi: Bir faaliyetin yönetimiyle ilgili kontrollere yönelik yapılan denetimdir. Yönetimin hedeflerine ulaşmasına katkı sağlayacak başarıların da takdir edildiği bu denetim yaklaşımında yönetimin operasyonel kontrollerini anlama ve değerlendirme yeteneği denetçilere geniş bir bakış açısı kazandırmakta ve önem değerlendirmesini yapmalarını mümkün kılmaktadır.

(10) Risk tabanlı yaklaşım: Yukarıdaki aşamalardan geçen iç denetim günümüzün en yaygın iç denetim yaklaşımı olan risk tabanlı yaklaşıma evrilmiştir. Organizasyondaki kontrollerden ziyade cevap verilmesi gereken risklere odaklanan bu denetim yaklaşımı, denetim rolüne ilave olarak danışmanlık rolünü de üstlenmiştir (Pickett, 2010: 10-15).

Denetim konusunda yapılması gereken bir ayırmda iç ve dış denetim ayırımıdır. Yukarıda belirtilen evrim süreci iç denetimin evrim sürecidir. Denetimin iki türü olan iç denetim ve dış denetim aslında birbirlerinden çok farklı iki denetim türüdür. Dış denetçi, düzenleyici otorite tarafından bir kurum ya da birimi gözden geçirmek ve gözlemlerini bağımsız bir şekilde raporlamak maksadıyla düzenli olarak gönderilen kişidir. Türkiye’de bu görev kamu kurumları açısından Sayıştay, özel şirketler açısından ise bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim ise yukarıda da belirtildiği gibi çok daha geniş kapsamlı bir denetim türüdür. İç denetim, bir kurumun veya bir organizasyonun unsuru olarak muhasebe bürosunun faaliyetlerinden, üretim kalite sürecine kadar çok çeşitli alanlarda bağımsız gözlemler veya faaliyet

değerlendirmeleri yapmaktadır. Ayrıca iç denetçilerin çoğu, iç denetim mesleğine yön veren Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen iç denetim standartlarına ve mesleki ahlak kurallarına uygun olarak faaliyetlerini icra etmektedirler. IIA, iç denetimi; “Organizasyonun tüm faaliyetlerinin etkililiğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendiren bağımsız güvence ve danışmanlık hizmetidir” şeklinde tanımlamaktadır. Bağımsızlık ile kastedilen, iç denetçinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını zedeleyebilecek her türlü etkiden uzak olmasıdır (Moeller, 2009: 3-4).

2.2.2. İç Denetim Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

1947 yılında IIA tarafından yayımlanan “İç Denetimin Standartları Bildirisi” iç denetim standartlarının oluşumunun ilk adımı olmuştur. 1968’de yayımlanan “Etik Kuralları” ile 1978’de yayımlanan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları iç denetçileri ortak bir yaklaşımda buluşturmuştur. 1998 yılında ise halen kullanılmakta olan “Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi” oluşturulmuş ve düzenli olarak güncellenmeye başlanmıştır (Sawyer, 2016: 14).

İç denetim; amaçları, büyüklükleri, karmaşıklıkları ve yapıları birbirinden farklı birçok yasal ve kültürel çevredeki organizasyonların içerisinde veya dışarısında icra edilen bir denetim türüdür. Bu nedenle farklılıklar iç denetim uygulamalarını etkilese de iç denetçiler ve iç denetim faaliyetinin uluslararası arası mesleki uygulama çerçevesinde yer alan, iç denetim tanımına, uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına ve mesleki ahlak kurallarına uymaları bir zorunluluktur. Standartların amacı:

- (1) Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde uymak zorunluluğu bulunan maddeler konusunda rehber olmak,
- (2) Birçok alanda değer katan iç denetim faaliyetini teşvik etmek ve mesleki uygulamalara yön verecek bir çerçeve sunmak,

(3) İç denetimin performansının değerlendirilebilmesi için bir temel oluşturmak,

(4) Gelişmiş organizasyonel süreç ve faaliyetleri teşvik etmektir.

İç denetimin tanımı, standartlar ve mesleki ahlak kuralları iç denetçiler ve iç denetim faaliyetinin olmazsa olmazlarıdır. Standartlar iki ana kategoriden oluşmaktadır; nitelik standartları ve performans standartları. Nitelik standartları, iç denetçilerin ve görev yaptıkları organizasyonun sahip olması gereken özellikleri ortaya koymaktadır. Performans standartları ise iç denetimin doğasını tanımlamakta ve kalitesinin ölçülmesinde istifade edilebilecek kalite standartlarını ortaya koymaktadır. Mesleki ahlak kuralları ise iç denetçilerin görevlerini icra ederken uymak zorunda olduğu etik kuralları ile sahip olmaları gereken niteliklerden oluşmaktadır (IIA, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), 2016: 1-25).

2.2.3. İç Denetimin Unsurları

İç denetim, organizasyonlarına faaliyetlerine değer katmak amacıyla sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla icra edilen bağımsız ve objektif, güvence ve danışmanlık hizmetidir. İç denetimin uluslararası standartlarda yer alan iki temel görevi vardır. Bunlar güvence ve danışmanlık faaliyetleridir. Güvence görevi (Denetim) iç denetçinin; bir sistem, birim, faaliyet, süreç veya fonksiyonun işleyişine ilişkin kanıtlara dayanan objektif değerlendirmesidir. Görevin kapsamı ve doğası iç denetçi tarafından belirlenmektedir. Güvence görevlerinin tarafları; fonksiyon veya süreçte görev alan süreç sahipleri, değerlendirmeyi yapan iç denetçi, ve değerlendirmeyi kullanan kişi veya gruplardır. Güvence hizmeti standartlarda şu şekilde tanımlanmaktadır: “Kurumun risk yönetimi kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sunabilmek amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir.” Güvence görevinin özünde karar vericiler için bilginin kalitesini arttırmak düşüncesi yatmaktadır. İç denetim; kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulan, kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk

yönetimi süreçlerinin, etkili ekonomik ve verimli çalışıp çalışmadığına dair kanıtlara dayalı olarak yapılan bir değerlendirmedir. Bu değerlendirme çerçevesinde idarenin faaliyetlerine ilişkin verilen güvence makul bir güvencedir. Makul güvence, gerekli bilgi beceri ve tecrübeye sahip bir iç denetçinin uygun denetim tekniklerini uygulayarak kanıtlara dayalı olarak elde ettiği sonuçlardır ve %100 yanılmaz değildir (Özbek, 2012: 99).

Danışmanlık görevleri ise belirli bir talep doğrultusunda gerçekleştirilen ve nihai ürün olarak müşteriye tavsiyelerde bulunulan bir görev türüdür. Danışmanlık talep eden müşterinin istekleri doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. İki taraf vardır; tavsiyede bulunan iç denetçi ve bu tavsiyeyi kullanacak kişi veya gruplar. Danışmanlık görevi icra ederken iç denetçi objektifliğini korumalı ve yönetim sorumluluğu almamalı, yani yönetimin karar vermesi gereken konularda kararlar vermemelidir (UMUÇ, 2016: 3). Danışmanlık hizmeti standartlarda şu şekilde açıklanmaktadır: “Kurumun faaliyetlerine değer katmak amacıyla, herhangi bir idari sorumluluk almaksızın niteliği ve kapsamı hizmet alanlarla birlikte belirlenen istişari faaliyetler ve hizmetlerdir.” Danışmanlık faaliyetleri; iş süreçleri iyileştirmesi, sürekli izleme, kontrol öz değerlendirmesi, adli konular, kurumsal yönetim ve etik eğitimleri, iç kontrol gözden geçirmeleri, iç kontrol eğitimi, bir komite veya görev gücüne katılım, yeni bir ürün veya hizmetin uygulamaya geçilmeden önce gözden geçirilmesi, risk öz değerlendirmesi şeklinde icra edilebilir (Sawyer, 2016: 73-75).

Kurumun faaliyetlerine değer katmak iç denetimin temel amacıdır. Güvence ve danışmanlık görevlerinin her ikisinde de ön planda tutulan bu yaklaşıma göre iç denetim; yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkililiğine katkı sağladığında kurum faaliyetlerine değer katmış olmaktadır. İç denetimin hata bulmaya ve mevzuata uyuma odaklanan geleneksel denetim yaklaşımından temel farkını oluşturan değer katma işleviyle, kurumun hedeflerine ulaşmasına destek olmak

amaçlanmaktadır. Kurumun etkili bir risk yönetim sürecine sahip olması kurumsal hedeflere ulaşmanın önündeki engelleri tanımlayacak, etkili bir iç kontrol sistemi ise bu engellerin etkisini azaltılmasına ve yönetilmesine katkı sağlayacaktır.

İç denetimin tanımında yer alan bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetimin olmazsa olmaz unsurlarıdır. Bağımsızlık, iç denetim biriminin faaliyetlerini hiçbir müdahaleye maruz kalmadan serbestçe icra edebileceği, kurumun günlük işlerinden bağımsız ve yönetsel sorumluluk almadan icra edebilmesini ifade etmektedir. Kurum içinde bağımsızlığın nasıl sağlanacağına ilişkin hususlar uluslararası standartlarda açıkça tanımlanmıştır. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığının sağlanması için, sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayacak bir yönetim kademesine raporlama yapmalıdır. İç denetim yöneticisi, işlevsel olarak yönetim kuruluna, idari olarak da kurumun en üst yöneticisine raporlama yaparak kurum içi bağımsızlığını kolaylaştırır. Tarafsızlık veya objektiflik ise iç denetçilerin bireysel olarak sahip olmaları gereken bir özelliktir ve herhangi bir güvence veya danışmanlık faaliyetinde ulaşılan yargı ve değerlendirmelerin kalitesinin temel belirleyicisidir. Tarafsızlık iç denetçilerin konuya ön yargısız olarak yaklaşmaları, çalışanlara karşı bitaraf olmaları, çıkar çatışmaları içerisinde bulunmamalarıdır.

İç denetim metodolojisi, güvence ve danışmanlık faaliyetleri için sistematik ve disiplinli bir yaklaşımı öngörmektedir. Nitekim uluslararası standartlarda gerek denetim plan ve programının hazırlanması gerekse bireysel görevlerin icrası sistematik bir yaklaşıma dayandırılmıştır. Örneğin bireysel çalışma süreci; ön çalışma, saha çalışması ve raporlama bölümlerine ayrılmış ve her bir süreçte nelerin nasıl yapılacağı belirtilmiştir. İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin değerlendirilmesine yönelik icra edilen “Kalite Güvencesi ve Geliştirme Programı” da bu sistematik yaklaşımın bir sonucudur. Ayrıca iç denetimin kurumun faaliyetlerine yönelik olarak yapacağı

değerlendirmenin kalitesi ve kredibilitesi bu denetimin standartlara uygunluk derecesine bağlıdır (Özbek, 2012: 99-108).

2.2.4. İç Denetimin Kapsamı ve Türleri

İç denetim faaliyetinin kapsamı “2100-İşin Niteliği” standardında açıklanmıştır. Buna göre iç denetim faaliyetinin kapsamını oluşturan ana konular; yönetim, iç kontrol ve risk yönetimidir. Bu üç ana kapsam çerçevesinde temel amaç; kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine katkı sağlamak ve kurum faaliyetlerine değer katmaktır. Söz konusu konular daha önceki bölümlerde detaylı olarak açıklandığından bu kısımda yer verilmemiştir. İç denetim fonksiyonu tarafından icra edilen beş temel denetim türü mevcuttur. Bunlar; finansal, performans, uygunluk, bilgi teknolojileri ve sistem denetimleridir.

2.2.4.1. Finansal Denetimler

Belirli bir ekonomik birim tarafından hazırlanan finansal raporlara ilişkin kanıtların, doğruluğunun ve muhasebe standartlarına uyumunun, yeterli ve bağımsız bir denetçi tarafından toplandığı, değerlendirildiği ve raporlandığı denetim türüdür. Finansal denetimlere yön veren temel düzenlemeler genel kabul görmüş muhasebe standartlarıdır. İç denetim, kurumun finansal hesaplarını, ödeme sistemini varlık yönetimini ve yıllık finansal tablolarını inceler. Aslında dış denetimin içsel olarak yapılan bir şekli olarak nitelemek çok da yanlış olmaz. Ancak iç ve dış denetim arasındaki amaç farkı daima göz önünde bulundurulmalıdır. İç denetçilerin amacı; operasyonel faaliyetlerin finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığının değerlendirilmesine ilave olarak, kurumun tüm gelir ve gider unsurlarına ilişkin yönetime iletilen hususların doğruluğunu, güvenilirliğini ve etkililiğini de değerlendirmeyi kapsamaktadır (Özbek, 2012: 150).

2.2.4.2. Performans Denetimleri

Kurumun operasyonlarının, kurumun stratejik hedeflerini gerçekleştirmek için kurduğu organizasyon yapısı içerisinde bulunan iş süreçlerinin, birimlerin, faaliyet merkezlerinin, unsurların vb. işlerliğinin, etkililiğinin ve verimliliğinin değerlendirildiği denetim türüdür (Özbek, 2012: 152). Belirlenen performans standartlarına uyumun test edildiği denetim şeklidir.

2.2.4.3. Uygunluk Denetimleri

Kurumun mevzuata, düzenlemelere ve standartlara hangi ölçüde uyumlu olduğunun iç denetçiler tarafından değerlendirildiği ve uyumsuzlukların tespit edilerek ilgili mercilere raporlandığı denetim türüdür. UMUÇ'un uygulama standardı 2120.A1'de iç denetim faaliyetinin organizasyonun risk yönetimi kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirirken; yasalara, düzenlemelere, politikalara, prosedürlere ve sözleşmelerden kaynaklanan yükümlülüklerle uygunluğun da değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca yine uygulama standardı 2210.A2'de iç denetçilerin önemli hata, uyumsuzluk, suiistimal ihtimallerini ve muhtemel etkilerini değerlendirmesi gerektiği yer almaktadır (UMUÇ, 2016: 13). Denetimin hedefi çoğunlukla önemli risk ve kontrolleri değerlendirmektir, ancak mevzuata uyum da genellikle risk ve kontrollerin bir parçasıdır. Örneğin birçok gelişmiş ülkede kara para yasalarına uymamak işletmenin faaliyetlerinin sonlandırılmasına neden olacak riskler içermektedir. Birçok banka, finansal hizmet kurumu, büyük üretim firmaları benzer operasyonel ve finansal sistemleri kullanmaktadır. Hepsinin temel endişesi de organizasyonlarının bir bölümünün mevzuatsal gerekliliklere uymama ihtimalidir. Bu nedenle birçok kurum bu yüksek seviye riski minimize etmek için iç denetçileri görevlendirmektedir. Mevzuata ve organizasyonun politikalarına uyum etkili bir risk yönetiminin de önemli bir unsurudur. Bu denetim türünün; kurumun hedeflerini gerçekleştirmede, etik ortamını

muhafaza etmede, uzun vadede varlığını sürdürebilmede ve değerlerini koruyup teşvik etmede kritik rolü vardır (Pickett, 2010: 638).

2.2.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimleri

Kurumun tüm teknolojik altyapısının, donanım, yazılım, bilgiye erişim, bilgi sistemleri politika ve uygulamalarının, belirli standartlar doğrultusunda sistematik olarak değerlendirildiği denetim türüdür (Özbek, 2012: 152). Organizasyonun bilgi sistemleri altyapısından, bilgi sistemlerinin işlevselliğine, güvenlik prosedürlerine kadar birçok alanda kontrollerin test edildiği denetim şeklidir.

2.2.4.5. Sistem Denetimleri

Operasyonel, finansal, uygunluk veya performans alanlarına ilişkin risklerin ve kontrol faaliyetlerinin sistem bakış açısıyla başından sonuna tasarım ve işlerliğinin değerlendirildiği ve bu kapsamda güvencenin verildiği denetim yaklaşımıdır. Kontrol faaliyetleri genellikle kabul görmüş kontrol yaklaşımları ile karşılaştırılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Genel kabul görmüş bir model kullanmak bir zorunluluk olmadığı gibi kurumun büyüklüğüne uygun modellerin seçilmesi de kuruma daha çok katkı sağlayacaktır (Özbek, 2012: 151). Diğer tüm denetim türlerini de içinde barındırması nedeniyle en çok arzu edilen denetim türüdür.

2.3. Kurumsal Risk Yönetimi

Organizasyonun iç denetim fonksiyonun etkililiğini değerlendirdiği temel alanların ilki kurumsal risk yönetim sürecidir. Kurumsal Risk Yönetimi (KRY); “kurumun yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yöneticileri ve diğer çalışanları tarafından etkilenen, strateji belirlenmesi aşamasında ve bütün kurum çapında uygulanan, kurumu etkileyebilecek olası tüm olayların tanımlanması için tasarlanan ve kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak amacıyla risklerin belirlenen risk iştahı içerisinde yönetilmesini sağlayan bir süreçtir.” (COSO, 2013) Tanımdan da

anlaşılacağı üzere KRY stratejik planlama ile iç içe geçmiş bir süreçtir. Ayrıca KRY, stratejik planlama sürecine, hedeflere ulaşmayı engelleyecek riskleri yöneterek ve fırsatları değerlendirerek katkı sağlar. KRY, tüm kurum çapında bütünlük bir şekilde uygulanmak ve riskleri kurumun risk iştahı çerçevesinde yönetmek için tasarlanmış bir süreçtir. Risk yönetimi; sürprizlere hazırlıklı olmak, belirsizlik altında doğru karar vermek, işletme performansını arttırmak, rekabet avantajı sağlamak, kayıp maliyetlerini azaltmak ve varlığını sürdürmek açısından son derece önemli bir süreçtir. AICPA tarafından Fortune 500 listesindeki CEO'lar arasında 2016 yılında yapılan bir çalışma sonuçlarına göre; son beş yıl içerisinde operasyonel sürprizlere tamamen veya büyük ölçüde hazırlıksız yakalandıklarını ifade edenlerin oranı %63, son beş yıl içerisinde karşı karşıya kalınan risklerin büyüklük ve karmaşıklığının çok büyük oranda değiştiğini ifade edenlerin oranı ise %57'dir (AICPA, 2016: 16). Risklerini yönetemeyen organizasyonlar birçok olumsuzluğa hazırlıksız olarak yakalanmaktadır ve her yıl maruz kalınan risklerin karmaşıklığı biraz daha artmaktadır. Kurumsal Risk Yönetimi, son yıllarda önemi ve kullanımı hızla artan ve organizasyonların operasyonel sürprizlere hazırlıklı olmak için kullandıkları bir risk yönetim sürecidir.

İşletmelerin karşılaşılabileceği yüzlerce risk türü bulunabilir. Finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler, uygunluk ve yasal riskler, bilgi teknolojileri riskleri genel riskler olarak ifade edebileceğimiz risklerdir. Finansal riskler kurumun tercih ettiği finansal pozisyonlardan kaynaklanan risklerdir. Döviz kurlarındaki dalgalanma, faiz riski, likidite riski finansal risklere örnektir. Operasyonel riskler ise kurumun faaliyetlerinden kaynaklanan kurumu maddi ve itibar anlamında zarara uğratabilecek her türlü risktir. Stratejik riskler ise kurumun orta ve uzun vadeli hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek nitelikteki risklerdir. Uygunluk ve yasal riskler ise mevcut mevzuat ve düzenlemelere aykırılıklar nedeniyle maruz kalınabilecek müeyyidelere ilişkin risklerdir. Bilgi teknolojisi riskleri iş süreçlerini olumsuz etkileyebilecek, kurumu maddi

veya itibari zarara uğratabilecek bilgi sistemi kaynaklı risklerdir (Sakarya ve Kara, 2012: 73-75).

2.3.1. Risk Kavramı ve Unsurları

Risk, birçok organizasyon tarafından farklı açılardan tanımlanan, gerek uluslararası alanda gerekse ülkemizde finansal anlamda en çok irdelenen kavramlardan biridir. Bu çalışmada risk kavramı finansal anlamdaki risklerden daha geniş ve kurumsal bir çerçevede ele alınmaktadır. Holton (2004) riskin söz konusu olabilmesi için iki koşulu öngörmektedir. Bunlardan birincisi bir belirsizliğin olması diğeri ise bu belirsizliğin bir kayba yol açmasıdır (Holton, 2004: 20). Riskin içerdiği belirsizlik zarar veya kayba yol açabileceği gibi belirsizlik aynı zamanda olumlu sonuçlar verebilecek fırsatlar da içerebilecektir. Diğer bir deyişle belirsizliği yönetebilen kurumlar belirsizliklerden fayda sağlayabilecektir. Belirsizlik geleceğin tabiatında vardır ve tüm kurumlar hedeflerini gerçekleştirme yolunda eninde sonunda muhtelif ölçülerde belirsizlikle karşılaşmak durumunda kalacaktır. Yöneticiler için en büyük zorluk da hangi ölçüde belirsizliğin kabul edilebileceğidir. Dolayısıyla belirsizliğin yönetilmesi, hem kurumsal faaliyetleri olumsuz etkileyebilecek risklerin önlenmesi hem de ortaya çıkacak fırsatların değerlendirilmeleri açısından son derece önemlidir (Özbek, 2012: 237).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü riski; “Amaçlara ulaşılması üzerinde etkisi olacak bir olayın meydana gelme ihtimali” olarak, ISO; “Belirsizliğin hedefler üzerindeki olumlu veya olumsuz etkisi” olarak tanımlamaktadır. Avusturalya ve Yeni Zelanda Kamu Yönetim Rehberinde ise; “Hedefler üzerinde etkisi olacak bir şeyin olma ihtimalidir. Sonuç ve olasılığa dayalı ölçülür” şeklinde tanımlanmaktadır. Her üç tanım da riski hedeflere bağlamaktadır ve hedefler üzerinde etkisi olabilecek olayları risk olarak görmektedir (AIRMIC, 2010: 4). Riski finansal açıdan tanımlayan birçok yaklaşım bulunsa da bu çalışmada yukarıdaki tanımlar esas alınmaktadır.

Risk yönetimi kavramının da risk kavramı gibi mutabık kalınan ortak bir tanımı bulunmamakla birlikte bu çalışmada en yaygın olarak kullanılan tanımlara yer verilmiştir. OCEG (Open Compliance & Ethics Group) risk yönetimini; “Risk yönetimi bir kurumun bir yandan risklerini tanımlaması, değerlendirilmesi, analiz etmesi, optimize etmesi, izlemesi, iyileştirmesi, veya transfer etmesi, diğer yandan risklerin ve risklere ilişkin kararların, paydaşlarla iletişimini sağlayan süreç ve yapılara sistematik bir şekilde uygulanmasıdır. Risk yönetiminin öncelikli hedefi risklerin olumsuz etkilerini yönetirken fırsatları gerçeğe dönüştürmektir” şeklinde tanımlamaktadır (OCEG, 2009: 23). ISO bu süreci; “Riskler açısından bir kurumu yönetmek ve kontrol etmek için koordine edilmiş faaliyetlerdir” şeklinde (ISO Guidance, 2009: 73), IIA ise “Kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirlemek, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etme sürecidir” şeklinde tanımlamaktadır (IIA, 2013: 43).

Risk yönetimi konusunda bilinmesi gereken en önemli kavramlar; doğal veya işsel risk, artık risk, risk iştahı ve risk toleransı kavramlarıdır. Doğal risk; herhangi bir sürecin doğasında yer alan ve bu risklerin giderilmesi için herhangi bir faaliyetin yapılmaması durumunda söz konusu olan risktir. Örneğin dere yatağına çok yakın bir yere kurulan bir üretim tesisinin yoğun yağış durumunda zarar görme riski bir doğal risktir. Tüm alınan önlemlere rağmen riskin gerçekleşmesi ise artık risktir. Örneğin yukarıda bahsi geçen tesisin 10 milyon TL’lik zarara uğradığında bunun 8 milyon TL sini sigortalamış ise geri kalan 2 milyon TL bu tesisin artık riskidir. Risk iştahı kurumun hedeflerini gerçekleştirirken kabul etmeye istekli olduğu risk seviyesidir. Risk iştahı yükseldikçe hem olası gelir hem de olası hasar artabilir (Özbek, 2012: 238-242). Örneğin kredi veren bir banka sadece maaşlı müşterilere kredi verirken diğer bir banka kredi verecek kişinin düzenli maaş alan bordrolu bir çalışan olmasını gerekli görmeyebilir. Bu durumda daha çok kişiye ulaşarak gelirini arttırabilir ancak kredilerin

geri ödenmesi konusunda risk düzeyi diğer bankaya göre daha fazla olacaktır. Risk yönetiminde diğer bir önemli kavram olan risk toleransı ise kurumun hedeflerini gerçekleştirirken katlanabileceği risklerin veya zararlı sonuçların alt ve üst sınırlarını göstermektedir. Örneğin acil hastalara 60 dakika içerisinde müdahale etmeyi hedefleyen bir hastane için risk toleransı artı eksi 10 dk. olabilir. Verilen hizmet 50-70 dakika içerisinde gerçekleştirilebildiği takdirde hedefe ulaşılmış olacaktır.

Risk yönetiminde en yaygın kullanılan metodoloji, kuruma uygun bir risk yönetim çerçevesi içerisinde kurumsal risklerin yönetilmesidir. Aşağıda yaygın olarak kullanılan risk yönetim çerçeveleri anlatılmaktadır. Risk yönetim çerçevesinin adı ne olursa olsun genellikle asgari olarak aşağıdaki unsurları içermektedir:

İçeriğin Tanımlanması: Risk yönetiminin kapsamı belirlenmelidir. Bu kapsam yasa ve düzenlemeler, sermaye projeleri, iş süreçleri hatta kurumun tamamı olabilir. Risk yönetimi bir başlangıç noktasına ihtiyaç duyar. Belirlenecek kapsam ve önem düzeyi risk yönetiminin kuruma sağlayacağı katkıya doğrudan etki eder.

Risk Tanımlaması: Belirlenen içeriği etkileyebilecek tüm olayların etki ve olasılıkları incelenmeksizin tanımlanması sürecidir. Kontrol edilebilen veya edilemeyen tüm riskler tanımlanmalıdır. Tanımlanan riskler uygun risk modelleri ile karşılaştırılarak, sektörler veya belirli iş süreçleri bazında gerçekleştiği bilinen riskler araştırılarak, risk tanımlama süreci değerlendirilebilir.

Risk Değerlendirmesi: Tanımlanan risklerin önceliklendirilmesidir. Riskin gerçekleşme sıklığı ile etkisi ve sonuçları dikkate alınarak değerlendirme yapılır. Riskler ile ilgili sayısal veya sayısal olmayan bilgileri içerebilir. Birçok risk değerlendirme yöntemi içsel riskleri (herhangi bir önlem alınmadan önceki riskleri) ve artık (kalıntı) riskleri (önlem alındıktan sonra geriye kalan risk) değerlendirir.

Risk Önlemi: Birçok risk yönetim çerçevesi dört ana önlemi sunmaktadır: Kaçınma; bir eylemi gerçekleştirmekten vazgeçme, Azaltma; alınacak önlem ile riski kabul edilebilir seviyeye indirgeme, paylaşma; sigorta, iş ortaklığı veya diğer araçlarla riskin kısmen transfer edilmesi ve kabul etme; hiçbir önlem almayarak riskin kabul edilmesidir (Sawyer, 2012: 86).

2.3.2. Risk Yönetiminin Yasal Çerçevesi

İşletme ve kurumlardaki kurumsal risk yönetimi uygulamalarının yasal çerçevesine ilişkin düzenlemeler 10-15 yıllık kısa süreli bir geçmişe sahiptir. Yapılan yasal düzenlemelerin ağırlık noktasını 2008 ekonomik krizinin odak noktasını da oluşturan, kurumların aşırı risk iştahı ve riskli uygulamalarına yönetim kurullarınca gerekli özenin gösterilmemesi oluşturmaktadır.

ABD’de de diğer ülkeler gibi kurumsal risk yönetimine yönelik düzenlemeler çok eskiye dayanmamaktadır. 1982 yılında halka açık şirketlerin finansal raporlamalarını düzenleyen ve Regulation S-X olarak da bilinen düzenlemede değişiklik yapılarak “Finansal raporlarda yer alan yönetici raporlarının gelecekte önemli değişikliklere yol açabilecek önemli olay ve belirsizlikleri içermesi” gerekli hale getirilmiştir. 29 Eyalette geçerli olan Model Business Act yarasası 2005 yılından itibaren yönetim kurulunun gözetim sorumlulukları arasında “firmanın maruz kalabileceği önemli riskleri” de dâhil etmiştir. Ayrıca New York Menkul Kıymetler Borsası da borsada işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim yaklaşımları içerisinde kurumun risk yönetimi ve risk yönetim uygulamalarını da dikkate alması gerektiğini ifade etmektedir (Özbek, 2012: 248).

Avrupa Birliği üyelerinde yapılan düzenlemelerin, ABD’deki kural temelli düzenlemelerden ziyade daha çok prensip temelli düzenlemeler olduğu göze çarpmaktadır. 1997 yılında Hollanda’da yayımlanan “Dutch Report” gözetim

komitelerinin yılda en az bir kez kurumsal riskleri tartışmasını önermiştir. 2008 yılında yine Hollanda’da yayımlanan Kurumsal Yönetim Prensiplerinde ise kurumların kendi yapıları ile uyumlu bir risk yönetim sistemine sahip olmaları gerektiği ifade edilmiştir. Almanya’da 1998 yılında yayımlanan ve KonTrag adıyla bilinen “Kurumsal Firmalarda Kontrol ve Şeffaflık Kanunu” ise kurumlarda bir iç risk analiz sistemi kurulmasını ve modern bütünleşik bir yönetim sistemiyle risklerin yönetilmesini öngörmektedir. İngiltere’de 1999 yılında yayımlanan Turnbull Report ise güçlü bir iç kontrol sisteminin tesis edilmesinin risklerin doğasının düzenli bir şekilde değerlendirilmesine bağlı olduğunu ifade ederek risk yönetimi ve iç kontrol konusunda önemli bir referans olmuştur. 2005 Yılında güncellenen versiyonunda risk yönetimi konusunda daha net bir vurgu yapılarak kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi için güçlü bir iç kontrol sistemi ve risk yönetimine ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir. Yine İngiltere’de 2003 Yılında yayımlanan Higgs Report’da “Yönetim kurulunun bağımsız üyelerinin en önemli görevlerinden biri risk yönetimidir ve bu yöneticiler söz konusu sistemlerin güçlülüğünü kontrol etmelidir” ifadesi yer almaktadır. İngiltere’de 2010 yılında kurumsal yönetim prensiplerinde yapılan değişiklikle yönetim kurulunun iç kontrol ve risk yönetim sistemini sürdürmeleri bir zorunluluk haline getirilmiştir. Fransa’da 2003 yılında çıkarılan Şirketler Kanunu, yönetim kurulu başkanının yönetim kuruluna iç kontrol ve risk yönetim sistemi konularında bir rapor sunmasını zorunlu kılmaktadır. Avrupa Birliğinde 2004 yılında yayımlanan Transparency Directive, halka açık firmaların yıllık faaliyet raporlarında bir risk analizi ve değerlendirmesi yapmasını önermektedir (Sawyer, 2012: 450).

Türkiye’de kurumsal risk yönetimi konusundaki yasal çerçeveye baktığımızda ilk karşımıza çıkan SPK tarafından 2005 yılında yayımlanan ve 2011 tarihinde güncellenen “Kurumsal Yönetim İlkeleri”dir. Yönetim kurulunun faaliyetlerini düzenleyen: 4.1.1 nolu ilkede “Yönetim kurulu, alacağı stratejik kararlarla, şirketin risk, büyüme ve getiri

dengesini en uygun düzeyde tutarak akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışıyla şirketin öncelikle uzun vadeli çıkarlarını gözeterek şirketi idare ve temsil eder” ifadesi, 4.2.4 nolu ilkede ise “Yönetim kurulu yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkililiğini gözden geçirir. İç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi verir” ifadesi yer almaktadır. Görüldüğü gibi kurumsal yönetim ilkeleri yönetim kuruluna risk yönetimi açısından önemli sorumluluklar yüklemektedir. Bankacılık sektörüne baktığımızda ise risk yönetimine ilişkin düzenlemelerin kanun boyutunda yapıldığını görmekteyiz. Bankacılık Kanununun 23. Maddesinde: “İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır.” İfadesi ile iç denetim, risk yönetimi ve iç kontrol konusundaki sorumluluğun kimde olduğunu açıkça tanımlamaktadır. Ayrıca yine aynı Kanununun 29’uncu maddesinde: “Bankaların maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tabi ortaklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurma ve işletmekle yükümlüdürler” ifadesi yer almaktadır. Söz konusu kanunun 31, 35, 39’uncu maddelerinde de risk yönetim süreçlerine ilişkin hükümler yer almaktadır. Türk Ticaret Kanununun 378’inci maddesi “Risklerin Erken Saptanması ve Yönetilmesi” başlığını taşımaktadır ve şirketin devamı tehlikeye düşürecek risklerin yönetilmesi amacıyla bir sistem kurulmasını öngörmektedir (Özbek, 2012: 248-258).

2.3.3. Yaygın Olarak Kullanılan Risk Yönetimi Uygulama Modelleri

Risk yönetim modelleri kurumların risk yönetim süreçlerine ışık tutan ve risklerin etkili bir şekilde yönetilmesi için rehberlik sunan modellerdir. Risklerin tanımlanması, etki ve olasılıklarının belirlenmesi ve riskin uygun yöntemlerle giderilmesi tüm

modeller için ortak süreçler olsada; kültürel ve yönetsel farklılıklar zaman içerisinde değişik uygulama modellerini ortaya çıkarmıştır. Geleneksel risk yönetimi kavramı başlangıçta yalnızca finansal risklere odaklansa da zaman içerisinde kurumun tüm faaliyetlerini ve finansal riskleri de kapsayan ve bunların bütünsel olarak yönetilmesine odaklanan bir yapıya evrilmiştir. Kurumsal anlamda risk yönetim yaklaşımını savunan ilk rehber 1995 yılında yayımlanan Avustralya/Yeni Zelanda risk yönetim standardı olsa da en yaygın olarak kullanılan iki çerçeve; 2004 yılında COSO tarafından yayımlanan KRY çerçevesi ve ISO tarafından yayımlanan ISO 31000 Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesidir. Günümüzde risk yönetim uygulamalarının çoğu COSO ERM ve ISO 31000 çerçeveleri üzerinden geliştirilmektedir. 2017 yılında RIMS tarafından dünya çapında birçok farklı sektörde yapılan araştırmaya göre organizasyonların %29'u (Finansal İşletmelerin %37'si) COSO ERM'yi, %25'i ise ISO 31000 Risk Yönetim çerçevesini kullanmaktadır. Herhangi bir risk yönetim çerçevesi kullanmaksızın risklerini yöneten organizasyonların oranı ise %20'dir (RIMS, 2017: 4).

2.3.3.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Modeli

Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi (KRY) 2004 yılında COSO tarafından yayımlanmıştır. COSO'ya göre KRY'nin amacı risk kaynakları konusunda farkındalığı arttırmak ve stratejik ve operasyonel karar verme süreçlerine dâhil ederek karar verme süreçlerinin etkililiğini arttırmaktır. Artan etkililik ile kurumsal performans artacak, değişkenlik azalacak, sermaye maliyeti azalacak ve kurumsal değer artacaktır. KRY'nin diğer bir kurumsal faydası da departmanlar ve sınıflar arasındaki riskleri entegre ederek ve dublikasyonlardan kaçınarak, farklı risk yönetim çabaları arasında bir sinerji oluşturmasıdır (Beasley, Pagach ve Warr, 2008: 320).

COSO KRY çerçevesi; dört ana hedef, sekiz bileşen ve dört farklı organizasyonel seviye arasındaki ilişkiyi yansıtan üç boyutlu küp şeklindeki bir matris ile gösterilmektedir. Dört ana hedef;

- Organizasyonun amaçlarını destekleyen **stratejik hedefler**
- Kaynakların etkili ve verimli kullanımını amaçlayan **operasyonel hedefler**
- **Raporlama hedefleri**
- Yasa ve mevzuata **uyum hedefleri**

Yukarıdaki kategorideki hedefler organizasyonun farklı birimlerinin hedefleri olabilir. Bu hedeflere ilişkin risklerin açık bir şekilde belirtilmesi ve koordine edilmesine ihtiyaç vardır. Kaynak ihtiyaçları organizasyonun her seviyesinde tanımlanmalı, risk yönetimi ile; stratejiler, performans yönetimi eğitim ve geliştirme süreçleri entegre edilmelidir. COSO Risk yönetim çerçevesi, sürecin başarılı ve etkili bir şekilde yönetilmesinin dayandığı sekiz bileşen tanımlamaktadır (COSO, 2004).

2.3.3.1.1. İç Ortam

Risk iştahı ve risk yönetim felsefesinin de yer aldığı organizasyonun “ton”u, organizasyonun kültürü ve diğer tüm faaliyetlerinin temelidir. Risk yönetim felsefesi stratejik yönetimden günlük rutin faaliyetlere kadar organizasyonun riske karşı tutunduğı genel tavır, paylaşılan inanç ve davranışlardır. Riskin ve kontrolün kurum çalışanları tarafından anlaşılmasına temel oluşturur. İç ortam faktörleri; risk iştahını, yönetim kurulunun gözetimini, dürüstlük, etik değerler, çalışanların yeterliliğı, yönetimin yetki ve sorumluluk dağılımı ve çalışanları organize etme şeklidir. Organizasyonun iç ortamı kurumsal risk yönetimini uygulamasına temel oluşturduğu, için etkisi çok önemlidir (COSO, 2004: 5-7).

Bilgi paylaşım kanalları, yönetici ve çalışan arasındaki psikolojik ve hiyerarşik mesafe, kuruma karşı aidiyet duygusu, çalışanların kendini uymakla veya uymamakla yükümlü tuttıkları çoğı zaman yazılı olmayan psikolojik faktörlerin hepsi kurum kültürünün yani iç ortamın bir unsurudur. KRY'nin başarılı olabilmesi için öncelikle

içinde bulunan ortamın değerlendirilmesi ve ihtiyaç duyulması halinde de kuvvetlendirilmesi gerekmektedir (Özbek, 2012: 293).

2.3.3.1.2. Hedef Belirleme

Kurumun hedefleri aynı zamanda kurumun varlık ve faaliyette bulunma nedenleridir. Hedef belirleme stratejik hedeflerin belirlenmesi ile başlar. Stratejik seviyede belirlenen hedefler operasyonel, raporlama ve uyum hedeflerine de temel teşkil eder. Yönetim, stratejik hedeflerini gerçekleştirmek için alternatif yolları değerlendirirken bu alternatiflerin risklerini ve sonuçlarını da dikkate alır. Hedefler organizasyonun misyonu ile uyumlu ve risk iştahının içerisinde olmalıdır. Risk iştahı veya risk alma kapasitesi organizasyonun stratejik hedeflerini gerçekleştirirken almaya niyetli olduğu risk seviyesinin bir göstergesidir, stratejik seviyede belirlenmesi gerekir ve organizasyondan organizasyona değişkenlik gösterebilir. Yazılı bir risk iştahının olmaması organizasyonun risk iştahı olmadığı anlamına gelmez. İş yapma yöntemleri ve kurum kültürü yoluyla zaman içerisinde oluşan bir risk iştahı bulunabilir (Özbek, 2012: 316). Risk iştahı nicelik veya nitelik açısından belirlenebilir. Risk toleransı ise organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesi esnasında kabul edebileceği dalgalanmadır. Faaliyetlerini risk toleransı içerisinde gerçekleştirmek organizasyona risk iştahı içerisinde kalındığına ve hedefleri gerçekleştirmeye yakın olduğuna dair daha sağlam bir güvence sağlar (COSO, 2004: 13-15).

2.3.3.1.3. Olay Tanımlama

Yönetim, meydana geldiğinde organizasyonu etkileyebilecek olayları tanımlar ve bu olayların hedeflerin gerçekleştirilmesinde ve stratejisini uygulamaya koymasında bir tehdit veya bir fırsat oluşturup oluşturmadığını değerlendirir. Olumsuz etkisi olan olaylar risk olarak nitelendirilir ve yönetimin değerlendirmesi ve tedbir geliştirmesini gerektirir. Olumlu etkisi olacak olaylar ise fırsat olarak nitelendirilir ve strateji belirleme

sürecinde dikkate alınır. Bu safhada yönetim ayrıca fırsat ve risklerin etkisini artıracak iç ve dış faktörleri de göz önünde bulundurulur. Olay envanterleri, kolaylaştırılmış atölye çalışmaları, görüşmeler, anket ve araştırmalar, süreç akış analizleri, hasar kayıt analizleri yaygın olarak kullanılan olay tanımlama tekniklerinden bazılarıdır (COSO, 2004: 21-23).

COSO'nun KRY yaklaşımında belirsizlikler hem olumlu hem de olumsuz olarak değerlendirilmekteyse de çoğunlukla olumsuzlukların yönetilmesi konusundaki vurgusu ağırlıklıdır. Bir organizasyonun karşılaşılabileceği tüm riskleri tanımlayabilmesi mümkün olmamakla birlikte esas olan olası risklerin tamamını belirleyebilecek bilgi ve kapasiteye sahip olmasıdır. KRY'nin bu aşamasında yapılması gereken temel şey olası tüm riskleri kapsayan ve organizasyona özgü bir risk envanteri veya risk listesinin oluşturulmasıdır. Bu riskler belirlenirken de hem dışsal hem de içsel faktörler dikkate alınmalıdır. Dışsal faktörler organizasyonun faaliyet gösterdiği sosyal, ekonomik, yasal ve kültürel ortamlardan kaynaklanan etkilerdir. İçsel faktörler ise organizasyonun yapısı, insan kaynağı, teknolojileri gibi kendisinden kaynaklanan faktörlerdir. Risk envanterinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da katılımcı yöntemlerle hazırlanmasıdır. Risk envanteri konusunda organizasyonun başvuracağı en temel kaynak en alt seviyeden en üst yönetime kadar kendi çalışanlarıdır (Özbek, 2012: 319-328).

2.3.3.1.4. Risk Değerlendirmesi

Bir önceki aşamada tanımlanan potansiyel olayların organizasyonun hedefleri üzerinde ne ölçüde etkide bulunduğunun değerlendirilmesidir. Yönetim riskleri sayısal veya sayısal olmayan yöntemler kullanarak etki ve olasılık olmak üzere iki açıdan değerlendirir. Potansiyel olayların pozitif ve negatif etkisi kapsamlı olarak tüm organizasyon çapında değerlendirilmelidir. Riskler, içsel ve kalıntı risk olarak göz önünde bulundurulur. İçsel risk yönetimin riskin etkisini veya olasılığını azaltmak için

hiçbir tedbir almadığı risktir. Kalıntı risk ise yönetimin aldığı tedbirden sonra kalan risktir (COSO, 2004: 33-35).

Risklerin değerlendirilmesi hangi riskin kuruma hangi ölçüde zarar verebileceğinin etki ve olasılık bileşimi ile değerlendirilmesidir. Değerlendirme sonucunda hem riskler önceliklendirilecek hem de bu önceliklendirme ışığında kaynak tahsisi yapılabilecektir. Olasılık-etki değerlendirmesinin ilk boyutu risklerin hangi olasılıkla veya hangi yüzdeyle gerçekleşeceğinin tahmin edilmesidir. Gerçekleşme olasılığı her risk için aynı değildir. Örneğin basit bir üretim hatası her ay gerçekleşebilmekteyken bir doğal afet 10-20 yılda bir gerçekleşebilmektedir. Değerlendirmenin ikinci boyutu olan etki değerlendirmesi ise riskin hedefler üzerinde yaratabileceği etkinin büyüklüğünün tahmin edilmesidir. Her riskin yaratacağı etki birbirinden farklı olacaktır. Yukarıdaki örnekte basit bir üretim hatasının faaliyetlerin bütününe küçük veya hiç etkisi olmazken bir doğal afet faaliyetleri tamamen durdurabilmektedir. Riskin yaratacağı etki ile olasılığı arasında bir ilişkinin bulunma zorunluluğu olmasa da her iki unsurun birlikte değerlendirmesi sonucunda önceliklendirilir. Bu değerlendirme sonucunda riskler bir araya getirilir ve en yüksek etki ve olasılığa sahip riskten aşağı doğru sıralanarak öncelikle giderilmesi gereken riskler belirlenir (Özbek, 2012: 360-363).

2.3.3.1.5. Riske Karşılık Verme

İlgili riskleri değerlendirdikten sonra yönetim hangi riske nasıl cevap vereceğini değerlendirir. Riske cevap verme; kaçınma, azaltma, paylaşma veya kabul etmeyi kapsar. Riske cevap verirken yönetim riskin etki ve olasılığı kadar fayda ve maliyetini de dikkate alır. Mevcut riski, arzu edilen risk toleransı çerçevesine indirgeyecek bir yaklaşımı seçer. Muhtemel fırsatları da değerlendirerek tüm kurum çapında veya portföy yaklaşımıyla mevcut durumun organizasyonun risk iştahı içerisinde olup olmadığını değerlendirir. Kaçınma; İş birimini, ürün hattını veya coğrafi segmenti

kapatma, riskleri arttıracak yeni inisiyatiflere/faaliyetlere girişmemek şeklinde olabilir. Azaltma; önerilen ürün yelpazesini çeşitlendirme, operasyonel sınırlamalar koyma, karar verme ve izleme süreçlerine yönetim katkısını artırma, etkili iş süreçleri geliştirme, birimler arasındaki sermaye tahsisini yeniden gözden geçirmek şeklinde olabilir. Paylaşma; beklenmeyen kayıplara karşı sigorta yaptırma, ortak girişimler oluşturma, sendikal faaliyetlere girişme, sermaye piyasası araçlarıyla riski hedge etme, dış kaynaktan temin etme (outsourcing) sözleşmelerle riski paylaşma şeklinde olabilir. Kabul etme; risk toleransına uygun riskleri kabul etme şeklinde olabilir (COSO, 2004: 55-57).

Risklere karşı alınabilecek önlemler değerlendirilirken mutlaka göz önünde bulundurulması gereken temel husus organizasyonun hedefleridir. Her hedefin kendi riskleri olabileceği gibi bazı riskler birden fazla hedefi etkileyebilecektir. Ayrıca alınacak tedbirlerde bir fayda maliyet analizi de yapılmalıdır. Önlemlerin maliyeti sağlanacak faydayı aşmamalıdır. Organizasyonun risk iştahı da alınacak önlemlere etki eden diğer değişkendir. Risk iştahı yüksek organizasyonlar daha fazla risk alabilmekteyken risk iştahı düşük firmalar risk konusunda katı önlemler alabilmektedir (Özbek, 2012: 368-369).

2.3.3.1.6. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yönetimin risk karşılıklarının yerine getirilmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri organizasyonun tüm fonksiyonlarında ve her kademe gerçekleştirilir. Onay prosedürleri, doğrulamalar, uzlaşmalar, operasyonel performansın gözden geçirilmesi, varlıkların korunması ve görevler ayrılığı gibi çok çeşitli faaliyetleri kapsamaktadır (COSO, 2004: 63).

Kontrol kavramı ile organizasyon yöneticilerinin risklere yönelik aldıkları tedbirler ifade edilmektedir. Riskin oluşumunda herhangi bir etkisi olmadığı halde

kontrol faaliyetlerinin yönetiminde organizasyonun tam anlamıyla etkisi söz konusudur. Bir risk bir kontrol ile giderilebileceği gibi riski gidermek için birçok kontrole de ihtiyaç duyulabilir (Özbek, 2012: 370-373). Kontrollere ilişkin hususlar çalışmanın “İç Kontrol” bölümünde detaylı olarak anlatılmaktadır.

2.3.3.1.7. Bilgi ve İletişim

Bilgi sistemleri içsel olarak üretilen veri ile dış kaynaktan alınan veriyi kullanırlar. Organizasyon içerisinde etkili iletişim; yukarı doğru, aşağı doğru ve yatay olarak gerçekleşebilir. KRY sorumluluklarının ciddiyle yerine getirilebilmesi için yönetimin tüm çalışanlara açık ve anlaşılabilir mesajlar vermesi gerekir. Bu sayede çalışanlar hem kendi rol ve sorumluluklarını anlarlar hem de kendi yapacakları faaliyetlerin diğer faaliyetlerle ilişkisini kurabilirler. Etkili ve amacına ulaşan bir KRY için; müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici otoriteler ve paydaşlarla da etkili iletişim kurulmalıdır (COSO, 2004: 67).

Bilgi; risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve giderilmesinin yanı sıra faaliyetlerin sürdürülmesi için kullanılan kritik bir unsurdur. Bilginin doğruluğu alınacak tüm kararları etkileyeceğinden, doğru bilginin ilgili tüm kademelere ulaştırılması etkin iletişim açısından önemlidir. Kurum içerisinden bilginin iletimi ve yönetimi için kurulacak sistem kurumsal stratejinin önemli bir parçasıdır. İletişim, kurum içerisinde elde edilen her türlü bilginin gerekli bütün kademeler arasında uygun yöntemlerle paylaşılmasıdır ve KRY'nin diğer tüm bileşenlerini destekler. Doğru bir içsel ortamın oluşmasının ön koşulu doğru iletişim ve uygun iletişim kanallarının bulunmasıdır. Kurum kimliğinin tüm çalışanlar tarafından benimsenmesi, strateji ve hedeflerin çalışanlara aktarılması ve çalışan tepkilerinin alınması, kurum içerisindeki bilgi akışının sağlanması için uygun teknoloji kanallarının seçilmesi ve işletilmesi kurumsal iletişimin içeriğini oluşturmaktadır (Özbek, 2012: 373-378).

2.3.3.1.8. İzleme

KRY'nin unsurları ve fonksiyonları zaman içerisinde sürekli devam eden izleme faaliyetleri ile değerlendirilir. İzleme sürekli olabileceği gibi münferit şekilde, muhtelif zamanlarda da veya ikisinin birleşimi şeklinde icra edilebilir. Değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı risk analizine ve süregelen izleme faaliyetlerinin etkililiğine göre değişmektedir. KRY konusundaki yetersizlikler üst kademelere doğru raporlanır. Önemli konular yönetim ve yönetim kuruluna raporlanır (COSO, 2004: 85).

Sürekli izleme, faaliyetlerin icrası esnasında yapılır. Münferit değerlendirmeler ise risk yönetiminin etkililiği konusunda periyodik yapılan değerlendirmelerdir. Bu tür değerlendirmeler; yöneticinin kendisi, iç denetçiler, kurum dışından uzmanlar veya bu unsurların ortak katkılarıyla gerçekleştirilebilmektedir (Özbek, 2012: 379-380).

KRY'nin başarıyla uygulanabilmesi için tüm bileşenlerin doğru olarak planlanması ve uygulanması gerekir. Bu uygulamanın nasıl olması gerektiğinin belirleyicisi de organizasyonun büyüklüğü ve faaliyet alanıdır. KRY'nin her bir unsuru aynı zamanda KRY modelinin etkin bir şekilde çalıştığının değerlendirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlamaktadır. Organizasyon içerisinde uygulanan KRY modelde yer alan hususlar ile karşılaştırılarak etkinliği ölçülebilmektedir (Özbek, 2012: 267).

2.3.3.2. ISO 31000 Risk Yönetim Standardı

Uluslararası Standardizasyon Organizasyonu (ISO) tarafından 2009 yılında yayımlanan ve 2017 yılında revize edilen ISO 31000 standardı da COSO gibi yaygın olarak kabul gören bir risk yönetim standardıdır (ISO, 2017). Organizasyonların karşılaşacağı her türlü riskin yönetimine yönelik genel bir çerçeve sunmak amacıyla yayımlanmıştır. Etkili ve etkin bir risk yönetimi için prensiplerin belirlendiği ve bir risk yönetim çerçevesinin sunulduğu bu standartta ayrıca risk yönetim sürecinin nasıl olması gerektiği de tanımlanmıştır.

2.3.3.2.1. ISO 31000 Risk Yönetim Prensipleri;

- **Değer yaratır ve korur:** Risk yönetimi değer yaratır ve korur. Hedeflerin gerçekleşmesine katkı sağlar, inovasyonu teşvik eder performansı geliştirir.

- **Organizasyonel süreçlerin entegre (Bütünleşik) bir parçasıdır:** Risk yönetimi, karar verme süreci de dahil olmak üzere tüm organizasyonel faaliyetlerin ayrılmaz bir parçasıdır. Organizasyondaki herkesin risk yönetimine ilişkin sorumlulukları vardır. Risk yönetimi her seviyedeki karar verme süreçlerini geliştirir.

- **Yapılandırılmıştır:** Risk yönetimine sistematik ve yapılandırılmış bir yaklaşım, tutarlı, karşılaştırılabilir ve güvenilir sonuçlar üretir.

- **Uyarlanmıştır:** Risk yönetim çerçevesi ve süreci, organizasyonun hedefleri ile ilişkili iç ve dış bağlamına uyarlanmalıdır.

- **Kapsayıcıdır:** Paydaşların zamanında ve uygun şekilde sürece dâhil edilmeleri, konuya ilişkin bilgilerini, görüşlerini ve kabullerini iyileştirir. Bu sayede de karar verme süreci ve risk yönetim süreci konusunda farkındalık artar.

- **Dinamik, tekrarlayan ve değişime duyarlıdır:** Organizasyonun iç ve dış bağlamındaki değişimler nedeniyle riskler belirebilir, değişebilir veya kaybolabilir. Risk yönetimi, bu değişiklik ve olayları zamanında öngörür, tespit edebilir, farkındadır ve cevap verir.

- **Mümkün olan en iyi bilgiye dayalıdır:** Risk yönetiminin girdileri gelecek beklentilerine olduğu kadar geçmiş ve mevcut veriye dayanır ve bilgiyle ilgili tüm belirsizlikleri ve limitleri de kapsar.

- **İnsani ve kültürel faktörleri hesaba katar:** İnsan davranışı ve kültür her kademedede ve her yönde risk yönetimini önemli şekilde etkiler.

- **Sürekli gelişime dayanır:** Risk yönetimi kapasite geliştirerek ve sürekli öğrenme ve gelişim ile ilgili farkındalığı arttırarak organizasyonel performansı geliştirir. Bu faaliyetler de örgütsel öğrenme ve elastikiyeti arttırır (ISO, 2017: 6-8).

2.3.3.2.2. ISO 31000 Risk Yönetim Çerçevesi:

Risk yönetim sürecinin başarısı, risk yönetiminin organizasyonun yönetişim ve diğer tüm faaliyetlerine entegrasyonu ile mümkün olacaktır, bunun için de başta yönetim olmak üzere tüm paydaşların desteğine ihtiyaç vardır. Risk yönetim çerçevesi, risk yönetiminin tasarımı için organizasyonel düzenlemelerin yapılması, uygulanması, değerlendirilmesi ve gelişimini kapsamaktadır. Her seviyedeki karar verme süreçlerinde risk yönetiminin uygulanmasına ilişkin bir yapı sunarak, organizasyonun diğer tüm faaliyetleri ile risk yönetiminin entegrasyonu konusunda katkı sağlamaktadır.

- **Liderlik ve taahhüt:** Organizasyonun üst yönetimi ve gözetim kurulları; risk yönetimini; organizasyonun amaçları, hedefleri ve kültürü ile senkronize ederek, risk yönetim politikası belirleyerek ve bunu destekleyerek, ihtiyaç duyulan kaynakları tahsis ederek, hesap verme sorumluluklarını belirleyerek, risklerin sistematik olarak izlenmesini teşvik ederek, risk yönetimi konusundaki niyetlerini ortaya koyarlar. Üst yönetim risk yönetim sürecinin sürekli gelişimini takip ederek, performans hedefleri belirleyip gerçekleşmesini ölçerek, iyileştirmelere katkı sağlayarak ve kaynak tahsis ederek liderlik gösterir.

- **Riskin yönetilmesi için çerçevenin tasarlanması:** Risk yönetim çerçevesinin tasarlanması için organizasyonun iç ve dış bağlamının incelenmesi gerekir. Dış bağlamın incelenmesi; sosyal, kültürel, politik, yasal, düzenleyici, finansal, teknolojik, doğal ve rekabet çevresinin, organizasyonun hedeflerini etkileyen ana trendlerin, dış paydaş beklentilerinin, sözleşmesel yükümlülük ve taahhütlerin incelenmesini içermektedir. İç bağlamın incelenmesi ise; misyon, vizyon ve değerler, yönetişim,

organizasyonel yapı, roller ve sorumluluklar, stratejiler, hedef ve politikalar, bilgi sistemleri, örgüt kültürü, iç paydaşların beklentileri, karşılıklı bağımlılıkların incelenmesini içermektedir.

İç ve dış bağlamın incelenmesini müteakip organizasyonel rol ve sorumluluklar belirlenmeli, kaynaklar tahsis edilmeli, iletişim ve raporlama kanalları oluşturulmalıdır.

- **Risk yönetiminin uygulamaya alınması:** Organizasyon risk yönetim çerçevesini uygulamaya koyarken; zamanlamayı da içeren uygun bir plan geliştirilmeli, organizasyonun hangi kademelerinde ne tür kararların kim tarafından verileceği belirlenmeli ve organizasyonun risk yönetimine ilişkin düzenlemelerinin herkes tarafından anlaşıldığından emin olunmalıdır. Başarılı bir uygulama paydaşların katkısını da gerektirmektedir.

- **Risk Yönetiminin gözden geçirilmesi:** Organizasyon risk yönetim çerçevesinin etkililiğini ölçmek için; amaca karşılık performansını, uygulama planlarını ve beklenen davranışları periyodik olarak ölçmeli ve organizasyonun hedeflerine ulaşması için uygun olup olmadığına karar vermelidir.

- **Çerçevenin sürekli geliştirilmesi:** Organizasyon, risk yönetim sürecinin uygunluğunu, yeterliliğini, etkililiğini ve risk yönetim sürecinin entegrasyonunu sürekli geliştirmelidir. Boşluklar veya gelişim olanakları belirlendiğinde plan geliştirmeli ve ilgili kişilere uygulama için sorumluluklar verilmelidir (ISO, 2017: 13-15).

2.3.3.2.3. ISO 31000 Risk Yönetim Süreci:

Risk yönetim süreci; sürekli izleme, gözden geçirme iletişim ve danışma faaliyetleri ile risk değerlendirmesi ve riskin giderilmesi konusunda sistematik ve tutarlı bir yaklaşım sağlar. Risk yönetim süreci yönetimin karar verme sürecinin, bir parçası olmalı, yapı, faaliyet ve iş süreçlerine entegre edilmelidir. Stratejik operasyonel, proje veya program seviyesinde uygulanabilir.

- **İletişim ve Konsültasyon:** Risk yönetiminin her aşamasında iç ve dış paydaşlar ile iletişim ve bilgi alış verişi devam etmelidir. İletişim ve konsültasyonun amacı; ilgili paydaşların verilen kararların nedenlerini ve gerek duyulan faaliyetleri anlamalarını sağlamak, risk yönetim sürecinin her aşamasındaki farklı uzmanlık alanlarını bir araya getirmek, riskin gözetimi için ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlamak, riskten etkilenenler arasında sahiplenme duygusu yaratmaktır.

- **Kapsamın Belirlenmesi:** Organizasyonun risk yönetim sürecinin hedef ve çıktılarını etkileyebilecek iç ve dış unsurların analiz edilmesi gerekir. Bu analiz ile organizasyonun ihtiyaç duyduğu kapsam belirlenebilir ve risk yönetimi için amaca uygun bir yaklaşım geliştirebilir. Tamlığını ve uygunluğunu değerlendirebilmek için kapsam periyodik olarak ve risk analizi çerçevesinde gözden geçirilmelidir.

- **Risk Tanıma:** Risk tanımanın amacı; organizasyonun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek veya buna neden olabilecek risklerin bulunması, fark edilmesi ve tanımlanmasıdır. Güncel ve uygun bilgi, riskin teşhisi açısından son derece önemlidir. Kaynağı kendi kontrollerinde olsa da olmasa da riskler tanınmalıdır. Risk tanıma esnasında; riskin somut ve soyut kaynakları, sonuçları, fırsat ve tehditler, hassasiyetler ve kabiliyetler, organizasyonel varlık ve kaynakların durumları ile bilgilerin güvenilirliği dikkate alınmalıdır.

- **Risk Analizi:** Risk analizinin amacı; riskin doğasını anlamak ve seviyesini tespit etmektir. Risk analizi risklerin nasıl giderileceğine ilişkin strateji ve metotlar sunarak risk değerlendirmesine girdi sağlar. Risk analizi farklı seviyedeki belirsizliklerin, risk kaynaklarının, olayların ve senaryoların özenle dikkate alınmasını içerir. Olayların oluşma ihtimalleri ile sonuçları, sonuçların büyüklüğü ve doğası, zaman dilimleri ve değişkenliği, mevcut kontrollerin etkililiği, güven seviyesi ve duyarlılığı, risk analizinde dikkate alınması gereken diğer faktörlerdir.

- **Risk Değerlendirmesi:** Risk değerlendirmesinin amacı; riskin giderilmesi ve önceliklendirilmesi için verilecek kararların desteklenmesidir. Risk değerlendirmesi belirlenen risk kriterleri ile risk analizi sonuçlarının karşılaştırılmasını da içermektedir. Risk değerlendirmesi riski gidermeye, ilave analiz ihtiyaçlarına, mevcut kontrollerin sürdürülmesine ve hedeflerin gözden geçirilmesine yönelik verilecek kararlara yön vermelidir. Risk değerlendirmesinin sonuçları üst yönetim tarafından kayıt altına alınmalı, paylaşılmalı ve doğrulanmalıdır.

- **Risklerin Giderilmesi:** Riskin giderilmesine yönelik alternatiflerin seçimini ve uygulanmasını içermektedir. Riskin giderilmesi; riski gidermenin formülasyonu ve seçimi, uygulanması, artık risk seviyesinin kabul edilip edilemeyeceğinin değerlendirilmesi, kabul edilemez düzeyde ise ilave tedbirlerin geliştirilmesi, tedbirlerin etkililiğinin değerlendirilmesi aşamalarının sürekli tekrarlandığı süreçleri kapsamaktadır. Riski giderme seçenekleri, her duruma uyan veya birbirini dışlayan alternatifler değildir. Riskin giderilmesi; faaliyete hiç başlamayarak veya devam etmeyerek riskten kaçınma, bir fırsat elde etmek için risk seviyesini artırma, riskin kaynağını ortadan kaldırmak, etki veya olasılığını değiştirmek, sözleşme veya sigorta vasıtasıyla riski paylaşmak veya riski kabul etmek gibi alternatifleri kapsar ancak bunlarla sınırlı değildir.

- **İzleme ve Gözden Geçirme:** Sorumlulukların açıkça tanımlandığı bir sürekli izleme ve periyodik gözden geçirme süreci risk yönetiminin planlı bir parçası olmalıdır. İzleme ve gözden geçirme; tasarımın etkililiğini, kalitesini, uygulama ve sonuçlarını değerlendirebilmek için sürecin her safhasında icra edilmelidir. Planlama, bilgi toplama ve analiz etme, sonuçları kaydetme ve geri besleme süreçlerini kapsamaktadır. İzleme ve gözden geçirme sonuçları organizasyonun performans yönetim, ölçme ve raporlama faaliyetlerine entegre edilmelidir.

- **Kayıt Altına Alma ve Raporlama:** Risk yönetim süreci ve uygulanması kayıt altına alınmalı ve raporlanmalıdır. Kayıt altına alma ve raporlama, risk yönetim faaliyetlerinin sonuçlarının organizasyonun tamamı ile paylaşılmasını, karar verme süreçleri için bilgiye ulaşımı, risk yönetim faaliyetlerinin gelişimini, risk yönetim süreci ile ilişkili paydaşlarla iletişim kurulmasını mümkün kılmaktadır (ISO, 2017: 15-21).

2.3.3.3. Federation of European Risk Management Association (FERMA) Risk Yönetimi Standardı

Risk yönetimi alanında bilgi ve deneyim paylaşımını amaçlayan bir diğer kuruluş olan FERMA 1974 yılında kurulmuştur. FERMA; İngiltere’de The Enstitüde of Risk Management (IRM), The Association of Insurance and Risk Managers (AIRMIC) ve The Natronla Forum for Risk Management in the Public Sector (ALARM) kuruluşlarından oluşan bir ekip tarafından hazırlanmıştır (FERMA, 2003: 2). Çok sayıda sektörden 4000’in üzerinde üyesi bulunmaktadır. Risk yönetimi, sigortacılık ve risk finansmanı süreçlerinin gelişimine katkı sağlamak ve bu konularda alınacak kararlarda rol oynamak ana hedefidir. FERMA riski; “Bir olayın olma olasılığı ile etkilerinin birleşimi” olarak tanımlamaktadır. Risk yönetimini ise: “Risk yönetimi, herhangi bir organizasyonun stratejik yönetiminin merkezi bir parçasıdır. Risk yönetimi, şirketlerin her faaliyetinde ve portföyleri çapında sürdürülebilir karı sağlamak amacıyla faaliyetleri ile ilgili risklerini sistematik olarak değerlendirdikleri ve yönettikleri bir süreçtir” şeklinde tanımlamaktadır. Organizasyonun maruz kaldığı riskler iç ve dış kaynaklı olabileceği gibi bazı riskler de hem iç hem de dış kaynaklı olabilmektedir.

FARMA’ya göre risk yönetimi; organizasyonun gelecek faaliyetlerine yönelik bir çerçeve sunarak, planlama ve karar alma süreçlerini geliştirerek, sermaye paylaşımının etkinliğini arttırarak, şirketin imajını ve varlıklarını koruyarak, ve operasyonel etkinliği arttırarak organizasyona ve menfaat sahiplerine katkı sağlamaktadır (FERMA, 2003: 5)

Risk yönetim süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

- Organizasyonların stratejik hedeflerinin belirlenmesi
- Risk değerlendirmesi (Risk analizi)
- Risk değerlemesi
- Risk raporlama
- Karar alma
- Risk yönetim aksiyonları
- Kalan risk raporlama
- İzleme (Özbek, 2012: 270-271)

2.3.3.4. Avustralya/Yeni Zelanda Standardı (AS/NZS 4360: 2009)

Avustralya ve Yeni Zelanda'da kar amacı güden ve gütmeyen kuruluşların temsilcilerinin bir araya gelerek oluşturduğu teknik komite tarafından hazırlanan risk yönetim standardıdır ve sekiz aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bu aşamalar; kapsam belirleme, risk belirleme, risk analizi, risk değerlendirme, risk yönetimi, iletişim ve danışma, izleme ve değerlendirmedir. Standartlara göre öncelikle kurumun stratejik yönetim, risk yönetimi ve kurumsal yönetim kapsamı belirlenmelidir. Belirlenen bu unsurları birbiri ile entegre hale getirecek bir risk yönetim çerçevesine ihtiyaç duyulmaktadır. AS/NSZ 4360 2009'un rolü de bu noktada başlamaktadır. Risk yönetiminde başarı için prensip ve öneriler, sistematik, şeffaf ve güvenilir bir şekilde tanımlanmaktadır. Risk yönetiminin kurum kültürü haline getirilmesi sürecin başarısı için son derece önemlidir. Sistemin bir diğer olmazsa olmazı ise diğer tüm risk yönetim çerçevelerinde olduğu gibi üst yönetimin desteği ve vereceği güçlü mesajlardır (AS/NZS ISO 31000:2009: 8).

2.3.3.5. BS 31100 İngiltere Risk Yönetimi Standardı

İlk olarak Şubat 2008’de yayımlanan, daha sonra Haziran 2011’de güncellenen BS 31100 standardı, ISO 31000 standardı ile uyumlu olarak geliştirilmiştir. ISO 31000 gibi organizasyonel hedeflerin başarılmasına odaklanmaktadır. RIMS ERM Komitesi tarafından 2011 yılında iki standart arasında yapılan karşılaştırmada önemli bir farklılığa rastlanmamıştır (RIMS, 2011: 6). Yukarıda ISO 31000 standardı detaylı olarak anlatıldığından burada tekrar yer verilmemektedir.

2.4. İç Kontrol

Organizasyonun iç kontrollerini anlamak ve etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak iç denetimin temel prensibidir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kontrolü; “Yönetim, denetim kurulu, yönetim kurulu ve diğer birimlerin, riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme ihtimalini arttırmak için gerçekleştirdikleri eylemlerdir” şeklinde tanımlamaktadır (Sawyer, 2012). Etkili iş ve finansal süreçlerin temeli iç kontrollerdir ve iç denetimin temel işlevi de her seviyede kontrollerin değerlendirilmesidir. Yöneticiler yıllardır organizasyonlarını daha iyi kontrol etmenin yollarını araştırmaktadır. İç kontrollerin amacı değişen ekonomik ve rekabet koşullarıyla mücadele ederken organizasyonu hedeflerine ulaştırmak ve karşılaşılabileceği sürprizleri minimize etmektir. İç kontroller etkinliği teşvik ederken varlıklara ilişkin kayıp riskini azaltmakta, finansal raporların güvenilirliğini arttırmakta yasa ve düzenlemelere uyum sürecine katkı sağlamaktadır.

2.4.1. İç Kontrolün Kavramsal Gelişimi

İç kontrollerin varlığı her ne kadar tarihteki ilk organizasyonların kuruluşuna kadar uzansa da, iç kontroller konusunda ortak bir anlayış ve ortak bir tanımda uzlaşılması 1980’li yıllarda gerçekleşmiştir. 1980’li yıllara kadar farklı kurum veya kişiler tarafından birçok farklı tanım ortaya konulmuştur. Bu tanımların çoğu Anglo-

saxon kaynaklı olup Avrupa’da iç kontrol konusundaki akademik kaynak sayısı sınırlıdır (Özbek, 2012: 386). Bu nedenle aşağıdaki bölümde tarihsel gelişim ağırlıklı olarak ABD özelinde incelenmektedir. ABD menşeli gelişmelerin çoğunun temelini ise karşılaşılan sorunlara çözüm üretmek maksatlı reaktif düzenlemeler oluşturmaktadır. 1929 buhranından sonra Amerikalıların yabancı ülkelere rüşvet vermesini engellemek maksadıyla çıkarılan “Securities Act”, Enron ve Worldcom skandallarından sonra 2002’de çıkarılan “Sarbanes-OxleyAct” reaktif olarak çıkarılan yasalara örnektir. 1948 yılında Amerikan Muhasebecileri Derneği (AIA) İç Kontrol Özel Raporuyla iç kontrolün ilk resmi tanımını içeren bir rapor yayımlamıştır. Bu tanıma göre iç kontrol: “Kurumun organizasyon planı ile aktiflerin korunması, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması, operasyonel verimliliğin geliştirilmesi ve kurumsal politika düzenlemelerine uyumun teşvik edilmesi amaçlarına yönelik olarak gerçekleştirilen bütün koordinasyon çabaları ve önlemlerden oluşur” (Özbek, 2012: 392). Yukarıdaki tanım aynı zamanda günümüz iç denetim tanımına da temel teşkil eden tanımlardan biridir. 1957’de Bryne, iç kontrolleri; iç yönetsel kontroller, iç muhasebe kontrolleri ve iç yoklamalar olarak üçe ayırmış ve iç denetime yeni bir anlayış kazandırmıştır. 1960 ve 1970’li yıllarda ABD’de yaşanan skandallar denetim ortamının kısmen değişmesine yol açmış 1977 tarihli “Foreign Corrupt Practices Act”in yasalaşmasıyla halka açık firmaların iç muhasebe kontrol sistemi kurmaları zorunlu hale getirilmiştir.

İç kontrol konusunda yapılan en eski tanımlardan biri de 1977 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan tanımdır. AICPA daha sonra bu tanımı genişleterek standartlar oluşturmuştur. Bu tanımda iç kontrol: “Organizasyonun varlıklarını korumak, finansal raporların doğruluğunu güvence altına almak ve operasyonel etkinliğini arttırmak için planlarıyla uyumlu bir şekilde uyguladığı tüm yöntemler ve aldığı tedbirlerdir” şeklinde tanımlanmıştır (Moeller,

2009: 25). ABD’de “Sarbanes-OxleyAct (SOX)-2002” yasalaşana kadar denetim standartlarının belirleyicisi olan AICPA iç kontrollere yönelik önemli çalışmalar yaparak daha sonraki dönemde yapılan çalışmalara ışık tutmuştur.

2.4.2. Treadway Komisyonu ve COSO İç Kontrol Modeli

1980’li yılların başında 5 bağımsız meslek kuruluşu (Institute of Internal Auditors (IIA), AICPA, American Accounting Association (AAA), Financial Executives International (FEI) ve Institute of Management Accountants (IMA)) tarafından kurulan Committee of Sponsoring Organizations (COSO) (Bazı kaynaklarda komisyon başkanı James J. Treadway’in adıyla anılan Treadway Komisyonu tarafından yayımlanan iç kontrol çerçevesi, önce dış denetçiler tarafından kullanılmış daha sonra da iç denetim mesleği için genel bir standart halini almıştır. 1992 yılında kısaca iç kontrol modeli olarak bilinen COSO İç Kontrol bütünlük çerçevesi yayımlanmıştır. COSO modeline göre iç kontrol: “Kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve aşağıdaki hedeflerin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla düzenlenen bir süreçtir ve

- Operasyonların etkililiği ve verimliliği,
- Finansal raporların güvenilirliği,
- Yasa ve mevzuata uyum.” şeklinde tanımlanmaktadır.

COSO iç kontrol modelinin en önemli katkısı o ana kadar açık bir tanımı bulunmayan iç kontrol kavramını netleştirmesi ve bunun da yaygın olarak kabul edilmeye başlanması olmuştur (Özbek, 2012: 386-402).

Yukarıda genel tanımı yer alan COSO modeli bir organizasyonun iç kontrollerini tanımlarken üç boyutlu bir model kullanmaktadır. Küp şeklinde gösterilen bu modelin ön yüzünde iç kontrolün beş bileşeni (Kontrol ortamı, Risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) üst yüzünde iç kontrolün hedefleri

(Finansal raporlama, uyum ve operasyonların etkililiği), yan yüzünde ise kontrollerin seviyeleri (Birim ve kurum düzeyi) yer almaktadır. Tüm iç denetçiler COSO iç kontrol çerçevesini anlamalı ve hangi alanı denetlerlerse denetlesinler her seviyede iç kontrollere bakmalıdırlar (Moeller, 2009: 33). COSO iç kontrol modelinin temel hedefi; operasyonların etkililiği ve verimliliği, raporların güvenilirliği, yasa ve mevzuata uyum şeklinde üç temel alanda toplanabilecek organizasyon hedeflerinin gerçekleştirilmesidir. İç kontrol anlık bir olay değil sürekli devam eden bir süreçtir, en önemli unsuru insandır, tüm çalışanlardan etkilendiği gibi tüm çalışanları da etkilemektedir. COSO iç kontrol çerçevesi dinamik süreçlere ve interaktif değerlendirme yapabilecek kişilere ihtiyaç göstermektedir. COSO iç kontrol çerçevesi beş bileşen 17 standart ve 77 genel şarttan oluşmaktadır. COSO'nun beş bileşeni aşağıdaki gibidir:

- ✓ Kontrol ortamı
- ✓ Risk değerlendirmesi
- ✓ Kontrol faaliyetleri
- ✓ Bilgi ve İletişim
- ✓ İzleme (Sawyer, 2016: 36)

Bir kurumun iç kontrol süreci COSO çerçevesinde değerlendiriyorsa bu beş bileşene sadık kalınmalıdır. Aşağıda 5 bileşene ait 17 standart yer almaktadır.

2.4.2.1. Kontrol Ortamı Standartları

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsamaktadır.

Standart: 1. Organizasyon etik değerler ve dürüstlüğe önem veren bir yapı geliştirir.

Bunun için de; “tepedeki ton” olarak ifade edilen yönetimin etik değerler ve dürüstlüğe yaklaşımının en üst perdeden dile getirilmesi, personele duyurulması ve bunun uygulamalara yansıtılması, davranış kurallarının belirlenmesi, bu kurallara uyumun değerlendirilmesi, uymayanlara karşı tedbirlerin zamanında alınması öngörülmektedir.

Standart: 2. Yönetim kurulu, yönetimden bağımsız bir yapıya kavuşturularak i kontrolün etkililiği ve performansının gözetimini yapar.

Bu standardı gerçekleştirebilmek için yönetim kurulu; gözetim sorumlulukları ve hangi görevin kim tarafından yapılacağını belirlemeli, faaliyetlerini bağımsız olarak yürütmeli, uygun uzmanlık alanlarından istifade etmeli, iç kontrol sisteminin gözetimini sağlamalıdır.

Standart: 3. Yönetim, yönetim kurulunun gözetimi altında, kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak; otorite ve sorumlulukları, kurumsal yapıları, raporlama sorumluluklarını belirler.

Yönetim, kurumun tüm yapılarını değerlendirmeli, raporlama sorumluluklarını belirlemeli, yetki ve sorumlulukları ilgili kademelere tanımlamalı, atamalı ve sınırları çizilmelidir.

Standart: 4. Yönetim, hedefleri ile uyum içerisindeki yetenekli bireylerin organizasyonda kalması, geliştirilmesi ve cezbedilmesi için gerekli tedbirleri alır.

Yönetim politika ve prosedürleri belirlemeli, personelin yeterliliği ve performansını belirli aralıklarla değerlendirmeli, yetersiz görülen hususları belirlemeli, çalışanları motive etmeli, geliştirmeli, sürdürülebilirlik ve gelecek için planlar yapmalıdır.

Standart: 5. Kurum, hedeflerin gerçekleştirilmesinde iç kontrol sorumlulukları için bireysel hesap verilebilirliği sağlar ve güçlendirir.

Yapısal tasarım, otorite ve sorumluluk dağılımları ile hesap verilebilirlik sağlanmalı, performans değerlendirme ölçütleri, teşvik ve ödül sistemleri tesis edilmeli, performans sürekli değerlendirilmeli ve tesis edilen ödül ceza mekanizmaları işletilmeli, ölçüsüz baskılara engel olunmalıdır (COSO, 2013).

Kontrol ortamı ile kastedilen genel çalışma ortamı, organizasyonun kültürüdür. Diğer iç kontrol bileşenlerinin temelini oluşturması açısından son derece önemli bir bileşendir. Zira dürüstlük ve etik değerler, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, organizasyonel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımı, insan kaynakları politika ve uygulamaları, çalışanların yeterliliği kontrol ortamını oluşturmaktadır (COSO, 2013: 22-23).

Dürüstlük ve etik değerler, kontrol ortamının olmazsa olmazıdır. Genellikle üst yönetim veya yönetim kurulu tarafından tanımlanmakta ve aşağıya doğru iletilmektedir. Organizasyon eğer, etik ilkelerin de tanımlandığı davranış kurallarını oluşturmuş ve buna bağlı ise, paydaşlarda bu kurallara uyuyorsa ve yönetim bu kurallara uyulmasını teşvik ediyorsa, güçlü bir değerler isteminden söz edilebilir (Moeller, 2009: 35). Ayrıca bir organizasyonun iç kontrol sisteminin etkililiği, çalışanların etik değerlere ve davranış kurallarına olan bağlılık seviyesinin üstüne çıkamaz (Özbek, 2012: 412). COSO'ya göre etik davranışlar aynı zamanda kurumun uzun ve kısa vadeli hedeflerinin başarısını da etkilemektedir. Örneğin kısa vadede sadece kar ve satış rakamları gibi hedeflere yönelmesi uzun vadede telafisi olmayan davranışlara sebep olabilir. Böyle bir ortamda çalışanlar, kurum kültürünü bir kenara bırakarak sadece kendilerine verilen hedefleri gerçekleştirmek için çaba gösterebilir ve bu da uzun vadede firmaya zarar verebilir. Organizasyonun hedeflere nasıl ulaşıldığını sorgulamaksızın sadece hedef gerçekleştirmelerine odaklanması etik olmayan davranışları teşvik edebilir. Diğer

yandan uzun yıllar içerisinde oluşan kurum kültürü aşırı agresif risk alma hevesinde olan yöneticiler için de önleyici bir unsur olabilir (Özbek, 2012: 413).

Mesleki yeterlilik, bireyin kendisi için tanımlanan görevleri başarıyla gerçekleştirebilme becerisidir. Bir organizasyonda birçok pozisyonun mesleki yeterlilikten yoksun kişilerce doldurulmuş olması kontrol ortamını aşındırır. Kurum, farklı iş türleri için ihtiyaç duyduğu yetenekleri ve bu yetenekler için gereken eğitimleri tanımlamalıdır. Uygun personelin uygun pozisyonlarda görevlendirilmesi ve ihtiyaç duyulan eğitimlerle desteklemesi kontrol ortamının gelişimine katkı sağlayacaktır. Personel yeterliliğinin ölçülmesi de kontrol ortamının önemli bir unsurudur. Personelin yeterliliği ve performansı uygun yöntemlerle periyodik olarak değerlendirilmeli ve bu değerlendirmeler personelin gelişimine katkı sağlamalıdır (Moeller, 2009: 36).

Yönetim kurulu ve denetim komitesi, tüm kurumlarda kontrol ortamına yön veren unsurlardır. Yönetim kurulu üyelerinin üst yönetimden bağımsız olmaları kurumun faaliyetlerinde etkin bir gözetim mekanizmasının tesis edilmesi açısından son derece önemlidir. Kurumsal yönetim prensiplerinin zaman içerisinde gelişmesi ve hukuki düzenlemeler içinde yer almaya başlaması yönetim kurullarının yapısını olumlu yönde etkileyerek kontrol ortamının iyileşmesine katkı sağlamıştır. Yönetim kurullarında yer alan bağımsız üyeler üst düzey yöneticilerin olası şüpheli faaliyetleri konusunda hissedar ve paydaş menfaatinin korunmasında önemli bir etkidir (Özbek, 2012: 414).

Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, kurumun almaya istekli olduğu risk seviyesi ve risk türleri, tercih ettiği iletişim yöntemi (formel veya informel), finansal raporlamaya yaklaşımı da kapsayacak şekilde yöneticilerin yönetim tarzıdır. Kimi yöneticiler agresif bir şekilde risk alırken kimi yöneticiler ise riskli durumlar karşısında daha dikkatlidir. Ya da kimi yöneticiler aldığı kararların tamamının yazılı ve onaylanmış olmasını tercih ederken bazıları sözlü onayları tercih edebilmektedir. Bazı

yöneticiler finansal raporlama sunumlarında muhafazakâr iken bazıları agresif muhasebe prensiplerini tercih etmektedir. Burada anlatılmak istenen bir seçimin her durumda doğru veya yanlış olmasından ziyade yönetimin tercihlerinin kontrol ortamını etkileyeceği ve onu yönetim tercihleri çerçevesinde şekillendireceğidir (Moeller, 2009: 36).

Organizasyon yapısı, kurumun hedeflerinin planlanacağı, gerçekleştirileceği, kontrol edileceği ve izleneceği genel bir çerçeve sunmaktadır. Yetki ve sorumlulukların tanımlanması ve uygun raporlama ilişkilerinin kurulması da organizasyon yapısının bir parçasıdır. Kurumlar organizasyonel yapılarını ihtiyaç duyacakları şekilde geliştirirler ve kurumun organizasyon yapısı ile kontrol ortamı arasında bir bağ bulunmaktadır. Yatay veya dikey bir organizasyon yapısı, hiyerarşik veya matris ilişkiler, merkezi veya adem-i merkezi yönetim tercihlerinin hepsi kontrol ortamını etkileyecektir. Örneğin seri üretim yapan bir fabrika ile bir reklam şirketinin iç iletişimi, organizasyon yapısı tercihleri ya da yöneticiler arasındaki ilişkiler birbirinden farklı olacaktır. Kurum hedeflerine uygun bir organizasyon yapısı etkin bir kontrol ortamının oluşması açısından önemlidir (Özbek, 2012 416).

Yetki ve sorumlulukların dağılımı, çalışanların yetki ve sorumluluklarını, raporlama ilişkisini ve inisiyatif kullanabilme sınırlarını ifade etmektedir. Bir kurumun organizasyon yapısı aynı zamanda ihtiyaç duyulan toplam çabanın da belirleyicisidir. Organizasyon içerisindeki yetki ve sorumluluklar mümkün oldukça çakışmayacak şekilde belirlenmelidir. Çakışan yetki ve sorumluluklar kafa karışıklığına neden olabileceği gibi kişiler arasındaki çatışmanın da temel nedeni olabilir. Günümüz yönetim yaklaşımında birçok karar alıcı yetki devri ile kararların ihtiyaç duyulan en alt kademedeki verilmesini sağlamaktadır. Güçlü bir kontrol ortamı ön saflarda çalışan personelin kendi işiyle ilgili uygun kararlar alabilecek yetenek ve güçte olmasını öngörmektedir. Burada kritik olan husus her ne kadar yetki devri ile bazı kararlar ast

kademelere devredilebilse de nihai sorumluluk üst kademe yöneticilerdedir. Bu yüzden de yetki devirlerinde bir denge gözetilmeli ve üst yönetimin gözden geçirmesine ihtiyaç duyulan nitelikteki kararlara ilişkin yetki devirleri sınırlandırılmalıdır. Ayrıca organizasyonun tüm kademelerindeki çalışanların, kurum hedeflerini anlamaları ve inisiyatif almaları gereken durumlarda bunun kurum hedeflerine nasıl katkı sağlayacağını bilmeleri güçlü bir kontrol ortamı açısından önemlidir (Moeller, 2009: 37).

İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, işe alma, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, danışmanlık, terfiler, tazminatlar ve diğer iyileştirici eylemleri kapsamaktadır. Kontrol ortamı açısından insan kaynakları politikasının önemi son yaşanan global krizde daha fazla ortaya çıkmıştır. Firmaların aşırı risk alımını teşvik eden ikramiye ve prim ödemelerine dayalı insan kaynakları politikaları, özellikle üst düzey yöneticilerin risk alım iştahını arttırarak uzun vadeli hedefler yerine kısa vadeli getiriler sağlayacak hesapsız riskleri üstlenmelerine neden olmuş ve bu hesapsız riskler de global krizin tetikleyicisi olmuştur (Özbek, 2012: 417). Kurumun insan kaynakları fonksiyonu, yeterli seviyede rehber dokümana, politika ve prosedüre sahip olsa da, asıl olan iç kontrole uyum, etik davranışlar ve yeterlilik konusundaki uygulamalarla çalışanlara güçlü mesajlar verilmesidir. Genellikle üst seviye yöneticilerin insan kaynakları politikalarına aykırı olarak yaptığı uygulamalar kurum çalışanları tarafından olumsuz bir mesaj olarak algılanabilmektedir. Uygun insan kaynakları politikalarının tüm seviyelerde tutarlı bir şekilde uygulanması kontrol ortamını güçlendirecektir (Moeller, 2009: 37-38).

COSO'nun ilk bileşeni olan kontrol ortamı, diğer unsurların faaliyet göstereceği ortamın ideal özellikleri konusunda bir çerçeve sunmaktadır. COSO iç kontrol çerçevesi bir bina olarak düşünülürse kontrol ortamı bu binanın temelidir. Temel ne kadar sağlam olursa üzerine inşa edilecekler de o derece sağlam olur.

2.4.2.2. Risk Değerlendirmesi Standartları

Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir. COSO çerçevesi hedef belirleme sürecine özel önem atfetmektedir. Her ne kadar iç kontrolün bir parçası olmasa da hedef belirleme sürecini iç kontrol için bir ön koşul olarak görmektedir. Yönetim riskleri belirlemeden önce mutlaka hedeflerini belirlemelidir. COSO kurum hedeflerini dört farklı seviye ve üç farklı kategoride değerlendirmektedir. Birim, departman, faaliyet birimi ve fonksiyon seviyesindeki yönetim kademelerinin; operasyonel, raporlama ve uyum kategorisindeki hedeflere ulaşmasını hedefler. Risk yönetim konusuna çalışmanın Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili bölümde değinilmektedir.

Standart: 6. Kurum, hedeflere ilişkin riskleri belirleyebilmek ve değerlendirebilmek için hedefleri açık ve net bir şekilde belirler.

Hedefler; operasyonel hedefler, finansal ve finansal olmayan dış raporlama hedefleri, iç raporlama hedefleri ve uyum hedefleri şeklinde ayrıştırılmalıdır. Operasyonel hedefler yönetimin tercihlerini yansıtır, risk toleransı dikkate alınarak belirlenir, operasyonel ve performans hedeflerini içerir ve kaynak dağılımına esas teşkil eder. Dış finansal ve finansal olmayan raporlama hedefleri; kurumun faaliyetlerini yansıtır, mevcut standart ve çerçevelerle uyum içerisindedir, ihtiyaç duyulan detay ve hassasiyeti dikkate alır. İç raporlama hedefleri; yönetimin tercihlerini yansıtır, ihtiyaç duyulan hassasiyeti dikkate alır. Uyum hedefleri ise; risk toleransını yansıtır, yürürlükteki yasa ve düzenlemeleri yansıtır.

Standart: 7. Kurum, hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri tüm kurum çapında belirler ve analiz eder

Kurumun; birim, şube, departman, operasyon birimi ve tüm fonksiyonel birimleri bu sürecin içerisinde yer alır, iç ve dış faktörler analiz edilir, uygun yönetim kademelerinin katılımını gerektirir, belirlenen riskin önemini dikkate alınması gerekmektedir, bu risklere nasıl cevap verileceğinin belirlenmesini de içerir.

Standart: 8. Kurum, hedeflere ulaşmak için risk değerlendirmesi yaparken daima suiistimal riskini göz önünde bulundurur.

Kurum, suiistimal çeşitlerini değerlendirir, suiistimal için teşvik edici faktörler ile baskıları, fırsatları, tutum ve rasyonel hale getirilebilecek hususları değerlendirir.

Standart: 9. Kurum, iç kontrol sistemini büyük ölçüde etkileyebilecek önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirir.

Kurum; dış çevre, iş modeli ve liderlik değişimlerini değerlendirir (COSO, 2013).

Kurumun karşı karşıya kalacağı risklerin belirlenmesi ve bunların değerlendirilmesi COSO iç kontrol çerçevesinin ikinci adımını oluşturmaktadır. Organizasyonlar; büyüklüğüne, faaliyet gösterdiği alana veya yapısına göre farklı ölçüde risklere maruz kalırlar. Risk değerlendirmesi, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik maruz kalınabilecek risklerin tanımlanması ve analiz edilmesidir. İş yaşamında risklerin sıfırlanması gibi bir durum söz konusu değildir. Alınan her karar veya yapılan her eylem beraberinde risk doğurur. Bu nedenle de yönetim ne kadar risk alabileceğini belirleyerek riskin sonuçlarını arzu ettiği seviyede tutabilecek önlemler geliştirmelidir (Özbek, 2012: 425).

Organizasyonun hedeflerini gerçekleştirebilme kabiliyeti içsel ve dışsal risklerden etkilenmektedir. Risk çevresinin anlaşılması ve yönetilmesi iç kontrolün temel unsurudur ve kurum potansiyel riskleri ve bu risklerin hedeflerini başarmak üzerindeki etkisini değerlendirebilecek bir sürece sahip olmalıdır. COSO risk

değerlendirmesi geleceğe yönelik bir süreçtir ve organizasyonun tüm kademelerindeki tüm faaliyetler için uygulanmalıdır. COSO, risk değerlendirmesini üç aşamalı bir süreç olarak tanımlamaktadır:

- ✓ Riskin büyüklüğünün tahmin edilmesi
- ✓ Riskin olasılığının veya sıklığının değerlendirilmesi
- ✓ Riskin nasıl yönetilmesi gerektiğinin düşünülmesi ve alınacak eylemin belirlenmesi.

COSO risk değerlendirme süreci yönetime riskin önemli olup olmadığını değerlendirme ve önemli ise uygun eylemi gerçekleştirme sorumluluğunu yüklemektedir. Risk analizi teorik bir süreçten ziyade kurumun hedeflerini gerçekleştirme için kritik bir süreçtir. Yönetim, hem tüm kurumu etkileyecek hem de kurumun değişik faaliyet veya birimlerini etkileyebilecek tüm riskleri değerlendirmelidir. Riskler, içsel veya dışsal olabilir, bir birimi veya kurumun tamamını etkileyebilir. COSO'ya göre riskler üç temel açıdan değerlendirilmelidir; dış kaynaklı kurumsal riskler (teknolojik gelişmeler, tüketici tercihlerindeki değişimler, yasal düzenlemeler vb.) iç kaynaklı kurumsal riskler (Çalışan kalitesi, suiistimaller vb.) ve faaliyete özel riskler (Pazarlama, finans, BT vb.) (Moeller, 2009: 39-40).

Risk değerlendirmesi, kurumsal süreçlere ilişkin yapılabileceği gibi asıl olan kurum hedeflerinin belirlenmesi ve bu hedeflere yönelik risk değerlendirmesinin yapılmasıdır. Hedefler birbiriyle uyumlu olmalı ve operasyonel, raporlama ve mevzuata uygunluk hedefleri olarak sınıflandırılmalıdır. Hedefler belirlendikten sonra hedefleri olumsuz etkileyecek riskler tanımlanmalı bunu yaparken de tüm kuruma odaklanılmalıdır. Risk yönetimine ilişkin süreç kurumsal risk yönetimi bölümünde detaylı olarak anlatıldığı için burada tekrar değinilmemiştir.

2.4.2.3. Kontrol Faaliyetleri Standartları

Kontrol faaliyetleri, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Organizasyonun iç kontrol hedefleri üç kategoride değerlendirilmektedir. Operasyonel hedefler, finansal raporlama hedefleri ve uyum hedefleridir.

Standart: 10. Kurum, hedeflerin gerçekleştirilmesinde riski kabul edilebilecek seviyeye indirgeyebilecek kontrolleri belirler ve geliştirir.

Kurum, birimlere özgü risk faktörlerini belirler, risk yönetimini diğer faaliyetlerine entegre eder, ilgili iş süreçlerini belirler, kontrol çeşitlerini ve hangi seviyede kontrollerin uygulanması gerektiğini değerlendirir, görevler ayrılığı prensibini uygular.

Standart: 11. Kurum, hedeflerin gerçekleştirilebilmesini desteklemek için teknoloji üzerindeki genel kontrolleri belirler ve geliştirir.

Kurum, teknolojiye ilişkin genel kontrollerle iş süreçlerinde teknoloji kullanımı arasındaki bağımlılığı belirler, kontrol faaliyetleri için uygun teknoloji altyapısını oluşturur, uygun güvenlik yönetimi kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyar, teknolojinin temini, geliştirilmesi ve bakım süreçleri için uygun kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyar.

Standart: 12. Kurum, kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürleri belirler.

Yönetim, direktiflerinin uygulanmasını destekleyecek politika ve prosedürleri belirler, politika ve prosedürlerin yönetilmesinde hesap verme sorumluluklarını belirler, zamanında uygular, düzeltici işlem tesis eder ve tekrar değerlendirir (COSO, 2013).

Kontrol faaliyetleri, belirlenen risklerin önlenmesine ilişkin eylemlerin çalışanlar tarafından hayata geçirilmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri tüm kurum çapında ve her seviyede hatta bazen birbiri ile çakışacak şekilde gerçekleştirilir. İç kontroller genel olarak; manuel, Bilgi Teknolojisi (BT) veya yönetim kontrolleri olarak tasnif edilmektedir. Bir diğer tasnif ise; önleyici, düzeltici veya tespit edici kontroller şeklindedir. Tamamen kapsayıcı bir liste olmasa da COSO iç kontrol çeşitlerini aşağıdaki gibi sınıflandırmaktadır (Moeller, 2009: 41):

Üst Düzey Gözden Geçirmeler: Farklı kademelerdeki yönetim ve iç denetçiler performans sonuçlarını gözden geçirmeli, bu sonuçları karşılaştırmalı istatistikler veya diğer kıyaslamalı ölçütler vasıtasıyla bütçeler ile karşılaştırmalıdır. Yönetimin bu sonuçları takip etmesi ve düzeltici işlemleri hayata geçirmesi bir kontrol faaliyetidir.

Birim veya Yöneticilerin Doğrudan Gerçekleştirdiği Faaliyetler: Farklı kademelerdeki yöneticiler kendi kontrolleri altındaki faaliyetlere ilişkin raporları incelemeli ve düzeltici eylemleri gerçekleştirmelidir. Birçok yönetim sistemi bu kontrollere ilişkin istisna raporlarını oluşturmak için tasarlanmıştır. Örneğin bir BT güvenlik sistemi yetkisiz girişim teşebbüslerini raporlamak için tasarlanmıştır. Buradaki kontrol faaliyeti, yönetimin bu istisna raporunu inceleyerek uygun düzeltici işlemi gerçekleştirmesidir. Bir yöneticinin kendisine imza için getirilen bir dokümana imza atmadan önce inceleyerek doğruluğunu teyit etmesi de bir kontrol faaliyetidir.

Bilgi İşleme: BT sistemleri bilgiyi işlerken kontrol eden ve iç kontrol istisnalarını raporlayan birçok sisteme sahiptir. Raporlanan bu durum incelenerek otomatik sistem prosedürleri veya operasyonel personel tarafından düzeltici işlem gerçekleştirilmelidir.

Fiziksel Kontroller: Kurum; envanter, makine ve teçhizat, menkul kıymetler gibi fiziksel varlıklar üzerinde uygun kontrollere sahip olmalıdır. Periyodik olarak

sayma, kaynaklara erişimin kısıtlanması, güvenli yerlerde kilit altında bulundurma ve bunların kayıtlar ile karşılaştırılması fiziksel kontrollerdir.

Performans Göstergeleri: Yönetim, operasyonel ve finansal veri setlerini birbirleri ile ilişkilendirerek uygun analitik, araştırıcı ve düzeltici eylemi uygulamalıdır. Belirlenen performans göstergeleri ile mevcut performansın kıyaslanması, düşük performans durumunda bunların nedenlerinin araştırılarak önlem alınması önemli bir kontrol faaliyeti olarak kuruma hizmet edecektir.

Görevlerin ayrılığı: Hata, aykırılık veya suiistimal riskini azaltmak için görevlerin farklı kişiler arasında paylaşılmasıdır. Bir başka ifadeyle bir aktifi fiziksel olarak koruma, kaydını tutma ve satın alma sorumluluklarının farklı kişilere verilmesidir (Moeller, 2009: 42).

Yukarıdaki kontroller günlük iş yaşamında karşılaşılan genel kontrollerden bazılarıdır ve kontroller yukarıdakilerle sınırlı değildir. Kontrol tür ve sayıları kurumdan kuruma farklılık gösterebilmektedir. Kurum içerisinde ihtiyaç duyulan kontrollere ilişkin politika ve prosedürler çalışanların da katılımıyla belirlenmeli ve bu sayede benimsenmesi de sağlanmalıdır.

Kontrol faaliyetleri aynı zamanda risk yönetim sürecinin de bir parçasıdır. Belirlenmiş risklerin giderilmesi için uygun kontrol faaliyeti uygulamaya konulmalıdır. Ayrıca ortada önemli bir risk yoksa kontrol faaliyetinin hayata geçirilmesine gerek olmayabilir. Ya da son yıllarda hiç suiistimal olmadı diye mevcut kontrolün kaldırılması uygun bir hareket olmayabilir. Yönetim tüm riskleri periyodik olarak gözden geçirmeli ve hayata geçirilecek kontrollere bu kapsamda karar vermelidir.

2.4.2.4. Bilgi ve İletişim Standartları

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine

imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

Standart: 13. Kurum, iç kontrollerin fonksiyonelliğini desteklemek için ilgili ve kaliteli bilgi elde eder veya üretir.

Kurum, bilgi gerekliliklerini tanımlar, iç ve dış veri kaynaklarından bilgi toplar, ilgili veriyi işleyerek bilgiye dönüştürür, süreçler vasıtasıyla kaliteyi sürdürür, fayda ve maliyeti daima dikkate alır.

Standart: 14. Kurum, iç kontrollerin fonksiyonelliğini desteklemek için, iç kontrol hedef ve sorumlulukları da dahil olmak üzere, gerekli olan bilgiyi kurum çalışanlarıyla paylaşır.

Kurum, iç kontrol bilgisini iletir, yönetim kurulu ile bilgi paylaşımında bulunur, ayrı iletişim kanallarının bulunmasını sağlar, uygun iletişim yöntemlerini seçer.

Standart: 15. Kurum, iç kontrolün fonksiyonelliğini etkileyebilecek dış paydaşlarla iletişim kurar.

Kurum, dış paydaşlarla iletişim kurar, içsel iletişimi sağlar, yönetim kurulu ile iletişim kurar, ayrı iletişim kanallarının bulunmasını sağlar, uygun iletişim yöntemlerini seçer (COSO, 2013).

Bilgi ve iletişim, iç kontrolün birbiriyle ilişkili ancak farklı unsurlarıdır. BT ile desteklenen uygun bilgi, kurum içerisinde yukarı veya aşağıya doğru kişilerin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak şekilde iletilmelidir. Organizasyonlar, formel ve informal iletişim kanallarına ilave olarak iç ve dış paydaşlar ile etkili bir şekilde iletişim kurabilecekleri prosedürler geliştirmelidir. Organizasyonlar operasyonel, finansal veya uyum hedeflerini gerçekleştirebilmek için her seviyede bilgiye ihtiyaç duyarlar. Örneğin bilgi, yatırımcılara açıklanacak finansal raporların

hazırlanması için olduğu kadar üretim maliyetlerini belirlemek için de, pazarlama kararlarına esas teşkil edecek fiyatı oluşturabilmek için de elzem bir ihtiyaçtır.

COSO modelinde bilgi ile kastedilen; organizasyonun karar alma süreçlerinde kullandığı raporlar, bütçeler, dokümanlar, ekonomik veriler gibi çok sayıda bilginin firmanın hedeflerine katkı sağlayacak şekilde elde edilmesi, sınıflandırılması ve her kademedeki ihtiyaç duyanlara bu bilgilerin ulaştırılmasıdır (Özbek, 2012: 439). COSO'ya göre bilgi sistemi manuel, otomatik veya ikisinin birleşimi şeklinde olabilir. Bilgi akışı yukarıdan aşağıya olabileceği gibi aşağıdan yukarıya olabilir, formel olabileceği gibi informal de olabilir. Organizasyonun bilgi sistemi, ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte olmalıdır. Yönetim bilgi sistemlerinin; planlanması, tasarlanması ve uygulanmasını, stratejisinin bir parçası olarak görmeli ve bilgi sistemleri de organizasyonun stratejisini desteklemelidir. COSO ayrıca bilgi sistemlerinin organizasyonun diğer fonksiyonlarına entegrasyonuna da vurgu yapmaktadır. Tam otomatik üretim sistemine entegre olmuş ve hem üretim sürecini hem de stok yönetimini kontrol edebilen bir otomasyon sistemi veya kargo ve siparişler ile envanter yönetimi yapabilen bir dağıtım sistemi öngörülen sistemlere örnek olabilir.

COSO açısından bilginin kalitesi de çok önemlidir zira hata ve unutmalarla dolu bir rapor verilecek kararları olumsuz yönde etkileyecektir. Raporlar etkili bir iç kontrol sistemini destekleyecek nitelikte ve nicelikte bilgiyi kapsamalıdır. Raporlanan bilginin içeriği; uygun olmalı, ihtiyaç duyulduğunda sunulmalı, ulaşılabilecek en güncel bilgiyi içermeli, doğru olmalı ve ilgili tarafların erişebileceği konumda olmalıdır (Moeller, 2009: 44).

COSO iletişim kavramını bilgi iletiminden daha geniş olarak ele almaktadır. Bilginin iletilmesi, her ne kadar ilgili personelin operasyonel, finansal ve mevzuata uyum sorumluluklarını yerine getirebilmek için önemli olsa da iletişim, bunlara ilave olarak; beklentiler, bireyin sorumlulukları ve diğer önemli konuları da kapsayacak

şekilde gerçekleşmelidir. İletişim iç iletişim ve dış iletişim olmak üzere iki temel boyutta gerçekleşmektedir ve COSO'ya göre iç iletişimin temeli de üst yönetimin iç kontrol konusunda vereceği net mesajlardır. Bu mesajdaki netlik kurumun etkili iç kontrol prensiplerini takip edeceği konusunda bir güvencedir. İç iletişimde amaçlanan, tüm paydaşların organizasyonun hedeflerinin bilincinde olarak; iç kontrol sistemi içerisindeki rolünü özümsemesi, olayın kendisinden ziyade nedenleriyle ilgilenmesi ve sistemsel zayıflıkların tekrarlanmasını önlemek için tedbir geliştirebilmesidir. Ayrıca çalışanlar kendi faaliyetlerinin diğer çalışanların faaliyetleri ile ilişkileri konusunda bilgi sahibi olarak problemleri daha sağlıklı tanımlayabilecek ve kalıcı çözümler üretebilecektir. COSO'da iç iletişim konusunda üzerinde durulan bir diğer husus da organizasyonun hata ve usulsüzlüklerin iletimine ilişkin mekanizmalar ortaya koyması ve bunun da çalışanlar tarafından tereddütsüz kullanılmasının sağlanmasıdır. Yani çalışanların hata ve usulsüzlükleri bildirmeleri nedeniyle herhangi bir yaptırıma maruz kalmamasıdır (Özbek, 2012: 442). Tüm paydaşlar davranışlarının sınırlarını, davranışlarının uygun, yasal veya etik olup olmadığını bilmeli ve bu tarz davranışlara nasıl müdahale edileceği paydaşlara duyurulmalıdır.

COSO'ya göre iletişimin diğer boyutu da dış iletişimidir. Kurumlar; müşteriler, tedarikçiler, hissedarlar, düzenleyici kuruluşlar ve diğer paydaşlarla da etkili iletişim kanalları oluşturmalıdır. Bu iletişim halkla ilişkilerin çok daha ötesinde olmalı ve iç iletişim gibi iki yönlü olmalı. Dış paydaşlara sağlanan bilgi kurumu daha iyi anlamalarını sağlayacak ve karşılaştıkları sorunları anlamalarına yardımcı olacak nitelikte olmalıdır. Dış iletişim potansiyel kontrol problemlerinin belirlenmesinde oldukça etkili bir yol olabilmektedir. Örneğin hizmetlere, faturalamaya veya ürün kalitesine ilişkin müşteri şikâyetleri önemli operasyonel sorunların işareti olabilir. Bu tür mesajların iletilebilmesi ve gerekli düzeltici işlemlerin yapılabilmesi için bağımsız kanallar kurulmalıdır (Moeller, 2009: 46).

2.4.2.5. İzleme Standartları

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.

Standart: 16. Kurum iç kontrolün unsurlarının varlığı ve fonksiyonelliğini anlamak için sürekli ve bağımsız değerlendirmeler belirler, geliştirir ve uygular.

Kurum değerlendirmelerin yapısına ve karışımına karar verir, değişim oranını değerlendirir, değerlendirmeler konusunda temel bir anlayış geliştirir, bilgili personeli kullanır, iş süreçleri ile entegre eder, kapsam ve sıklığını ayarlar, objektif olarak değerlendirir.

Standart: 17. Kurum, iç kontrol boşluklarını değerlendirir ve yönetim kurulu ve üst yönetim de dahil olmak üzere düzeltici işlem yapmaktan sorumlu taraflara zamanında iletir.

Kurum, sonuçları değerlendirir, boşlukları bildirir ve düzeltici işlemleri izler (COSO, 2013).

Yönetimin yeterli seviyedeki desteği iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işletilmesine katkı sağlayacak olsa da bu sistem, uygulanmakta olan kontrollerin etkililiğini değerlendirecek uygun kontrol süreçleriyle desteklenmelidir. Bir kurum iç kontrollerinin etkililiğini değerlendirmek için birçok farklı izleme faaliyeti gerçekleştirmelidir. İç denetçilerin en önemli görevleri izleme sürecinin bir parçası olarak organizasyonun iç kontrollerinin etkililiğini ve verimliliğini değerlendirmektir. İzleme faaliyeti, sürekli izleme, müstakil değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimi şeklinde uygulanmaktadır. Sürekli izleme, faaliyetin gerçekleşmesi esnasında alınan yönetsel tedbirleri kapsar. Faaliyetlere ve finansal raporlara yönelik yönetim gözden geçirmeleri, dışarıdan gelen şikâyetler ve bunlara yapılan işlemler, yazım hatalarına yönetici seviyesinde yapılan müdahaleler, suiistimale açık görevlerin farklı kişilerce

yürütülmesi, envanterin fiziksel olarak kontrolü ve kayıtlarla karşılaştırılması sürekli izleme faaliyetine örnek olabilir (Moeller, 2009: 47).

Ayrı veya müstakil değerlendirmeler ise, belirli bir zaman dilimi içerisinde bu konuda ehil kişiler tarafından yapılan değerlendirmelerdir. Sürekli izleme faaliyeti ne kadar etkili bir şekilde gerçekleştirilirse, münferit veya ayrı değerlendirmelere o denli az ihtiyaç duyulur. Değerlendirme eğer belirli bir faaliyetten sorumlu kişiler tarafından yapılıyorsa öz değerlendirme adını alır. İç denetçiler de normal görevlerinin bir parçası olarak üst yöneticinin talebi doğrultusunda iç kontrol sistemini değerlendirir (Özbek, 2012: 448). Yapılacak değerlendirmenin sıklığı ve doğası, kurumun büyüklüğüne ve risklerin önem düzeyine göre değişkenlik gösterebilmektedir. Yönetim tüm iç kontrol sisteminin periyodik olarak değerlendirilmesini isteyebileceği gibi iç denetçiler belli riskli alanlara odaklanarak değerlendirmelerini yapabilir. COSO'ya göre iç kontrollerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi için; sistemin tasarımına ilişkin bir anlayış geliştirilmeli, anahtar kontroller test edilmeli ve bu testlere göre sonuçlara ulaşılmalıdır. COSO'nun önerdiği bir diğer yöntem ise kıyaslama (*benchmarking*) yöntemidir. Kıyaslamalar benzer organizasyonlar veya yayınlanan endüstri istatistiklerine göre yapılır. İç denetim yöntem ve teknikleri iç denetim bölümünde detaylı anlatılacağından burada değinilmeyecektir. İç denetçiler tarafından yapılan değerlendirme neticesinde organizasyonun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek tüm kontrol zafiyetleri uygun düzeltici eylemi gerçekleştirebilecek kademelere raporlanmalıdır (Moeller, 2009: 49).

2.4.3. Yaygın Olarak Kullanılan Diğer İç Kontrol Yaklaşımları

2.4.3.1. CoCo (Criteria Of Control Objectives) İç Kontrol Standartları

Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants CICA) tarafından iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi amacıyla 1995 yılında geliştirilen bir modeldir. CoCo modeline göre iç kontrol: "Kurumun hedeflerini

gerçekleştirmesine yardımcı olacak kaynaklar, sistemler, süreçler, kültür, organizasyonel yapı ve görevleri de içeren bileşenlerdir” CoCo modeli esas olarak COSO modelinden çok farklı olmasa da usul olarak farklılık göstermektedir. CoCo modelinin 4 bileşeni ve 20 prensibi bulunmaktadır. Temel bileşenleri; Amaçlar (Objectives), sorumluluk (Commitment), Yetkinlik (Capability) ve izleme ve öğrenme (Monitoring and learning)’dir (Özbek, 2012: 456-458).

Amaçlar: Model; vizyon, misyon, hedefler, strateji, risk ve fırsatlar, politikalar, planlama, performans hedef ve göstergelerini de içerecek şekilde açıkça tanımlanmış amaçlara yönelme ile başlamaktadır. Kontroller, hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik olduğu için hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ortaya koyacak kontrol kriterlerinin belirlenmesi de önem arz etmektedir. Geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmesi ve çalışanların hedefler konusunda bilinçli olması ve bu hedeflerin ölçülebilir performans göstergelerine bağlanması başarıya ulaşma ihtimalini arttıracaktır.

Sorumluluk: Çalışanlar organizasyonun kimliğini ve değerlerini anlamalı ve davranışlarını buna göre ayarlamalıdır. Organizasyonel değerler; etik değerler, dürüstlük, insan kaynakları politikaları, yetki ve sorumlulukların dağılımı ve karşılıklı güveni içermektedir. Birçok kontrol sistemi, kişilerin ahlaki değerlere bağlılığının, organizasyonun çalışma şeklinin doğal bir parçası olduğunu anlayamamaları nedeniyle başarısız olmaktadır. Sisteme karşı mücadele eden çalışanların olduğu bir ortamda normal olarak kontrol kriterlerine bağlılıktan söz etmek mümkün değildir. Yapılacak ayarlamalara çalışanların katkısının olduğunun hissettirilmesi iyi bir kontrol sisteminin ön şartıdır.

Yetkinlik: Çalışanlar, kontrol modelinin gerekliliklerini anlayabilecek ve gerçekleştirebilecek; araçlar, iletişim süreçleri, bilgi, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerini de içeren kaynaklar ve yeteneklerle donatılmış olmalıdır. Hedefler açıkça

tanımlanmış olsa da, kişilerde bu hedeflerin bilincinde ve kontrolleri tasarlamak ve uygulamak için istekli olsalar da yine de bazı yeteneklere sahip olunmalıdır. Yetkinlik, personelin yalnızca işini iyi yapması ile ilgili değildir, riskleri değerlendirecek ve çözüm üretebilecek şekilde doğru yetenek, kabiliyet ve tecrübeye sahip olmasının sağlanmasıyla ilgilidir. Yetkinlik eğitim seminerleri ve gelişim programları ile artırılabilir.

İzleme ve öğrenme: Kişiler; dış ve iç çevreyi izleyerek, performansı gözlemleyerek, bilgi ihtiyaçlarını ortaya koyarak ve iç kontrol sistemini değerlendirerek organizasyonun gelişiminin bir parçası olmalıdır. İzleme; incelemeyi, değerlendirmeyi, ölçmeyi ve karşılaştırmayı içeren geniş bir çerçevede icra edilmelidir. İzleme süreci sağlayacağı geri beslemeyle organizasyonel öğrenmeye önemli katkılar sağlar (Pickett, 2010: 265-266).

CoCo modeli her ne kadar iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiğine ilişkin açıklayıcı unsurları içeren farklı bir model olarak ortaya çıksa da zaman içerisinde COSO modelinin gölgesinde kalmıştır. Ayrıca uygulamanın nasıl olacağına ilişkin yeterli seviyede bir rehberlik sağlamaması da modelin en zayıf yönüdür (Özbek, 2012: 458).

2.4.3.2. TURNBULL İç Kontrol Standartları

Bu model ismini 1999 yılında yayımlanan iç kontrol çalışmalarına başkanlık eden Nigel Turnbull'dan almıştır. 2005 yılında revize edilen raporda; iç kontrol ve risk yönetiminin firmanın hedeflerini gerçekleştirmesine, operasyonların etkililiği ve verimliliğine önemli katkılar sağlayacağı, gereksiz finansal risklere maruz kalmasını önleyeceği, usulsüzlüklerin tespitine yardımcı olacağı ifade edilerek güçlü bir iç kontrol sisteminin firma için önemi vurgulanmıştır. Turnbull raporuna göre; firmanın hedefleri, içsel yapısı ve faaliyet gösterdiği çevre sürekli değişkenlik göstereceğinden firmanın maruz kaldığı riskler düzenli bir şekilde değerlendirilmeli ve kontrol altında

bulundurulmalıdır. Firmanın iç kontrol sistemi, organizasyonel yapısını çevreleyen kontrol ortamını yansıtır ve kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile iç kontrol sisteminin etkinliğini izleme süreçlerinden oluşmaktadır (Özbek, 2012: 451-454).

Turnball Raporunda iç kontrol sorumlulukları açık bir şekilde ifade edilerek; yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları, yöneticilerin sorumlulukları ve çalışanların sorumlulukları şeklinde ayrıştırılmıştır. İç kontrollerin etkililiğinin gözden geçirilmesi yönetim kurulunun en temel sorumluluğudur. Üst yönetim ise iç kontrol konusunda yönetim kuruluna hesap vermekten sorumludur. Ayrıca iç kontrol tüm çalışanların sorumluluğudur. Sürekli olarak gerçekleştirilen izleme faaliyeti iç kontrolün temel unsurudur. Yönetim kurulu iç kontrol konusunda düzenli rapor almalı, iç kontrol sistemini gözden geçirmeli, iç kontrol zafiyetleri konusunda eylem planlarının hayata geçirilip geçirilmediğini takip ve kontrol etmelidir. Risk ve kontrol konusunda yönetim ve yönetim kurulu arasında açık bir iletişim sistemi kurulmalıdır (FRC, 2015: 5-7). Turnbull raporu COSO gibi bir uygulama rehberinden ziyade yönetimin iç kontrol konusundaki sorumluluklarını açıklayan bir prensipler bütünü niteliğindedir.

2.4.3.3. COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) İç Kontrol Standartları

COSO iç kontrol sistemine yöneltilen en temel eleştiri Bilgi Teknolojisi (BT) kontrolleri konusuna yeterli seviyede vurgu yapmamasıdır. Bilişim Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği veya kısa adıyla ISACA tarafından yayımlanan COBIT standardı, BT alanında dünya çapında en yaygın kullanılan iç kontrol standartlarından biridir. Daha çok bilgi teknolojilerine odaklı bir standart olan COBIT tüm organizasyon çapında BT kontrolleri için açık ve net politikalar belirlemekte, kurumların BT'den elde ettikleri değeri maksimize etmekte ve yasal düzenlemelere uyuma vurgu yapmaktadır (Sawyer, 2012: 52). Başlangıçta BT denetçileri için geliştirildiği düşünülse de iç ve dış

denetçilerin organizasyonun tüm iç kontrollerini değerlendirmesinde kullanışlı bir araçtır.

COBIT çerçevesi, organizasyonun temel yönetim alanları olan; planlama ve organizasyon, tedarik ve uygulama, teslimat ve destek, izleme ve değerlendirme alanlarında organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesine BT süreçlerinin nasıl katkı sağlayacağı ile ilgilenmektedir. Dört temel alandan oluşmaktadır; planlama ve organizasyon, tedarik ve uygulama, teslimat ve destek, izleme ve değerlendirme alanlarıdır.

Planlama ve organizasyon alanı, iş hedeflerini destekleyecek ve en çok katkıyı sağlayacak BT strateji ve taktiklerini kapsamaktadır. BT stratejik vizyonunda tüm kurum için neyin başarılmaya çalışıldığı tüm kurum ile paylaşılmalıdır (Moeller, 2009: 95). Bu alan; BT ve iş stratejilerinin uyumu, kurum kaynaklarını kullanmadaki başarı, Kurumsal BT hedeflerinin anlaşılması, BT risklerinin yönetilmesi ve BT sisteminin kalitesine ilişkin yönetsel sorunlarla ilgilenmektedir (Sawyer, 2016: 52).

Tedarik ve uygulama alanı; iş süreçleri ile entegre BT sistemlerinin tanımlanması, geliştirilmesi veya tedarik edilmesini kapsamaktadır. Ayrıca BT çözümlerinin değişen ihtiyaçlara cevap verecek şekilde geliştirilmesi de bu alanda kapsanan hususlardandır. Bu alan; yeni projelerin iş gereksinimlerini karşılayabilmesi, yeni projelerin bütçe içerisinde ve zamanında tamamlanabilmesi ve değişikliklerin mevcut faaliyetlere etkisi gibi yönetsel sorunlarla ilgilenmektedir.

Teslimat ve destek alanı; ihtiyaç duyulan tüm hizmetlerin zamanında sunumunu kapsamaktadır. Uygulama veri ve kontrol süreçleri de bu alanın kapsadığı konulardandır. Bu alan; BT hizmetleri ile iş öncelikleri arasındaki uyum, BT maliyetlerinin uygun hale getirilmesi, kişilerin BT kullanabilme kabiliyetleri, bilişim güvenliği gibi yönetsel sorunlarla ilgilenmektedir.

İzleme ve değerlendirme alanı; Kalite ve uyum süreçleri de dâhil olmak üzere iç ve dış denetçiler tarafından yapılan değerlendirmeleri kapsamaktadır. Bu alan; Performansın ölçümü ve değerlendirilmesi, iç kontrollerin etkililiği ve verimliliği, BT performansı iş hedefleri ilişkisi, Bilişim güvenliği gibi yönetsel sorunlarla ilgilenmektedir (Sawyer, 2016: 51-53).

2.4.3.4. BASEL Komitesi İç Kontrol Standartları

Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Hollanda, İsveç, İsviçre, İngiltere ve ABD merkez bankalarının temsilcilerinin oluşturduğu Basel Komitesi 1998 tarihinde bankaların iç kontrol sistemine yönelik olarak, denetim/gözetim otoritelerince kullanılmak üzere “Bankacılık Kurumlarında İç Kontrol Çerçevesi”ni yayımlamıştır. Basel komitesi, iç kontrolün banka yönetiminin önemli bir bileşeni olduğu, bankaların faaliyetlerini güvenli bir şekilde sürdürebilmeleri için bir temel oluşturabileceği düşüncesinden hareketle COSO modelini bankalar için adapte etmişlerdir. COSO modelinde beş adım halinde yer alan iç kontrol uygulamaları Basel Komitesi prensiplerinde 5 alan içerisinde 13 prensip halinde sunulmaktadır ve çerçevede yer alan prensipler COSO ile uyum içerisinde (Pickett, 2010: 270). Yönetim gözetimi ve kontrol kültürü, risk tanımlama ve değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve görevler ayrılığı, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri ve aykırılıkların giderilmesi konuları prensiplerin başlıklarını oluşturmaktadır.

Yönetimin Gözetimi ve Kontrol Kültürü

Prensip-1: Yönetim kurulunun; bankanın yönetilen önemli risklerini, önemli politika ve stratejilerini periyodik olarak gözden geçirme, bu riskler için kabul edilebilir seviyeleri belirleme ve yönetimin bu riskleri tanımlama, ölçme, izleme ve kontrol etmek için uygun eylemleri gerçekleştirip gerçekleştirmediğini, yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyip izlemediğini değerlendirme ve organizasyon yapısını

onaylamaktan sorumlu olması gerekir. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletilmesinde nihai sorumlu yönetim kuruludur.

Prensip-2: Üst yönetimin, yönetim kurulu tarafından onaylanan strateji ve politikaları uygulamaya; bankanın maruz kaldığı riskleri tanımlama, ölçme, izleme ve kontrol etme; yetki ve sorumlulukların, raporlama ilişkilerinin belirlendiği organizasyonel yapıyı sürdürme; devredilen sorumlulukların etkili bir şekilde yerine getirilmesini sağlama; uygun iç kontrol politikalarını belirleme, yeterliliğini ve etkililiğini izlemekten sorumlu olması gerekir.

Prensip-3: Yönetim Kurulu ve üst yönetim, organizasyon içerisinde üst seviyede dürüstlük ve etik değerlere ilişkin standartları teşvik etmekten ve iç kontrolün önemini her seviyedeki tüm personel tarafından anlaşıldığı bir kültürü yaratmaktan sorumludur. Bankadaki tüm personel iç kontrole ilişkin sorumluluklarını anlamalı ve süreçlerde tam anlamıyla yer almalıdır.

Risk Tanımlama ve Değerlendirme

Prensip-4: Etkili bir iç kontrol sistemi, bankanın hedeflerini gerçekleştirmesini etkileyebilecek maddi risklerin tanımlanması ve sürekli değerlendirilmesini gerektirir. Bu değerlendirme bankanın karşı karşıya kalabileceği tüm riskleri kapsamalı, kredi riski, ülke ve transfer riski, piyasa riski, faiz riski, likidite riski, yasal risk ve itibar riskleri ile de konsolide edilmelidir. İç kontrollerin mevcut veya geçmiş riskleri uygun şekilde giderebilmek için gözden geçirilmesi gerekebilecektir.

Kontrol Faaliyetleri ve Görevler Ayrılığı

Prensip-5: Kontrol faaliyetleri bankanın günlük işlemlerinin ayrılmaz bir parçası olmalıdır. Etkili bir iç kontrol sistemi her seviyedeki kontrol faaliyetlerinin tanımlandığı uygun kontrol yapısının kurulmasını gerektirir. Üst seviye gözden geçirmeler, farklı departman ve bölümler için uygun faaliyet kontrolleri, fiziksel

kontroller, maruz kalma limitlerinin belirlenmesi, uyumsuzlukların izlenmesi, onaylama ve yetkilendirme, doğrulama ve mutabakat sistemleri uygun kontrol yapısının unsurlarıdır.

Prensip-6: Etkili bir iç kontrol sistemi, çıkar çatışması olabilecek sorumlulukların görevler ayrılığı prensibine uygun şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Çıkar çatışması olabilecek alanlar belirlenmeli, minimize edilmeli ve dikkatli bir bağımsız gözetime tabi tutulmalıdır.

Bilgi ve İletişim

Prensip-7: Etkili bir iç kontrol sistemi; kapsamlı ve yeterli, içsel, finansal, operasyonel ve mevzuata uyum verisine ilave olarak verilecek kararları etkileyebilecek olaylara ve durumlara ilişkin dış piyasa bilgisini de gerektirmektedir. Bilgi; güvenilir, zamanlı, ulaşılabilir ve tutarlı bir formatta sunulmalıdır.

Prensip-8: Etkili bir iç kontrol sistemi bankanın tüm işlemlerini kapsayacak güvenilir bilgi sistemlerinin varlığını gerektirmektedir. Bu sistemler güvenli olmalı, bağımsız olarak izlenmeli ve uygun durumsal ayarlamalarla desteklenmelidir.

Prensip-9: Etkili bir iç kontrol sistemi, ilgili bilgiyi uygun personele iletebilecek, tüm personelin görevlerine ilişkin politika ve prosedürleri anlamasını ve onlara bağlı kalmasını sağlayacak etkili iletişim kanallarını gerektirmektedir.

İzleme Faaliyetleri ve Aykırılıkların Giderilmesi

Prensip-10: Bankanın iç kontrollerinin etkililiği sürekli olarak izlenmelidir. Anahtar risklerin izlenmesi iç denetim ve ana faaliyet birimlerinin denetimlerine ilave olarak bankanın günlük faaliyetlerinin bir parçasıdır.

Prensip-11: İç kontrol sistemi, yetkin ve bağımsız personel tarafından etkili ve kapsamlı bir şekilde denetlenmelidir. İç kontrollerin izlenme sürecinin bir parçası olarak

iç denetim fonksiyonu doğrudan yönetim kuruluna veya denetim kuruluna ve üst yönetime raporlama yapmalıdır.

Prensip-12: İç kontrol aykırılıkları ister iç denetim isterse diğer çalışanlar tarafından tespit edilsin zamanında ve uygun yönetim kademesine raporlanmalı ve uygun şekilde giderilmelidir. Önemli aykırılıklar ise üst yönetim veya yönetim kuruluna bildirilmelidir.

Prensip-13: Gözetim otoriteleri, bankaların büyüklüğüne bakılmaksızın bilançosunun doğası karmaşıklığı ve riskleri ile tutarlı ve bankanın çevresel durumlarındaki değişikliklere ayak uydurabilecek etkili bir iç kontrol sistemine sahip olmalarını gerekli kılmalıdır. Gözetim otoriteleri bankanın iç kontrol sisteminin yeterli olmadığı kanaatine vardıklarında gerekli önlemleri almalıdırlar (Pickett, 2010: 270-271).

2.4.3.5. INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) İç Kontrol Standartları

Uluslararası Sayıştaylar birliği olarak da adlandırabileceğimiz INTOSAI kamu kurumlarında dış denetim yapan Sayıştayların çatısını oluşturmaktadır. 1992 yılında kamu sektörüne yönelik olarak hazırladığı “Kamu İç Kontrol Standartları”nı yayımlamış ve bu standartları 2001 yılında gözden geçirerek COSO standartlarının esas alınması gerektiğine karar vermiştir. INTOSAI iç kontrolü: “İç kontrol, kurumun yönetici ve çalışanlarından etkilenen, kurum misyonunu gerçekleştirmek, kurum risklerinin yönetildiğine dair makul bir güvence sağlamak ve aşağıdaki hedefleri gerçekleştirmek için dizayn edilmiş tamamlayıcı bir süreçtir;

- ✓ Operasyonların düzenli, etik kurallarına uygun, ekonomik etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi,
- ✓ Hesap verebilirlik yükümlülüğünün yerine getirilmesi,

- ✓ Yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyum,
- ✓ Kurum aktiflerinin kayıp, hatalı kullanım ve zarar görmeye karşı korunması” şeklinde tanımlamaktadır (Özbek, 2012: 459-460).

Yöneticiler organizasyonlarında etkili bir kontrol ortamı yaratması, kaynaklarını kullanırken hizmet sorumluluklarından biridir. Yöneticilerin davranışları, politikaları ve iletişimleri ile ortaya koydukları yaklaşım organizasyon kültürüne pozitif kontrol veya kontrol eksikliği olarak yansımaktadır. Planlama, uygulama, yönlendirme ve izleme iç kontrolün ayrılmaz parçalarıdır (Pickett, 2010: 267).

INTOSAI’ye göre iç kontrol, kurumun tüm faaliyetlerinin içine işleyen ve onları kapsayan eylemler bütünüdür. İç kontrolün faaliyetlerin içine yedirilmesi ve faaliyetin bir parçası olarak icra edilmesi ilave maliyetleri önleyecektir. İç kontrol sürecinin ana unsuru insandır. Tüm çalışanlar veya yöneticiler yetki ve sorumluluklarını bilmeli, kurumun hedeflerini etkileyebilecek riskleri önleyebilecek mekanizmalar tesis etmelidir. Kamu sektörü özel sektörden ayıran en temel hedefinin daima kamu yararı olmasıdır. INTOSAI’nin iç kontrol standartlarının alt bileşenleri COSO ile aynıdır ve kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşmaktadır (Özbek, 2012: 462-463).

2.4.4. Türkiye’de İç Kontrol

Türkiye’de iç kontrole yönelik çalışmalar ve düzenlemeler kamu ve özel sektör olmak üzere iki boyutta incelenebilir. Özel sektörün iç kontrol yapısına yön veren temel düzenlemeler; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim Prensipleri, 5411 sayılı Bankalar kanunudur. Kamu iç kontrol yapısına yön veren temel düzenleme ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur.

TTK, firmaların sahip olması gereken iç kontrol düzenlemeleri hakkında açık bir hüküm içermemesine rağmen iç kontrol sisteminin kurulmasını gerektirecek bazı hususlar yasanın muhtelif maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu Kanunun Risklerin Erken Saptanması ve Giderilmesi konulu 378'inci maddesinde: “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, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür” hükmü yer almaktadır. Buna ilave olarak muhtelif maddelerinde de uluslararası iç kontrol standartlarına ilişkin hususlar yer almaktadır. Örneğin 367'nci maddesi yetki devrini, 369'uncu maddesi etik değerler ve dürüstlük konuları düzenlenmektedir.

SPK Kurumsal yönetim prensiplerinde ise iç kontrole ilişkin düzenlemeler sıklıkla yer almaktadır. Yönetim Kurulunun Temel Fonksiyonları başlıklı 1.3.2'nci maddesinde: “Yönetim Kurulu başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilecek bir risk yönetim ve iç kontrol mekanizması oluşturur ve bunun sağlıklı olarak işlenmesi için gerekli önlemleri alır” hükmü yer almaktadır. Bu hükümlerle iç kontrolün kurulması ve idamesine ilişkin temel sorumluluk yönetim kuruluna verilmiştir. Ayrıca 4.2.4. madde de “Yönetim kurulu yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir. İç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi verilir” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadede de görüldüğü gibi kurumun iç kontrol sisteminin etkililiği periyodik olarak değerlendirilmelidir.

Bankacılık mevzuatında bankaların sahip olması öngörülen iç kontrol sisteminin mevzuatta açıkça tanımlandığı görülmektedir. 5411 sayılı Bankalar Kanunu, 2012 tarihinde bu Kanuna dayanılarak yayımlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” ve çıkarılan genelgeler ile iç kontrol sistemi detaylı olarak düzenlenmiştir.

Kanunun 30'uncu maddesi iç kontrolü; “Bankalar iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelere ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını, ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi, ve yönetimi için gerekli alt yapıyı tanımlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetleri yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülür” şeklinde tanımlamaktadır.

Kamu yönetimi alanında iç kontrole yön veren temel düzenleme 2003 yılında yasalaşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur. Söz konusu kanunda iç kontrol: “İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmaktadır. İç kontrolün uluslararası tanımıyla da paralellik gösteren bu tanıma göre iç kontrol, iç denetim de dahil olmak üzere kurumdaki mali ve mali olmayan tüm kontrolleri kapsamaktadır. Yine aynı Kanunun 56'ncı maddesinde: “İç kontrolün amacı;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.” Şeklinde ifade edilmektedir. Bu maddede de iç kontrolün amacı yine uluslararası standartlarla ifade edilmiş olup temel amaç; kamu idarelerinin kaynaklarının yönetiminin etkili ekonomik ve verimli bir şekilde yapılması ve varlıkların korunmasıdır. Söz konusu kanunun verdiği yetki ile 2007 yılında yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile; COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları belirlenmiştir ve tüm kamu kurumlarına yayımlanarak uygulama birliği sağlanması hedeflenmiştir (Özbek, 2012: 528-530).

2.4.5. İç Kontrol Sisteminde İç Denetim Faaliyetinin Rolü

İç denetim fonksiyonunun iç kontrol süreci içerisindeki temel rolü iç kontrollerin etkililiği ve yeterliliğini değerlendirmektir. Ancak iç denetim fonksiyonu yönetsel sorumluluk almamak koşuluyla iç kontrol süreçlerinin gelişimine destek sağlayacak süreçlerin ve çalışmaların içerisinde yer alabilir. İç denetim, COSO'nun üçlü savunma hattı olarak öngördüğü aşağıdaki çizelgede yer alan iç kontrol sistemi sorumluluk kademelerinde de 3'üncü kademe de yer almaktadır (Sawyer, 2012).

1.Kademe	2.Kademe	3.Kademe
- Yönetim Kurulu - Üs Düzey Yöneticiler - Orta Kademe Yöneticiler - Çalışanlar	- Finansal Kontrol - İç Kontrol Görevlileri - Uygunluk Görevlileri - Risk Yöneticileri - Etik Görevlileri - Kurumsal Yönetim Sorumlusu	- İç Denetim - Bağımsız Denetim

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü gibi organizasyonda iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinden birinci derecede yönetim kurulu ve üst yönetim sorumludur. Diğer yönetici ve çalışanlar kendi sorumlulukları çerçevesinde iç kontrole katkı sağlamaktadırlar. İkinci kademede organizasyon içerisinde kontrolle görevli birim veya fonksiyonların sorumlulukları vardır. Üçüncü kademede ise iç kontrol sisteminin etkililiği ve verimliliğini değerlendirmekten sorumlu iç denetçiler ve bağımsız denetçiler yer almaktadır (Özbek, 2012: 552-554).

Sawyer, iç kontrollerin değerlendirilmesinde iç denetçiler tarafından kullanılacak kriterleri; zamanlılık, maliyet etkinliği, nedenlerin tanımlanması, uygunluk, kök nedenlerin analizi ve kontrol tasarımlarının incelenmesi şeklinde önermektedir. Kontroller olası zararları erkenden saptayabilecek şekilde olmalıdır. Kontroller maliyet etkin olmalı, sağlayacakları fayda maliyetinden daha fazla olmalıdır. Kontroller olaydan ziyade olayın kök nedenlerini ortadan kaldıracak nitelikte olmalıdır. Yönetimin planlarını gerçekleştirmeye uygun nitelikte olmalıdır. Kontrollerin tasarımı da en az uygulanması kadar önemlidir zira zaman zaman kontrolün kendisi sorunun kaynağı olabilmektedir. Bu nedenle kontrolün uygulanması değerlendirilmeden önce tasarımında bir yanlışlık olup olmadığı değerlendirilmelidir (Özbek, 2012: 560).

2.5. Kurumsal Yönetim (Yönetişim)

Organizasyonun iç denetim fonksiyonunun etkililiğini değerlendirdiği diğer bir süreç de kurumsal yönetim veya bazı kaynaklardaki adıyla yönetişimdir. Kurumsal yönetim veya yönetişim, son yirmi yıldır literatürde popüler hale gelmiş bir kavramdır. En basit tanımıyla “organizasyonların yönetildiği ve kontrol edildiği yoldur”. Bu basit tanım esasında içerisinde birçok kavramı barındırmaktadır. Bir organizasyonun esas görevi kuruluş amacını gerçekleştirebilecek performansa ulaşmaktır. Fakat aynı zamanda bu performansın ölçüleceği çerçeve içerisinde; uygun standartlara, kurallara, yasalara, yönetmeliklere, politika ve prosedürlere bağlı kalmalıdır. Organizasyon

hedeflerini gerçekleştirebilecek bir yapıyı oluşturması önemli sorunlara yol açabileceği için yukarıda sayılan tüm kavramlar birlikte değerlendirilmelidir. Farklı ülkelerde ve coğrafyalarda birçok farklı kurumsal yönetim tanımına rastlamak mümkündür. OECD tarafından ortaya konulan tanıma göre: “Kurumsal yönetim, bir şirketin üst düzey yöneticileri, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer paydaşları arasındaki ilişkiler setidir. Kurumsal yönetim aynı zamanda firmanın hedeflerinin belirlendiği, bu hedeflere ulaşmadaki performansın değerlendirilebilmesi için gerekli araçların tanımlandığı bir yapıyı ifade etmektedir” Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ise kurumsal yönetim kavramını; “Üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin birleşimidir” şeklinde açıklamaktadır. SPK tarafından 2005 tarihinde yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri; eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Eşitlikten kastedilen tüm pay ve menfaat sahiplerinin çıkarlarının eşit ölçüde gözetilmesi, şeffaflık; ticari sır niteliğindeki hariç olmak üzere şirkete ilişkin bilgilerin doğru tam ve zamanında yayımlanmasını, hesap verilebilirlik; yönetim kurulunun pay sahiplerine hesap verme zorunluluğunu, sorumluluk da yapılan tüm işlem ve işlemlerin yasalara uygun olma zorunluluğunu ifade etmektedir (Özbek, 2012: 162).

2.5.1. Kurumsal Yönetim Kavramı ve Taraflar

Birçok kaynakta farklı tanım yer alsa da hemen hemen her tanımda ortak olan hususlar; yönetim, yönetim kurulu ve hissedarların görev tanımlarının açık bir şekilde ortaya konulması, belirlenen amaçlara ulaştıracak bir organizasyon yapısının, politika ve prosedürler ile takip ve kontrol sisteminin kurulmasıdır. Kurumsal yönetimin ana aktörleri; hissedarlar, yönetim kurulu, yönetim ve çalışanlardır. Diğer paydaşlar da yönetişim sürecinden etkilenenler olarak değerlendirilmektedir. Kurumsal fonksiyonlar

sahipler veya hissedarlar tarafından görevlendirilen yöneticilerin gözetiminde yerine getirilmektedir. Yönetici kurumsal amaçları gerçekleştirecek ve piyasa beklentilerini karşılayacak kurumsal stratejiyi formulüle etmekte ve bu stratejiyi uygulamaya koyacak çalışanları istihdam etmektedir. Üst yönetim, yöneticileri gözetirken yöneticilerde diğer çalışanları gözetmektedir. Belirlenen hedefleri gerçekleştirmek için üst yöneticiler alt birimlerin hedeflerini belirler, bütçe tahsis eder ve performansı ölçecek mekanizmalar tesis ederler. Daha sonra tüm iş faaliyetleri muhasebe sistemini besler ve üst yöneticilerde bunu raporlaştırarak hissedarlara hesap verirler. Yöneticilerin esas sorumluluğu bir hizmetkâr olarak hissedarların faydasını maksimize edecek eylemleri hayata geçirmektir (Pickett, 2010: 25). Yöneticiler ile hissedarlar arasındaki ilişki “Vekâlet İlişkisi”dir. Bu ilişkide yöneticilerden beklenen hissedarlardan aldıkları yetkileri yine hissedarların menfaatine kullanmalarındır. Bu noktada vekil maliyeti kavramı karşımıza çıkmaktadır. Vekil maliyeti, hissedardan aldığı yetkiyi hissedar menfaatine kullanması gereken yöneticilerin, hissedarların menfaati ile kendi menfaatleri arasında kalmasının sonuçlarıdır. Diğer bir şekilde ifade edecek olursak yöneticilerin hissedarlardan farklı hedeflerinin bulunmasının kurum üzerindeki olumsuz etkisi vekil maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Bu maliyetler doğrudan olabileceği gibi verilen kararların yansıması şeklinde dolaylı da olabilmektedir. Kurumsal yönetim yaklaşımının temelinde iki soruna çözüm bulma çabası yer almaktadır; bunlardan ilki vekil maliyetlerine, yani hissedar ve yöneticilerin motivasyon farklılıklarından kaynaklanan maliyetlerin minimize edilmesi diğeri de azınlık hisse sahiplerinin çoğunluk hisse sahipleri karşısında korunmasıdır (Özbek, 2012: 166-168).

Kurumsal yönetim kavramı olumlu veya olumsuz anlamda dört temel teori ile ilişkilidir. Bunlardan ilki yukarıda bahsedilen vekâlet teorisi, diğerleri işlem maliyetleri, paydaş ve hizmetkârlık teorileridir. İşlem maliyetleri teorisine göre kurumlar beklenti ve amaçları farklı olan kişilerden kurulmuş yapılardır. Yöneticiler fırsatçıdır ve kendi

çıkarları için kurumun verilerini manipüle edebilmektedirler. Bu teoriye göre organizasyon içerisinde dürüstlük etik değerler, yönetim prensipleri, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerine dayanan güçlü bir yönetim yapısının sağlanabilmesi mümkün değildir. Paydaş teorisine göre günümüz organizasyonları oldukça geniş ve büyüktür ve toplum üzerindeki etkisi de son derece önemlidir. Bu yüzden de organizasyonların yönetimi açısından yalnızca kendi hissedarlardan ziyade çıkar gruplarına karşı sorumlu olmaları gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Vekâlet teorisinin aksine paydaş teorisine göre yöneticilerin; tedarikçiler, yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, hükümet ve politik gruplardan oluşan bir ağı vardır ve bu ilişkiler ağı güçlü bir yönetim sürecini destekleyecek şekilde yönetilmektedir. Hizmetkâr teorisinin özünde yöneticilerin kurumun hizmetkârları olarak hissedar değerini ve zenginliğini maksimize edecek şekilde görevlerini azami özeni göstererek gerçekleştirmeleri vardır. Bir başka deyişle hissedarlar yöneticilerine güvenirlere ve onların işlerini iyi yaparak kazançlarını maksimize edeceğine inanırlar. Her iki taraf da ortak bir amaç için çalışarak güçlü bir yönetim sürecine katkı sağlarlar. Aşağıdaki bölümde kurumsal yönetimin aktörleri incelenecektir.

2.5.1.1. Hissedarlar

Yaptıkları yatırım karşılığında belli bir getiriyi hedefleyen birey yada gruptur. Yönetişim yaklaşımının temelinde azınlık ve yabancı hissedarlar da dahil olmak üzere tüm hissedarlara adil şekilde davranılması yer almaktadır. Bir öz kaynak hissesi sahibine şirketle ilgili bilgi sahibi olma ve hissedar toplantılarına katılarak ve oy kullanarak alınacak kararları etkileme hakkı sağlamaktadır. Ancak pratikte yönetsel kararların hızlı alınması gerektiğinden ve tüm hissedarları alınacak her kararda bir araya getirmek mümkün olmadığından hissedarların yönetim sorumluluğunu almaları beklenmez. Bu nedenle kurumsal stratejinin belirlenmesi ve operasyonların icrası sorumluluğu yönetim kurulu ve yönetim kurulunun kararları doğrultusunda her an

değiştirilebilecek yönetim tarafından gerçekleştirilmektedir. Hissedarların kurum üzerindeki etkisi ise; yönetim kurulu üyelerini seçmek veya yapısını etkilemek, olağan dışı işlemleri onaylamak, kurum yasalarını belirlemek gibi bazı önemli hususlarda devam etmektedir. Hatta bazı ülke yasaları iç denetçilerin atanmasında hissedarların onayını aramaktadır. Yatırımcı haklarının korunmasında ex-post ve ex-ante hissedar hakkı ayırımını ortaya koymak yararlı olacaktır. Ex-ante haklar önemli kararların alınmasında belli bir çoğunluğun aranması veya bazı işlemlerin yapılmasına engel olan haklardır. Ex-post haklar ise çığnen bir hakkın telafi edilmesine yönelik haklardır. OECD kurumsal yönetim ilkelerine göre hissedarların sahip olması gereken temel haklar; hisse sahipliğinin güvenli yöntemlerle kayıt altına alınması, hisse geçişinin veya transferinin yapılabilmesi, kuruma ait ilgili ve materyal bilgilere düzenli ve zamanında ulaşabilme, genel hissedar toplantılarına katılabilme ve oy kullanabilme, yönetim kurulu üyelerini seçebilme ve görevden alabilme, kurum karından pay alabilmektir. Ayrıca hissedarlar kurumun işleyişine ilişkin düzenlemeleri veya değişiklikleri onaylama, ilave hisse çıkarılmasını onaylama, normalin dışındaki işlemleri, varlıkların transferini veya kurumun satışını onaylama konusundaki kararlar konusunda bilgilendirilme, onaylama veya katılma haklarına da sahip olmalıdır (OECD, 2015: 18-20).

2.5.1.2. Yönetim Kurulu

Kurumsal yönetim çerçevesi; kuruma stratejik anlamda rehberlik etmeli, yönetim kurulunun, yönetimi etkili bir şekilde gözetmesine ve izlemesine imkân vermeli ve hissedarlara karşı hesap verilebilirliğini sağlamalıdır. Yönetim kurullarının yapısı ve prosedürleri ülkeden ülkeye değişkenlik gösterse de, yönetim kurulunun ana sorumluluğu yönetimin performansını izlemek, kurum içerisinde çıkar çatışmalarını önleyerek ve rekabet halindeki talepleri dengeleyerek hissedarlar için yeterli getiriye sağlamaktır. Yönetim kurulunun diğer bir görevi de risk yönetim sürecini ve kurumun

yasalara uymasını sağlamak için tasarlanan süreçleri gözetmektir. Yönetim kurulu yalnızca kuruma ve hissedarlarına hesap vermek zorunda değildir aynı zamanda onların çıkarlarını da en iyi şekilde gözetmek zorundadır. Çevresel ve sosyal standartların takibi de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Yönetim kurulunun vereceği kararlar hissedarları farklı şekillerde etkileyecek ise herkes için adil sonuçlar doğuracak şekilde hareket etmelidir. Vereceği kararlarda etik standartları en üst seviyede dikkate almalıdır. Yönetim kurulu; kurum stratejisini, büyük eylem planlarını, risk yönetim politika ve prosedürlerini yıllık bütçeleri ve planları gözden geçirme ve rehberlik etme, bunları izleme ve değerlendirme, performansını ölçme ve büyük sermaye harcamalarını gözetmek gibi bazı anahtar fonksiyonları da gerçekleştirmelidir. Yönetim kurulu, kurumun yönetim uygulamalarını değerlendirmeli ve gerekli değişiklikleri yapmalıdır. Yönetim, kurul üyeleri, hissedarlar arasındaki çıkar çatışmalarını izleme ve yönetmek gerektiğinde yöneticileri değiştirmek, bağımsız denetimi de içerecek şekilde uygun kontrol sistemleri ile kurumun finansal raporlama ve muhasebe sisteminin güvenilirliğini, finansal ve operasyonel kontrollerin etkili çalışmasını sağlamak yönetim kurulunun diğer önemli sorumluluklarıdır (OECD, 2015: 45-49).

2.5.1.3. Üst Yönetim

Yönetim, kurumsal yönetimin ana itici gücü olarak nitelendirilebilir. Hisse sahipleri oldukça dağınık halde bulunduğundan geleneksel anlamda işletme sahibi olarak nitelendirilememektedirler. Ayrıca yönetimin elinde hisse sahiplerinin sayısını arttırabilecek enstrümanlar da bulunmaktadır. Hisse sayısının arttırılmasının temel etkisi ise mevcut hissedarların gücünü azaltmasıdır. Gelişmiş yönetim yapılarına yönelimin altında yatan temel neden de esasında yönetimin sahip olduğu bu gücü dengelemek ve bu gücün diğer paydaşlar aleyhine kullanılmasını engellemektir. Her ne kadar yönetim, yönetimin elindeki gücü azaltıcı yönde etki etse de yönetimin yönetim açısından rolü son derece önemlidir. Tepedeki “ton”u belirlemek ve kurumun günlük

faaliyetlerini yönetmek vasıtasıyla yönetim sürecinde belirleyici unsurdur. Yönetim, organizasyonel riskleri yönetmekten ve bu riskleri azaltmaya yönelik kontrolleri uygulamaktan sorumludur (Rittenberg, 2003: 33-35).

2.5.1.4. Paydaşlar

Kurumsal yönetim çerçevesi yasal veya karşılıklı anlaşmalar yoluyla oluşturulan paydaş haklarını tanımlamalı ve paydaşlar veya kurumlar arasında zenginlik, iş ve sürdürülebilir bir finansal yapı yaratmak için aktif iş birliğini teşvik etmelidir. Güçlü bir yönetim yapısı için, paydaşların haklarının yasal olarak korunduğu durumlarda, çığneden haklarının telafisi için kurulmuş mekanizmalar bulunmalıdır. Ayrıca çalışanların yönetim sürecine hangi ölçüde katkı sağlayacağını belirlenmesi de yönetim açısından önemlidir. Paydaşlar yönetim sürecine katıldıklarında yeterli ve uygun seviyede bilgiye zamanında ve uygun şekilde ulaşabilme imkânına sahip olmalıdır. Paydaşlar, müstakil olarak çalışanları veya yasal temsilcileri vasıtasıyla, yasal veya etik olmadığını düşündükleri uygulamalara ilişkin endişelerini yönetim kurulu ve yetkili otoritelerle serbestçe paylaşabilmeli ve bunu yaptıkları için de çıkarları zarar görmemelidir (OECD, 2015: 33-35).

Yönetim, kurumların performansını etkileyebilecek çalışanlarla ve paydaşlar ile bilgi paylaşımı teşvik edilen bir husustur. Bu paylaşım; çalışan yönetici ilişkilerini, toplu sözleşmelerin kapsamını, çalışanların kreditorler, tedarikçiler, yerel topluluklar gibi diğer paydaşlarla ilişkilerine yönelik mekanizmaları içerebilir. Bazı ülkeler gelişim ve eğitim programları, çalışan devir oranları, hisse senedi dağıtım planları gibi insan kaynaklarına ilişkin bildirimleri zorunlu tutabilmektedir. Yönetim kurulu paydaşların çıkarlarını da gözetmek zorundadır (OECD, 2015: 42).

2.5.1.5. İç ve Dış Denetçiler

Kurum faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla olan iç denetimin kurumsal yönetim sürecindeki temel rolü kurumsal yönetim sürecinin etkililiğini değerlendirmek ve gelişimine katkı sağlamaktır. İç denetim standartlarına uygun olarak icra edilen denetim faaliyetleri risk yönetimi, kontrol süreçleri ve kurumsal yönetim sürecini desteklemekte ve kurumsal yönetimin kalitesini arttırmaktadır. Ayrıca hissedarlar, yönetim kurulu ve yönetim arasındaki sorumluluk dağılımının kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğunu değerlendiren iç denetim faaliyeti, bir nevi kurumsal yönetimin sigortasıdır. İç denetim; kurumsal yönetimin temel ilkeleri olan şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkelerinin kurum kültürü haline gelmesine, kurum içerisinde benimsenmesine ve özümsemesine katkı sağlar. İç denetim yönetimin gözü ve kulağıdır. Ayrıca kurumsal yönetim süreci için hayati öneme haiz olan iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi de iç denetimin temel fonksiyon sahalarındandır (Türedi ve diğerleri, 2015).

Kurumsal yönetim ilkelerine göre yıllık denetim; bağımsız, yeterli ve kalifiye denetçiler tarafından uluslararası kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde icra edilmeli ve finansal raporların kurumun finansal durumunu yansıttığına dair yönetim kurulu ve hissedarlara dışarıdan bir bakış açısıyla objektif güvence sağlamalıdır. Ayrıca dış denetçilerin hissedarlara hesap vermek ve kuruma da, denetim görevinin icrasında gerekli mesleki özen ve dikkati göstermek gibi sorumlulukları vardır. Yani dış denetçinin sorumluluğu onu görevlendiren yönetim kurulundan ziyade kurumun tamamına karşıdır (OECD, 2015: 44).

2.5.2. Dünyada Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri

Dünya çapında yapılan birçok araştırma büyük çaplı işletme başarısızlıklarının çoğunun her seviyede görev alan yöneticilerin etik olmayan davranışlarından

kaynaklandığını ortaya koymaktadır. Tarihsel olarak bakıldığında bu tür başarısızlıklar geçmiş bin yıl içerisinde her dönemde görülebilmektedir. Günümüz çöküşlerinin geçmişten temel farkı medyanın yaygın kullanımı sayesinde herkesin durumdan haberdar olması ve emeklilik fonları, sermaye piyasası yatırımları veya diğer finansal enstrümanlar nedeniyle daha çok kişiyi etkilemesidir (Moeller, 2009: 550).

Geçtiğimiz on yıllar içerisinde yönetim konusunda dünya çapında birçok düzenleme yapılmıştır. Ancak yapılan düzenlemelerin çoğu amaçlanan etkiyi yaratamamıştır. Avrupa Kurumsal Yönetim Enstitüsü (ECGI), dünya çapında yapılan düzenlemelerin tamamını listelemekte ve bunu da belli periyotlarla güncellemektedir. Ekim 2017 itibarıyla 100'den fazla ülke ve altı grup tarafından 1998 yılından günümüze kadar yönetim konusunda yapılan 400'den fazla düzenleme yer almaktadır (www.ECGI.org adresinde yer almaktadır). Yukarıdaki sayılardan da anlaşılacağı gibi yönetim her geçen gün hızla önemi artan ve hemen hemen tüm ülke ve organizasyonların ilgi duyarak düzenleme yapma gereği hissettikleri bir konudur ve organizasyonlarda proaktif yaklaşarak bu düzenlemelerin gerisinde kalmamalıdır (Wilkinson, 2014: 51).

Yukarıda belirtildiği gibi uluslararası alanda yapılmış birçok kurumsal yönetim düzenlemesi bulunmaktadır. Bunlardan en çok kabul görüp örnek alınanlar; 2002 yılında ABD'de kabul edilen Sarbanes-Oxley yasası, İngiltere'de 2010 yılında yayımlanan Birleşik Krallık Kurumsal Yönetim Yasası ve yine 2010 yılında yayımlanan Avustralya Kurumsal Yönetim Yasasıdır. ABD Kongresince, organizasyonların dikkatsizce ve ihmalkârca yönetilmesinin önlenmesi maksadıyla SOX yasası çıkarılmış ve daha önceki tüm yasa ve düzenlemelerin yerini almıştır. Bu yasanın uygulanması ile elde edilen katkılar; kontrol ortamının güçlendirilmesi, dokümantasyon sürecinin iyileştirilmesi, denetim komitesinin katkısının artması, karmaşıklığın azaltılarak süreçlerin standartlaştırılması olarak sıralanabilir (Wagner ve Dittmar 2006: 1-2; Coates

2007: 91-92). 2009 yılındaki finansal krizlere cevap olarak gözden geçirilen Birleşik Krallık Kurumsal Yönetim Yasasının temel prensipleri; liderlik, etkililik, hesap verilebilirlik ve hissedarlar ile ilişkilerdir. Risk yönetimi, iç denetim, paydaş ilişkileri ve yasalara uyum konusuna genellikle yer verilmeyen yasa, sürdürülebilirlik kavramı da yer almamaktadır. Avustralya Kurumsal Yönetim Yasası ise sekiz prensip ve bu prensiplerin uygulamaya geçirilmesi için neler yapılması gerektiğini ortaya koyan maddelerden oluşmaktadır. Risk ve iç denetim yedinci prensip olarak ele alınmaktadır. Paydaş ilişkilerine kısaca değinilen bu düzenlemede asıl vurgu organizasyon ve hissedar ilişkisi üzerinedir (Wilkinson, 2014: 56).

Yukarıda belirtilen yasalara ilave olarak dünya çapında kabul görmüş ve etkili yönetim sürecine rehberlik eden temel dokümanlar; yukarıda da bahsedilen OECD kurumsal yönetim prensipleri, COSO tarafından yayımlanan İç Kontrol Entegre Çerçevesi ve İngiliz Milletler Topluluğu Kurumsal Yönetim İş birliği (CACG) dir. COSO'da, yönetim kurulu tarafından organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla icra edilen faaliyetlerde; bilgilendirme, yönetme, yöneltme ve izlemek için uygulanan süreçler ve yapılar bütünü olarak tanımlanan kurumsal yönetim sürecinin etkililiği, sürekli olarak iç denetim faaliyeti tarafından değerlendirilmelidir. İç denetim faaliyetleri kurumun yönetim yapısının kurumun karar verme süreçlerine katkısını, etik ve değerler ortamını teşvik etme derecesini, hesap verilebilirlik ve organizasyonel performansa etkisini, risk ve kontrole ilişkin bilgilerin organizasyonun uygun kademelerine ulaştırılmasını, güvence vericiler, yönetim, yönetim kurulu, iç ve dış denetim arasındaki ilişkilerin koordinasyonunu değerlendirmelidir (COSO, 2013: 13). OECD kurumsal yönetim prensipleri ilk olarak 1999 yılında OECD bakanları tarafından hazırlanmış, 2004 yılında ise revize edilmiştir. 30 ülkenin oluşturduğu bu organizasyon yeterli bir kurumsal yönetim sisteminin; finansal piyasalar için stabilite unsuru olacağı, ekonomik gelişmeye katkı sağlayacağı ve yatırım imkanlarını arttıracacağı düşüncesiyle

hazırlanmıştır. Bu doküman birçok ülke tarafından uluslararası bir benchmark unsuru olarak görülmüş ve adapte edilmiştir. Bu dokümanda kapsanan hususlar; etkili bir kurumsal yönetim çerçevesi için bir temel oluşturulması, hissedarların eşit olarak görülmesi, kurumsal yönetimde paydaşların rolü, şeffaflık ve sunum ile yönetim kurulunun sorumluluklarıdır (OECD, 2015: 3). İngiliz Uluslar Topluluğu tarafından 1998 yılının Nisan ayında etkili kurumsal yönetimi teşvik etmek amacıyla yayınlanan CACG rehberi birçok yönetim rehberi ve yasasından alınan 15 prensipten oluşmaktadır. Dokümanda kapsanan konular; liderlik, yönetim kurulunun görevleri, strateji ve değerler, kurum performansı, uyum, iletişim, hissedarlara hesap verebilme, paydaşlarla ilişkiler, güçler dengesi, iç süreçleri, yönetim kurulu performans değerlendirmesi, yönetim sorumlulukları ve teknolojik gelişim, risk yönetimi, yıllık gözden geçirme ve gelecek ödeme gücüdür (CACG, 1999: 7).

2.5.3. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri

Türkiye’de kurumsal yönetimin temel düzenleyici unsuru 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 17’nci maddesidir. Söz konusu Kanun’a göre: “Halka açık ortaklıklarda kurumsal yönetim ilkeleri ile kurumsal yönetim uyum raporlarının içeriğine, yayımlanmasına, ortaklıkların kurumsal yönetim ilkelerine uyumlarının derecelendirilmesine ve bağımsız yönetim kurulu üyeliklerine ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir. Kurul bu yetkilerini halka açık şirketler arasında haksız rekabet ile sonuçlanmayacak şekilde ve eşit koşullardaki şirketlere eşit kuralların uygulanması prensibini göz önünde bulundurarak kullanır”. Halka açık şirketlerin kurumsal yönetimine ilişkin düzenlemeleri yapma yetkisi SPK’dadır. Halka açık şirketlerin hangi ölçüde kurumsal yönetim ilkelerine uyma zorunluluğunun bulunduğu SPK tarafından yapılan değerlendirme ile belirlenmektedir. Ayrıca yine ilkelere uymayanlara yönelik yaptırımlara da kurul tarafından karar verilmektedir. Halka açık bankalara yönelik düzenlemeler ise BDDK tarafından yapılmaktadır. 5411 sayılı BDDK kanununun

22'nci maddesine göre: “Kurumsal yönetime ilişkin yapı ve süreçler ve bunlara ilişkin ilkeler Sermaye Piyasası Kurulu ile kuruluş birliklerinin de görüşü alınarak Kurul (BDDK) tarafından belirlenir.” Söz konusu Kanun'un kurumsal yönetim bölümünde bankaların yönetim kurulları ve denetim komitelerinin yapıları, genel müdür ve yardımcılarının nitelikleri, çalışma ve imza yetkileri ile yemin ve mal beyanına ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Yukarıda belirtilen her iki düzenleyici kurul tarafından çıkarılan yönetmeliklerle ve tebliğlerle de kurumsal yönetime ilişkin detaylı düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Halka açık şirketlerin hangi kurumsal yönetim ilkelerini uygulama zorunluluğu bulunduğuna karar vermek için şirketlerin piyasa değeri kullanılmaktadır. Örneğin “Piyasa değerinin ortalaması 3 milyar TL'nin ve fiili dolaşımdaki payların piyasa değerinin ortalaması 750 milyon TL'nin üzerinde olan ortaklıklar” birinci grup şirketler olarak değerlendirilmekte ve istisna olarak belirtilen bir husus bulunmuyorsa ilkelerin tamamı bu şirketler tarafından zorunlu olarak uygulanmaktadır. Ayrıca kurumsal yönetim ilkelerini uygulama zorunluluğu bulunan şirketler “Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığına, uygulanmıyorsa buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu ilkelere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar çatışmalarına ve gelecekte ortaklığın yönetim uygulamalarında söz konusu ilkeler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamalara” yer vermek zorundadır. Aksi takdirde yasa ile öngörülen müeyyidelere maruz kalmaktadır.

2.3. Araştırma Sorunları/Hipotezleri

Bu bölümde; İç denetim ve iç denetimin etkililik ve verimliliğini değerlendirdiği temel fonksiyon sahaları olan risk yönetimi, yönetişim ve i kontrolün stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerindeki değerlendirmek için ihtiyaç duyulan hipotezler yapılan alan yazın taramasından istifade etmek suretiyle oluşturulmuştur.

2.3.1. Stratejik Planlama ve İç Denetim

Stratejik plan organizasyonun en az denetlenen ve değerlendirilen fonksiyonudur. Uluslararası literatürde de stratejik planların denetimi konusunda yazılmış çok fazla yayın bulunmamaktadır. Organizasyonun stratejik planı geleceğe uzun vadeli bakışıdır ve bu yüzden yönetim, planın uygun şekilde geliştirildiğine dair güvenceye ihtiyaç duyar. İç denetim fonksiyonu bu güvenceyi sağlamaktan sorumludur. Bunun temel nedeni stratejik planın yönetimin; yönetişim, risk ve iç kontrol açısından yeterliliğini anlamada en güçlü mekanizma olmasıdır (Balkaran, 2016: 2).

Stratejik planlar organizasyonun geleceğini şekillendiren planlardır ve stratejik planların başarısı tüm organizasyonlar için son derece önemlidir. İdarenin temel güvence fonksiyonu olan iç denetim faaliyeti de hem stratejik planın hazırlanması hem de uygulanması konusunda yönetime ihtiyaç duyduğu güvenceyi verebilmelidir. Stratejik planlamada iç denetimin iki önemli rolü bulunmaktadır. Bunlardan ilki sistematik ve bütünsel bir sürecin takip edilip edilmediğini test etmek, diğeri de planın içeriğindeki hususların güvenilirliğini ve doğruluğunu anlamaktır. 2009 yılında McKinsey tarafından 800 yönetici ile yapılan bir araştırma personelinin %45'nin stratejik planlama sürecinden memnun olmadığını ortaya koymaktadır (McKinsey, 2009). Baştan sona yapılacak detaylı bir stratejik plan denetimi bu memnuniyetsizlik oranının azaltılmasına katkı sağlayacaktır. Stratejik planların denetimi, İç Denetçilerin Uluslararası Merkezi Uygulama Çerçevesinde" de: "2100 İç denetim faaliyeti, idarenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirmeli ve katkı sağlamalıdır" şeklinde ifade edilmektedir (IIA, 2013: 29). Hedef veya amaç belirlemek iç kontrolün ön koşuludur ve stratejik planlama ile ilgili yönetim sürecinin anahtarıdır. Nitekim en çok bilinen ve en yaygın kullanılan iç kontrol çerçevelerinden biri olan COSO iç kontrol çerçevesi, yönetimin stratejik amaç ve hedefleri de içerecek şekilde katılımcı

yöntemlerle bir stratejik plan hazırlamasını öngörmektedir. Ayrıca organizasyonun kabul edebileceği risk düzeyi ve risk iştahının da stratejik planın bir parçası olarak kabul etmektedir (COSO, 2013: 26).

Stratejik planlamada iç denetimin rolü üç aşamada incelenebilir; stratejilerin ve stratejik planın oluşturulması, uygulanması ve stratejinin değerlendirilmesi ile kontrolü. Stratejinin formülasyonu safhasının denetiminde iki temel amaç güdülmektedir. Bunlar; strateji oluşturma sürecinin kalitesinin değerlendirilmesi ve oluşturulan stratejinin içerik kalitesinin değerlendirilmesidir. Uygulama sürecinin denetiminin amacı ise; stratejinin hangi ölçüde hedeflere ve performans göstergelerine dönüştürüldüğünün ve tüm organizasyon düzeyinde hangi ölçüde uygulandığının değerlendirilmesidir. Değerlendirme ve kontrol safhasının amacı ise; belirlenen stratejilerin hangi ölçüde arzulanan performans sonuçlarına ulaştığının değerlendirilmesidir (IIA, KPMG, 2015: 14).

2.3.1.1. Stratejik Planın Oluşturulmasında İç Denetim

Bu safha hem planın oluşturulma sürecinin hem de içinde yer alan hususların denetimini içermektedir. Sürecin denetimi; sürecin aşamalarının mantıksal bir sıra ile uygulanmasının, doğru kişi veya kurum/kuruluşların sürece dâhil edilmesinin, ilgili paydaşlarla strateji iletişiminin doğru yapıp yapılmadığının değerlendirilmesidir. İçeriğe yönelik denetim ise stratejinin dayandığı temellerin doğruluğunun, tamlığının, yeterliliğinin, objektifliğinin vb. değerlendirilmesidir. Sürece yönelik değerlendirmede aşağıdaki hususlara cevap aranmalıdır:

- Stratejinin oluşturulması esnasında hangi safhalar takip edilmiştir? Tercih edilen süreç yaygın olarak kullanılan güçlü bir süreç midir?

- Süreçte doğru kişilere ve organizasyonlara yer verilmiş midir? Paydaşlar doğru belirlenmiş ve önceliklendirilmiş mi?

- Stratejinin zayıf yönleri belirlenmiş mi? Karşı tedbirler geliştirilmiş mi?
 - Stratejilerin dayandığı varsayımlar açıkça ortaya konulmuş mu?
 - Geçmişte edinilen tecrübeler dikkate alınmış mı?
 - Organizasyonu etkileyebilecek iç ve dış faktörler dikkate alınmış mı?
 - SWOT analizi, PESTLE (Politics, Economic, Social, Technological, Legal, Environmental) analizi yapılmış mı?
 - Rakiplerin muhtemel hareket tarzları analiz edilmiş mi?
 - Yeni stratejiye yönelik risk analizi yapılmış mı?
 - Boşluk analizi yapılmış mı? Stratejik hedefleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan yetenekler ile mevcut yetenekler arasındaki fark ve yapılabilecekler belirlenmiş mi?
 - Stratejik hedefler ölçülebilecek şekilde somut hale getirilmiş mi? Belirli bir zaman diliminde tamamlanması öngörülmekte midir?
 - En iyi, normal ve en kötü şartları dikkate alan farklı senaryolar dikkate alınmış mı?
 - Stratejilerin organizasyondaki tüm birimler ile paylaşılması için hangi yolların kullanılacağı belirlenmiş mi?
 - Organizasyondaki herkes kendisinden ne beklendiğini biliyor mu?
- Stratejik planı değerlendirirken ise aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır.
- Tüm gerekli faktörler analizlerde dikkate alınmış mı? Unutulan önemli bir faktör var mı?
 - Paydaş görüşleri, paydaşların önemleri ölçüsünde dikkate alınmış mı?

- Kullanılan varsayımların dayanağı var mı? Unutulan önemli bir varsayım var mı?

- Nedensellik açısından tutarlılık var mı?

- Vizyon, misyon, amaçlar, hedefler ve faaliyetler birbirleri ile tutarlı mı?

- Belirlenen faaliyetler hedefleri gerçekleştirmek, belirlenen hedefler amaçları gerçekleştirmek ve amaçlar da vizyonu gerçekleştirebilecek nitelikte mi? Tüm bunlar organizasyonun misyonu ile uyumlu mu? Gerçekçi ve ulaşılabilir mi? (Balkaran, 2016: 4)

- Vizyon ifadesi organizasyonun misyonu ile uyumlu mu ve tüm paydaşlara duyurulmuş mu?

- Stratejilerin belirlenmesinde yapılan analiz (Paydaş Analizi, SWOT, PESTLE, Rekabet Analizi, Risk Analizi, İşlevsel Faaliyet Analizi vb.) sonuçları dikkate alınmış mı?

- Stratejiye dayanak oluşturan hesaplamalar doğru mu? Stratejilerin hayata geçirilmesi için belirlenen kaynak miktarları gerçekçi mi?

Stratejinin içeriği değerlendirirken iç denetçi stratejinin doğru olup olmadığını değerlendirmekten ziyade stratejinin dayandığı temellere güvence vermelidir (IIA, KPMG, 2015: 15). Onaylanmış stratejik planlar, organizasyonun diğer fonksiyonları (Pazarlama, Üretim, Finans İnsan Kaynakları vb.), yönetim, kurumsal risk yönetimi, mevzuata uyum ve bilgi teknolojileri gibi organizasyonun diğer stratejik çerçeveleri için de yön vericidir. Bu nedenle de her biri birbiri ile uyumlu olmalıdır. Örneğin stratejik planda piyasa payında %15'lik bir artış öngörülüyorsa pazarlama planı da bu varsayım çerçevesinde yapılmalıdır (Balkaran, 2016: 6). Aynı şekilde İç Denetçilerin Mesleki Uygulama Çerçevesinde Organizasyonun Bilgi Teknolojilerine ilişkin olarak; IPPF 2110.A2: "İç denetim faaliyeti organizasyonun bilgi teknolojileri yönetiminin

organizasyonun stratejilerini ve hedeflerini destekleyip destelemediğini değerlendirmelidir” standardı yer almaktadır (IIA, 2013: 30). Organizasyonun fonksiyonları arasında bir paralellik olmadığında stratejik fonksiyonlar farklı yönlere yönelebilirler. İç denetçiler bu yüzden organizasyonun menfaatine olmayan durumlara karşı uyanık olmalıdır. Örneğin operasyonel bir denetim icra eden iç denetim ekibi, pazarlama fonksiyonunun, organizasyonun stratejisinden farklı bir yönde hareket ettiğini fark eder ve buna uygun önerilerde bulunursa herhangi bir problem oluşmadan ve geri dönülmez bir yola girmeden amaç birliği sağlanmış stratejik plan ile pazarlama fonksiyonu arasındaki uyum güçlenmiş olur (Balkaran, 2016: 6).

2.3.1.2. Stratejinin Uygulanmasında İç Denetim

Stratejinin uygulanması, organizasyon stratejisinin; hedeflere, performans kriterlerine, faaliyet planlarına ve bütçeye dönüşmesidir. Bu safhada yönetim kademesi tarafından yapılan stratejik tercihler esas alınarak taktik seviyede projeler uygulanır. İç denetim, belirlenen stratejinin taktik veya operasyonel faaliyetlere uygun olarak dönüştürülüp dönüştürülmediğini değerlendirmeli ve yönetim, karar verme, sorumlulukların dağılımı ve raporlamayı da içeren uygun bir yönetim yapısının varlığını doğrulamalıdır. İç denetçiler; stratejilere ilişkin önceliklerin, hesap verilebilirlik ölçütlerinin, hedeflere ulaşamamanın sonuçlarının belirlenip belirlenmediğini ve uygulamaya yönelik kaynakların tahsis edilip edilmediğini değerlendirmelidir (Balkaran, 2016: 7). Ayrıca risk analizleri yaparak muhtelif projeleri de incelemeli ve sorunların veya risklerin tekrarlayıp tekrarlamadığını görmelidir. Stratejilerin uygulanma sürecinde yapılacak risk analizi ile başarılı bir şekilde uygulanmasını tehlikeye atacak olayların değerlendirilmesi de sisteme değer katacaktır.

2.3.1.3. Stratejinin Değerlendirilmesi ve Kontrolünde İç Denetim

İç denetim, yeni uygulanmış bir stratejinin sonuçlarını değerlendirebileceği gibi aynı süreci/süreçleri denetim planının bir parçası olarak da denetleyebilir. Her iki durumda da iç denetim geçmiş iki safhaya yani stratejinin oluşturulması ve uygulanması safhalarına da bakmalıdır. Bu değerlendirmede hem formülasyon yani planın oluşturulması, hem de içeriğine yani dayanaklarına bakılmalıdır. Önemi sonradan anlaşılan ve strateji oluşturulması esnasında göz ardı edilen faktörlerin bulunup bulunmadığı değerlendirilmelidir. Sürecin sonunda gerçekleştirilen bu tip bir denetimin temel amacı stratejinin uygulanmasından alınan dersleri ortaya koymak ve yeni stratejilerin oluşturulmasında istifade edilecek ve girdi olarak kullanılacak hususları tespit etmektir (IIA, KPMG, 2015: 17).

Etkili bir yönetim aracı olabilmesi için, değişen endüstri ve çevre koşulları da dikkate alınarak stratejik plan sürekli gözden geçirilmelidir. İç denetçiler planın dayandığı varsayımların başarısı ve başarısızlıklarını gözlemleyecek mekanizmaların bulunup bulunmadığını ve eğer hedeften sapıldıysa plan ve dayandığı varsayımları yeniden değerlendirmelidir (Balkaran, 2016: 7). Yukarıda belirtilen hususlardan da anlaşılacağı gibi iç denetim, stratejik planlara hem hazırlanma hem de uygulanma aşamalarında önemli katkılar sağlamaktadır. İdeal bir iç denetim yapısının stratejik planının uygulama başarısını düzenleyici yönde etkileyeceği değerlendirilmektedir. Söz konusu varsayıma ilişkin hipotezler müteakip safhada sunulmaktadır.

2.3.2. Kurumsal Risk Yönetimi ve Stratejik Planlama

Modern ekonominin temeli, yapılan tercihlere dayanmaktadır ve hedeflere ulaşmak için yapılan her bir tercih risk içermektedir. Rutin işlemlerden en üst seviyedeki kararlara kadar tüm faaliyetlerin ve karar vermenin doğasında belirsizlikle mücadele vardır. Günümüzde, yönetim kurullarının ve üst yöneticilerin kurumun karşı

karşıya olduğu riskleri yönetme beklentisi geçmişe oranla çok daha üst seviyelere ulaşmıştır (Standard & Poor's, 2008). Tüm organizasyonlar değer yaratmak için karşılarına çıkan fırsatları değerlendirmek veya riskleri bertaraf etmek için stratejilerini periyodik olarak gözden geçirmeli ve güncellemelidir. Bu noktada; organizasyonun değer yaratmada, korumada ve realize etmede riski yönetmek için dayandığı ve strateji ve yönetim süreçleri ile entegre edilmiş kültür, yetenek ve uygulamalar bütünü olarak tanımlanan KRY'den istifade edilmektedir. 2017 yılında RIMMS tarafından 14 farklı endüstride 97 işletmeyle yapılan çalışmaya göre işletmelerin % 61'si stratejilerini KRY sürecinden elde ettikleri bilgiler ile yönlendirmektedir (RIMS, 2017: 3).

Strateji seçimi, seçeneklerin değerlendirmesi ve fayda maliyet analizlerinin yapılmasıdır. Doğru kararlar alabilmenin yolu, doğru uygulanmış analiz süreçlerinden geçmektedir. KRY süreci de sistematik yapısıyla karar süreçlerinin risk boyutuna ışık tutmaktadır. KRY organizasyonun bütünsel risk profilini önemli ölçüde etkileyecek iki temel yönü bulunmaktadır. Bunlar; strateji seçiminin altında yatan merkezi kararlar ve organizasyonun misyon vizyon ve temel değerleri ile uyumlu olmayan strateji belirlenmesi ihtimalidir. Seçilen strateji organizasyonun misyon ve vizyonunu desteklemelidir. Yanlış belirlenmiş bir strateji başarılı bir şekilde uygulansa bile organizasyonun kuruluş amacıyla çelişmesine ve değerlerinden ödün vermesine neden olabilmektedir. Bu yüzden KRY, stratejinin misyon ve vizyon ile uyumlu olmama ihtimali göz önünde bulundurmaktadır. Yönetim stratejiler arasında tercih yaparken her biri için risk değerlendirmesi yapmaktadır. Bu değerlendirmeyi yaparken belirlenen stratejinin organizasyonun risk iştahı ile uyumunu, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirilmesine katkısını ve kaynakların etkili dağılımını düşünmesi gerekmektedir. Ayrıca alternatif stratejiler farklı varsayımlara dayanmaktadır ve varsayımlardaki değişiklik stratejileri önemli ölçüde etkilemektedir. Bu varsayımların değişip

değişmediği ve geçerliliği sürekli izlenmeli, geçerliliğini yitirdiyse neler yapılabileceği değerlendirilmelidir.

KRY, organizasyona ait tüm risklerin bir envanterini bünyesinde barındırdığı gibi, belirlenen stratejinin organizasyonun diğer yönetim süreçleri ile uyumunu da göz önünde bulundurmaktadır. Bu nedenle KRY organizasyonun strateji belirleme süreci için çok değerlidir. KRY birçok organizasyonun stratejisi ile ilgili riskleri belirlemesine, yönetmesine ve etkilerini azaltmasına yardımcı olmaktadır. Ortalamanın altında performans gösteren organizasyonlar üzerinde yapılan çalışmalar bu önemi doğrulamaktadır. Zira bu organizasyonların çoğunun yolunu kaybetmesi operasyonel hatalardan ziyade stratejik hatalardan kaynaklanmaktadır. KRY organizasyonel risklere ışık tutarak yöneticilere daha sağlıklı kararlar vermeleri konusunda yardımcı olmaktadır (COSO, 2013: 1-5).

Kaplan ve Mikes'a göre, organizasyonun karşı karşıya kalabileceği üç temel risk bulunmaktadır. Bunlardan ilki rutin operasyonel faaliyetlerden kaynaklanan kullanıcı hataları, yetkisiz erişimler, kontrol eksiklikleri gibi önlenebilir risklerdir ve bunlar rutin operasyonel kontrollerle önlenilmektedir. Diğer risk türü organizasyonun müdahil olamayacağı ve onun kontrolü dışında gelişen dış risklerdir. Organizasyonlar bunları yönetemeyecekleri için bu tarz riskleri öngörüp etkisini azaltacak faaliyetlere odaklanmalıdır. Son risk türü de organizasyonun uyguladığı stratejilerden kaynaklanan risklerdir ki bunlar kurallara dayalı kontrol sistemleri ile yönetilemezler. Bu risklerin yönetimi ve etkilerinin azaltılması, ancak tasarlanmış kapsamlı bir risk yönetim sistemi ile mümkün olabilmektedir (Kaplan ve Mikes, 2012).

KRY “strateji belirleme” ile doğrudan ilişkilidir. KRY'nin değer yaratabilmesi için kurumun stratejisi ile bir bütünleşik halde olması gerekmektedir. KRY'nin tanımında da yer alan kurumun amaçlarını gerçekleştirmesini yardım etmekte ancak KRY'nin stratejik planlama ve uygulama sürecinin bir parçası olmasıyla mümkündür

(Beasley ve Frigo, 2011: 33). Fungston tarafından (2004), 1995-2004 yılları arasında en çok hisse değeri kaybı yaşayan 100 işletme üzerinde yapılan çalışmada; 37 işletme bu değer kaybının nedeninin finansal riskler olduğunu ifade ederken 66 işletmeye göre bu değer kaybı stratejik risklerden kaynaklanmıştır (Fungston, 2004: 11). Smithson ve Simkins (2005)'in finansal risk yönetiminin işletmeye değer katıp katmadığını ortaya koyabilmek için otuz yıllık tüm akademik yayınları incelemek suretiyle yaptıkları çalışmaya göre; CAPM teorisinin aksine finans sektöründeki firmalar faiz oranlarına karşı hassasken endüstriyel firmalar kur riskine karşı hassastır. Bu risklerin yönetilmesi işletmenin hem uygun yatırım fırsatlarını yakalamalarını hem de planladıkları stratejilerini uygulamaya koymalarını mümkün kılabilir (Smithson ve Simkins, 2005:15). Andersen (2009) ise risk yönetiminin işletmelerin karşılaştıkları fırsatları değerlendirmede ve olumsuzlukların üstesinden gelmede etkisini değerlendirdiği çalışmasında risk yönetimi ile işletme performansı arasında pozitif bir ilişki ortaya koymaktadır (Andersen, 2009: 360). Hoyt ve Liebenberg (2011) çalışmalarında; KRY'nin hisse fiyatları ve kazançların değişkenliğini arttıracaklarını ve işletme içerisindeki birçok risk yönetim faaliyeti arasında sinerji yaratmak suretiyle hisse senedi çıkarma maliyetleri azaltacağını ifade etmektedirler (Hoyt ve Liebenberg, 2011: 780). Beasley ve diğerlerinin farklı büyüklük ve sektörlerdeki 645 işletmenin katıldığı çalışmalarında stratejik planlama sürecinin olgunluk seviyesi yüksek bir KRY' süreci ile entegrasyonunun, işletmeye rekabet avantajı sağlayacağını öne sürmektedirler (Beasley, 2015: 242).

Yukarıda anlatılan tüm çalışmalar doğrultusunda KRY'nin stratejik planlamanın uygulama başarısını olumlu etkileyeceği değerlendirilmektedir. Bu çerçevede araştırmanın ilk hipotezi:

H1: Organizasyonun Risk Yönetimi süreci ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif ilişki vardır.

2.3.3. Kurumsal Yönetim (Yönetişim) ve Stratejik Planlama

Yönetişim; organizasyonun karar vericilerinin kararına yön veren, etkileyen; kanunlar, düzenlemeler, piyasalar, sözleşmeler işletme politika ve prosedürler sistemi olarak tanımlanmaktadır (Brickley ve Zimmerman, 2010). Yönetişim kavramı birçok kaynakta farklı farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Yönetişim tanımlarını kısmi olarak farklılaştıran temel neden yönetişime ilişki odaklı veya ekonomik odaklı bakmaktan kaynaklanmaktadır. Yönetişimin temelinde; ekonomik hedeflerle sosyal hedefler arasında ve bireysel hedeflerle kurumsal hedefler arasında bir denge oluşturulması yer almaktadır. Son yıllarda ekonomik odaklı bakış açısının yönetişimin altında yatan motivasyonu yeterince kavrayamadığı fark edilerek kurumsal performansın davranış boyutunu ön plana çıkaran çalışmalar ağırlık kazanmıştır. Yönetişim prensiplerinin genel amacı hissedar değerini maksimize ederken diğer paydaşları memnun etmektir. Bunu başarmak ise çoğunlukla yönetişimin temel prensipleri olan şeffaflık, sorumluluk, güvenilirlik ve dürüstlüğün iyi anlaşılması ile ilişkilidir (Aras ve Crowther, 2008). Literatürde organizasyonun yönetişimi ve değeri arasında güçlü bir korelasyon olduğunu (Core, Guay ve Rusticus 2006:655-687; Amman, Oesch ve Schmid, 2010:36-55; Bebchuk, Cohen ve Ferrel 2009:783-827; Rose 2003: 17) ve zayıf yönetim yapısının kurumun bileşenlerinde kötü performansa neden olduğunu söyleyen ve paydaşlarda memnuniyetsizlik yarattığını destekleyen (O'Reagen ve diğerleri, 2004: 49) birçok çalışma bulunmaktadır. Bu nedenle sorumluluk hisseden liderler organizasyonlarını prensipler, değerler ve kurumsallaşmaya daha fazla odaklanarak daha etkin yönetebilmek için yönetişim yaklaşımından ve onu olgunlaştıracak en iyi uygulamalardan faydalanmaktadır. Stratejik planlama orta seviye yöneticiler ve çalışanların sağladığı girdilerle üst yöneticilerin hedefleri belirledikleri ve organizasyonun geleceği için stratejiler belirledikleri süreklilik arz eden bir süreçtir. Organizasyonun yönetişim süreci de her seviyede çalışanın girdilerine ihtiyaç

duymaktadır (Ferrell, Fraedrich ve Ferrell, 2000). Stratejik yönetim sürecindeki başarısızlıkların çoğu planlamadan ziyada planın uygulanmasına atfedilmektedir. Ekonomik durum veya rekabet gibi hususlar belirlenen stratejilerin uygulanmasını etkilese de başarısızlıkların çoğu uygulama aşamasındaki bozulmalardan kaynaklanmaktadır. Bunun temel nedeni de üst yönetimin her seviyede çalışanlar tarafından yeterli seviyede beslenememesi ve bilgilendirilememesi (Siciliano, 2002: 34) veya bilgi paylaşımına istekli olmayan çalışanların üst yöneticilerin kötü performans göstermelerine neden olabilmesidir (Čater ve Pučko, 2010: 207). Stratejik planın uygulanması esnasında karşılaşılabilecek ve paydaş katılımından kaynaklanabilecek problemlerle mücadele etmenin yolu; organizasyonun güçlü yönetim yapısıdır (Lipton ve Lorsch, 1992: 64).Yönetişim mekanizmasının stratejik konularda aktif rol alması gerektiğini ortaya koyan Ulusal Kurum Direktörleri Birliği (National Association of Corporate Directors-NACD) ve Deloitte'un yaptığı çalışmaya göre (NACD, 1997) yönetim süreçleri; düzenlemeler ve ilişkilerden, planlama ve performansa doğru kaymaktadır ve en önemli dört yönetim konusu da; kurumsal performans, stratejik planlama, genel müdür yönetim kurulu ilişkileri ile paydaş ilişkileridir (NACD, 1997). Organizasyonun geleceğine yönelik alınacak kararlarda tüm paydaşların katkısının bulunmasının stratejik planın başarısını olumlu yönde etkileyeceği değerlendirilmektedir. Yukarıda belirtilenler çerçevesinde araştırmanın ikinci hipotezi:

H2: Organizasyonun Yönetişim süreci ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif ilişki vardır.

2.3.4. İç Kontrol ve Stratejik Planlama

İç kontrol organizasyonun performansını etkileyen birçok faktörden belki de en önemlisidir. Çünkü organizasyonun tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Organizasyonun amaçlarına ulaşmasında kritik rol oynar, operasyonel faaliyetlerde başarının ön koşuludur. Daha geniş anlamda iç kontrol; stratejik yönetim, yönetim süreçleri,

faaliyetler ve performans süreçleri ile ilgili tüm kontrolleri kapsamaktadır. İç kontrol ancak organizasyonun stratejik amaçlarını gerçekleştirmesini sağladığında etkilidir denilebilmektedir (Pruvasi ve Ratrizia, 2015: 487). Lambert, Leuz, ve Verrecchia (2007) iç kontrolün firmaya doğrudan ve dolaylı etkilerini modelledikleri çalışmalarında; düşük kaliteli bilgi akışının işletmenin öz sermaye maliyetini arttırdığını, etkili bir iç kontrol sisteminin bir parçası olan bilgi sistemlerinin işletmenin karar süreçlerini etkilediğini ortaya koymaktadırlar (Lambert, Leuz ve Verrecchia, 2007: 390).

İç kontrol organizasyonun performansını etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Kurumun hedeflerini gerçekleştirmede hayati rol oynamaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi faaliyetlerin başarısının ön koşulu ve temelidir. Geniş anlamda kurumun performansını ve faaliyetlerini etkileyebilecek yönetim süreçlerine ilişkin tüm kontrolleri içermektedir (Vijayakumar ve Nagaraja, 2012: 2).

Organizasyonun hedeflerine ulaşması için gereken çalışma ortamı kontrol ortamına ilişkin standartlarda tanımlanmaktadır. İç kontrol standartları; organizasyonun görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde tanımlandığı, raporlama ve hiyerarşik ilişkilerin, politika ve prosedürlerin belirlendiği, etik değerlerin bilindiği ve herkes tarafından benimsendiği, personel yeterliliğinin artırılması için eğitimlerin planlandığı bir çalışma ortamını tanımlamaktadır. Organizasyonun kültürü olarak nitelendirilebilecek kontrol ortamı standartları değerlendirildiğinde oluşturulan ideal kontrol ortamının diğer tüm şartlar aynı olmak koşuluyla stratejik planın başarısını olumlu yönde etkileyeceğini söyleyebiliriz. Palermo (2011) organizasyonun kültürünün, iç kontrolün etkililiğinin önemli bir göstergesi olduğunu, etkili bir kontrol ortamının organizasyonun kaynaklarıyla ulaşabileceği gerçekçi hedefler ortaya koyabilmesini sağlayacağını ifade etmektedir (Palermo, 2011: 774).

Kontrol faaliyetlerinin temel amacı kurumun hedeflerini gerçekleştirmesi için alması gereken önlemleri alıp almadığının belirlenmesidir. Bu tehditler yine iç kontrolün üçüncü bileşeni olan risk yönetim sürecinde değerlendirilmekte ve bu tehdit ve değişikliklere ilişkin bilgiler iç kontrolün dördüncü bileşeni olan bilgi ve iletişim ile üretilmektedir. Bilgi sistemleri yönetimin karar süreçlerinde ihtiyaç duyduğu operasyonel, finansal ve uyuma ait bilgilerle ilgilenmektedir (Stringer ve Carey, 2002: 61). İç kontrol sisteminin kalitesi beşinci bileşen olan izleme ile değerlendirilmektedir. Yönetim kurulu, iç denetim ve dış denetçiler; iç kontrollerin fonksiyonelliğini ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine katkı sağlayıp sağlamadığını değerlendirmekten sorumludurlar. İç denetim, iç kontrollerin etkililiğini değerlendirdiği gibi aynı zamanda iç kontrolün bir parçasıdır.

Tüm iç kontrol standartlarının amacı organizasyonel hedefleri gerçekleştirmek olsa da özellikle iç kontrolün beşinci standardı olan “Planlama ve programlama” ile tanımlanan stratejik planın kendisidir. Bu standarda göre organizasyonlar; misyon ve vizyon oluşturmak, stratejik amaç ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla planlama yapmalıdır. Bu standart ile kastedilen ise stratejik planlama yapmanın ideal bir iç kontrol yapısı için önemli bir gereklilik olduğudur.

İç kontrolün risk yönetimine ilişkin standartları incelendiğinde temel amacın organizasyonun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, kontrol edilmesi ve yönetilmesi olduğu görülmektedir. Bu noktadan hareketle doğru işleyen bir iç kontrol sisteminin en önemli katkısı şüphesiz ki stratejik planda yer alan hedeflerin başarılmasına olacaktır. Yukarıda belirtilenler çerçevesinde araştırmanın üçüncü hipotezi:

H3: Organizasyonun İç Kontrol yapısı ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif ilişki vardır.

İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri gibi organizasyonel süreçleri geliştirerek, önerilerde bulunmak, değerlendirmeler ve analizler yaparak organizasyonel hedeflerin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktadır (Grambling, Maletta, Schneider ve Church, 2004: 195). Ayrıca sistematik yaklaşımlarıyla üst yönetimin karar verme süreçlerini desteklemektedir (Marville, 2003: 210).

Günümüzde iç denetim, hissedar değerini maksimize etme bakış açısı ve stratejik riskleri de içine alan risk analiz yaklaşımıyla “değer koruma” hedefinden daha çok “değer katma” hedefine doğru evrilmektedir. Bu yaklaşım iç denetimi geçmiş performansın ölçülmesinden ziyade gelecekte kurumun hedeflerine ulaşmasına hangi risklerin engel olabileceğini değerlendiren gelecek odaklı bir bakışa yöneltmektedir (IIA, KPMG, 2015: 7).

Stratejinin formülasyonu ile uygulanması arasındaki boşluğun nedenlerine ilişkin çalışmalar bu nedenleri dört ana başlık altında toplamaktadır; planlama sonuçları (strateji ile hedefler arası uyumsuzluk, karar vericiler arasında anlaşmazlık, önemli problemlerin görülememesi vb.) organizasyonel sorunlar (koordinasyon ve iletişim eksikliği, bilgi sistemlerinin yetersizliği, uygun olmayan yapı ve kaynak dağılımı vb.) yönetsel konular (yetersiz yönetim ve kurum desteği, uygun olmayan personel yönetimi vb.) ve bireysel hususlar (değişime direnç, stratejinin ve vizyonun anlaşılabilmesi vb.) (Jiang ve Carpenter, 2011: 5). Söz konusu problem sahaları incelendiğinde; etkili bir kurumsal risk yönetiminin bu problem sahalarına yönelik riskleri yönetmek suretiyle, etkili bir iç kontrol sisteminin; başta organizasyon kültürü olarak nitelendirilebilecek kontrol ortamı, bilgi iletişim ve kontrol faaliyetleriyle, etkili bir yönetişimin tüm paydaşları dikkate alan ilkeleriyle planlanan hedeflerin uygulanmasına yönelik sürece önemli katkılar sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Kurumlar stratejik ve operasyonel hedeflerini yönetirken karşı karşıya kalabilecekleri riskleri daima göz önünde bulundurmalıdır. İç denetim, yönetimin karşı karşıya kalabileceği risklerin; belirlenmesi değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve yönetilmesi süreçlerine katkı sağlamaktadır. Risklerin yönetimi konusunda yönetimin temel problemi risklerin birim çapında ve birbirinden bağımsız şekilde yönetmesidir. Bu noktada iç denetim birbirinden farklı yürütülmekte olan risk yönetim süreçlerinin birbirine entegrasyonunda kolaylaştırıcılık rolü oynayarak risk yönetim sürecini desteklemektedir. Buna ilave olarak da yönetime anahtar risklerin etkili şekilde yönetildiğine ilişkin makul güvence vererek kurumun stratejik hedeflerine ulaşma sürecini desteklemektedir (Jeffrey, 2008: 1).

Etkili bir yönetim sürecinin desteklenmesi ve teşvik edilmesi organizasyonel hedeflerin başarılması, yüksek performans, büyüme, rekabetçilik, uyum ve uzun dönemli sürdürülebilirlik açısından son derece önemlidir. İç denetim organizasyonun yönetim sürecine katkı sağlayabilecek en uygun konumdadır. Ayrıca, iç denetim yönetim kurulunun gözetim görevini yerine getirmesini kolaylaştırdığı gibi, yönetim kurulunun kendi performansını değerlendirebilmesi için de en önemli araçlardan biridir (Ramamoorti ve Siegfried, 2015: 31).

Sawyer ve Vinten (1996) yönetimin iç denetimden elde ettiği faydayı dört başlık altında özetlemektedirler; iç denetçilerin yargı ve denetimleriyle kontrol ve performans konularındaki kurumun açıkları hakkında yönetimin bilgilendirmesi, yönetim kurulu ve yönetime gelişim önerilerinde bulunması, problem sahalarına yönelik çözümler üretmesi ve tüm yönetim kademeleri için zamanlı, güvenilir ve kullanışlı bilgi sunmasıdır (Sawyer ve Vinten, 1996). Stratejik planlamanın uygulama süreci göz önünde bulundurulduğunda yukarıda sayılan faydaların hepsinin bu süreci olumlu etkileyeceği değerlendirilmektedir. Yukarıda anlatılanlar ışığında iç denetimin; risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçleri ile stratejik planlama arasındaki ilişkiyi

düzenleyici yönde etkileyeceği, iç denetimin düzenleyici değişken olduğu değerlendirilmektedir. Düzenleyici değişken, bağımlı değişken ile bağımsız değişken arasındaki ilişkinin yönünü ve şiddetini etkileyebilen değişkendir. Düzenleyici değişken farklı değerler aldığı anda bu ilişkinin şiddeti hatta bazen yönü bile etkilenebilmektedir. Düzenleyici değişken bir reosta gibi bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkinin şiddetini ve yönünü ayarlayabilmektedir (Gürbüz, Şahin, 2016: 294). Söz konusu varsayım çerçevesinde araştırmanın diğer hipotezleri aşağıdaki şekildedir.

H4:Stratejik Planlamanın uygulama başarısı ile organizasyonun risk yönetim süreci arasındaki ilişkide İç denetimin düzenleyici etkisi vardır.

H5: Stratejik Planlamanın uygulama başarısı ile organizasyonun kurumsal yönetim (yönetişim)süreci arasındaki ilişkide İç denetimin düzenleyici etkisi vardır.

H6: Stratejik Planlamanın uygulama başarısı ile organizasyonun iç kontrol süreci arasındaki ilişkide İç denetimin düzenleyici etkisi vardır.

3. BÖLÜM

YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

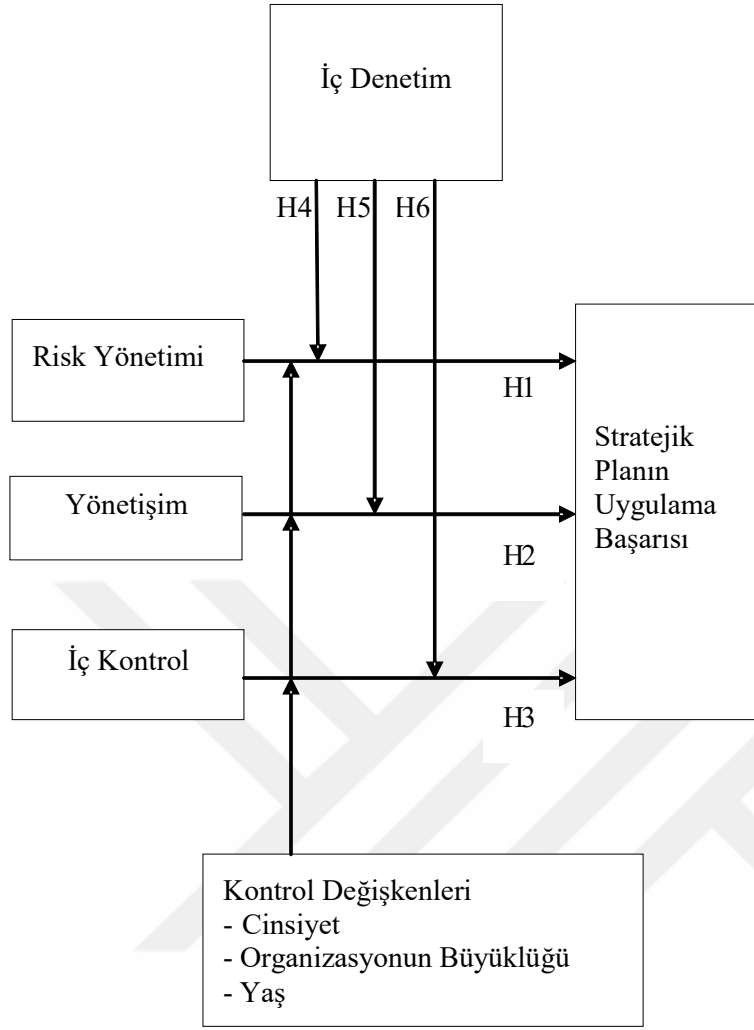
Araştırmanın ana kütlesini ISO 1000 sanayi endeksinde yer alan işletmeler oluşturmaktadır.%95 güven aralığı ve 0,05 örneklem hatası esas alınarak 278 işletmenin örneklem büyüklüğü açısından yeterli olacağı değerlendirilmiş ve 299 işletme üzerinde çalışma yapılmıştır. Literatür taraması ile; stratejik planın uygulama başarısı, iç denetim, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve kurumsal yönetim uygulamalarının başarısını değerlendirmek amacıyla kullanılacak ölçekler oluşturulmuştur.5’li likert sistemi kullanılarak anket soruları haline getirilen ölçekler işletmelerin üst

yöneticilerinden alınan cevaplar çerçevesinde analiz edilmiştir. 5’li likert ölçeğinde “kesinlikle katılmıyorum” ifadesi 1 puana, “kesinlikle katılıyorum” ifadesi ise 5 puana karşılık gelmektedir. Ölçekte 1 “çok düşük”, 5 çok yüksek başarı düzeyini ifade etmektedir ve ortalamanın 5’e doğru yaklaşması başarılı bir uygulamayı ifade etmektedir.

3.2. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Araştırmada dört tür değişken dikkate alınmıştır. Bağımlı değişken olarak diğer tüm değişkenlerden etkilendiği değerlendirilen stratejik planın uygulama başarısı, bağımsız değişkenler olarak ise; kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim dikkate alınmıştır. Stratejik planlama üzerinde düzenleyici etkisi olduğu değerlendirilen iç denetim; moderatör değişken, cinsiyet, yaş ve organizasyonun büyüklüğü ise kontrol değişkenleri olarak dikkate alınmıştır.

Şekil-1 Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri



3.3. Verilerin Toplanması ve Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma yöntemi; araştırma örnekleminin belirlenmesi, anket formunun oluşturulması, anketin uygulanması ve verilerin analizinden oluşmaktadır. Araştırmanın hedef kitlesi olarak Türkiye'nin en büyük 1000 sanayi kuruluşu seçilmiştir. Araştırma için 974 işletmeden randevu talep edilmiş, 214 işletmeden ret cevabı alınmıştır. 460 işletme randevu taleplerine olumlu yanıt vermiş ve 23 işletmede yetkili kişi araştırma sorularını yarım bırakmıştır. 299 işletmede, üst yönetici pozisyonundaki yetkili kişilerle araştırma tamamlanmıştır. Araştırma tablet bilgisayarlar ile yüzyüze görüşmek suretiyle gerçekleştirilmiştir. Araştırmada elde edilen sonuçlar üst düzey yöneticilerin sorulara objektif ve doğru bir şekilde cevap verme eğilimiyle sınırlıdır. Ayrıca üst yöneticilerin

iş yoğunluğu sebebiyle sorulara net cevaplar vermemesi de araştırmanın sınırlılıklarındandır.

3.4. Kullanılan Ölçekler

Stratejik planın uygulama başarısı ve iç denetim ilişkisini yukarıdaki model çerçevesinde test etmek için ihtiyaç duyulan ölçekler bu bölümde oluşturulmuştur.

3.4.1. Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı

Stratejik kararların başarılı bir şekilde uygulanması organizasyonel hedef ve amaçların gerçekleştirilmesi açısından kritiktir. Hızla değişen çevre koşullarının bulunduğu günümüz iş dünyasında organizasyonun hayatını idame ettirebilmesi açısından doğru stratejinin belirlenmesi ne kadar önemliyse bu stratejinin uygulanabilmesi de bir o kadar önemlidir. Stratejinin uygulanması, stratejik yönetimin en çok zaman alıcı ve en karmaşık parçasıdır. Yöneticiler stratejinin oluşturulmasına harcadıkları kadar enerji ve kaynağı uygulanmasına kullanmamaktadırlar. Birçok yönetici uygulamanın iyi orkestra edilmiş yönetim süreçlerini ve rutin faaliyetlerden farklı iş süreçlerini gerektirdiğinin farkında değildir. Son yıllarda yapılan çalışmalar göstermektedir ki stratejinin uygulanması gittikçe artan bir hızla yöneticiler ve organizasyonlar için temel sorun haline gelmektedir. Çünkü stratejinin başarı veya başarısızlığı; kişisel hatalardan, strateji yönetim sürecinde başvurulan yanlış mekanizmalara kadar birbirleri ile etkileşim halinde bulunan birçok faktörden etkilenmektedir (Li, Guonhui ve Eppler, 2008).

Stratejik planlama bir işletme veya organizasyonun en az değerlendirilen ve belki de en az hesap verilen faaliyetlerden biridir. Planlamacılar genellikle planlarından ve belki bir dereceye kadar da sonuçlarından sorumlu tutulabilmektedir. Genellikle planı hazırlayanlar uygulayanlardan farklı kişilerdir ve bu yüzden de sonuçlarından sorumlu tutulmamaktadırlar. Planlama fonksiyonu her şeyden önce uygulanabilir bir

stratejik planın tasarlanmasından sorumlu olmalıdır ve plan dokümanını yayınlamaktan daha fazlasını yapmalıdırlar (King, 1983: 263). Organizasyonların diğer fonksiyonları için performans, üretkenlik, etkinlik, maliyet veya kar gibi değerlendirme kriterleri bulunmasına rağmen stratejik planlar veya planlama sistemi için uygulanabilecek ve yaygın olarak kabul edilmiş bir ölçüm metodu bulunmamaktadır (King, 1983: 264). Şimdiye kadar yapılan stratejik plan değerlendirme çalışmaları temel olarak iki başlık altında incelenebilir; planlamanın doğrudan değerlendirilmesi ve dolaylı değerlendirilmesidir. Planlamanın dolaylı değerlendirilmesi genellikle planlamanın organizasyonun performansını geliştireceği varsayımına dayanmaktadır ve değerlendirme planlama ile organizasyonun performansı arasında ilişki kurularak gerçekleştirilmektedir. Thune ve House (1970) formel bir planı olan organizasyonlarla olmayan organizasyonları ROI, ROE ve EPS gibi oranlar kullanarak, Herold (1972) vergi öncesi karı değerlendirerek, Ansoff ise işletme performansı konusunda 21 ölçütü kullanarak planlama yapan ve planlama yapmayan işletmeler arasındaki performans farkını ortaya koymuşlardır. Karger ve Malik (1975) benzer ölçütleri kullanmışlar ancak ön koşul olarak yazılı bir stratejik planı olan işletmeleri esas almışlardır. Bu çalışmalarda stratejik planlama yapan organizasyonların işletme performansının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Wood ve LaForge (1979) ise 41 büyük banka üzerine yaptıkları çalışmalarında stratejik planlama süreci ile finansal performans arasında bir ilişkiye ulaşamamıştır. Organizasyonun elde ettiği performansı doğrudan planın varlığına bağlayan yöntem dolaylı yöntem olarak adlandırılmaktadır (King, 1983: 265). Dolaylı yöntem ile stratejik performansın ölçüldüğü çalışmaların birçoğunda işletme performansı ile stratejik planlama arasında pozitif ilişki bulunsa da bazı çalışmalar hiç ilişki bulunmadığını, bazı çalışmalarda negatif ilişki bulunduğunu ortaya koymaktadır (Baker, 2003: 470). Pearce, Freeman ve Robinson bu konuda yapılmış 18 çalışmanın sonuçlarını inceledikleri makalelerinde stratejik planlama ile işletme performansı

arasındaki ilişkinin tutarsız olduğu sonucuna varmışlardır (Pearce, Freeman, ve Robinson, 1987: 670).

Stratejik planın doğrudan değerlendirilmesi, stratejik planlamada ulaşılması hedeflenen faydalara ayrı ayrı ulaşılma düzeyinin ölçülmesi gerektiği varsayımına dayanmaktadır. Her organizasyonun stratejik planında kendine özgü hedefleri bulunmaktadır ve bu hedefler işletme performansı ile ölçülememektedir. King (1983) tarafından doğrudan yöntem kullanılarak oluşturulan çerçevede; planlama sisteminin girdileri, çıktıları, geri besleme mekanizmaları ve stratejik planın amaçlarına yönelik on iki farklı değerlendirme yer almaktadır. Bu yaklaşımın temel avantajı stratejik planlama sürecindeki potansiyel zayıflıklara veya üretkenliklere dikkat çekebilme bir araç olmasıdır. Boyd ve Elliott (1998) stratejik planın anahtar göstergeleri olarak belirledikleri; misyon cümlesi, trend analizi, rakip analizi, uzun dönem ve yıllık hedefleri, eylem planları ve devam eden değerlendirmeleri kullanarak 60 hastanede yaptıkları çalışmada diğer çalışmalar ile tutarlı sonuçlar elde etmişler ve stratejik planın değerlendirilmesinin doğrudan yukarıda yer alan göstergelerle yapılması gerektiğini ortaya koymuşlardır (Boyd ve Elliott, 1998: 186). Yaptıkları araştırma sonucunda stratejik planın uygulama başarısını ölçen uygun bir ölçüt bulamayan Elbanna ve diğerleri (Elbanna, Andrews ve Pollanen, 2015) stratejik planın uygulanma başarısına yönelik çalışanların algısını değerlendirebilmek için bir ölçek geliştirmiştir. Bu ölçekte; stratejik planın uygulama başarısı bağımlı değişken; stratejik planın uygulamaya konulma oranı, uygulanan görevlerin başarı düzeyi, başarılan hedeflerin stratejik plan açısından önemi, başarının yarattığı memnuniyet derecesi bağımsız değişkenler olarak; yönetim desteği ile organizasyonun stratejik planlama becerisi ise kontrol değişkenleri olarak ele alınmıştır. Bu çalışmada da stratejik planın uygulama başarısını değerlendirmek için söz konusu çalışmadan uyarlanarak oluşturulan ölçek kullanılmaktadır.

3.4.2. İç Denetim

Temel amacı, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesine katkı sağlamak maksadıyla, kurumsal yönetim risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla incelemek ve bu süreçlerin etkili bir şekilde yönetildiğine ilişkin makul güvence vermek olan iç denetim faaliyetinin, bu fonksiyonunu hangi ölçüde yerine getirdiğini değerlendirmek için birçok farklı yaklaşım kullanılmaktadır. Etkililik, olgunluk düzeyi, gelişmişlik düzeyi vb. bu değerlendirme yaklaşımlarından bazılarıdır. Her bir yaklaşım iç denetimin başarısını birbirine benzeyen ancak farklı kriterlere sahip ölçütlerle değerlendirmektedir. Etkililik değerlendirmesi iç denetimin varoluş amacını gerçekleştirmedeki başarısına odaklanırken olgunluk düzeyi değerlendirmeleri iyi uygulama örnekleri ile meslek kuruluşları tarafından belirlenen standartlara yani ideal olarak tanımlanan yapıya ne kadar yaklaşıldığına odaklanmaktadır. Ayrıca söz konusu değerlendirmeler arz yönlü yani bizzat iç denetçiler tarafından yapılabildiği gibi talep yönlü yani iç denetimin müşterisi olarak nitelendirilen üst yönetim, yönetim kurulu veya denetlenenler tarafından yapılabilmektedir.

İç denetimin değerlendirmesine ilişkin literatür incelendiğinde iki temel yaklaşım karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki belirlenen uluslararası standartlarla mevcut durumu karşılaştırmak suretiyle yapılan ve bu standartlara yakınsama derecesinin belirlenmesinin temel değerlendirme kriteri olduğu yaklaşımdır. Genellikle olgunluk düzeyi veya gelişmişlik düzeyi olarak adlandırılan bu yaklaşımın öncüsü ise iç denetim literatürüne önemli katkılar sağlayan Sawyer (1988)'dir. Beş ana standarda göre iç denetimin etkililiğinin değerlendirildiği bu yaklaşımda temel kriterler; Dayanışma, Mesleki yeterlilik, işin kapsamı, denetimin performansı ve iç denetim biriminin performansıdır (Cohen ve Sayag, 2010: 297). Alzeban ve Giwilliam (2014)'da yukarıdaki değişkenlere ilave olarak iç ve dış denetimler arasındaki ilişki ve iç denetim

biriminin büyüklüğünü de dikkate alarak bir kriter seti oluşturmuş ve etkililik değerlendirmesini bu çerçevede gerçekleştirmiştir (Alzeban ve Gwilliam, 2014). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) de benzer bir yaklaşım sergileyerek İç Denetim Olgunluk Değerlendirmesi (IA-MA) verilen bir model geliştirmiştir. Söz konusu modelde 1-5 arasında olgunluk düzeyleri yer almaktadır. Uluslar arası iç denetim standartları çerçevesinde iç denetim faaliyetinin ideal seviyesinin 5 (Optimize) olarak belirlendiği bu modelde aşağıya doğru inildikçe daha düşük olgunluk seviyeleri ve bir üst seviyeye çıkmak için yapılması gerekenler yer almaktadır. İç denetimin olgunluk düzeyinin daha çok iç denetçilerin perspektifinden ve iç denetçilerin anlayabileceği terminoloji ile değerlendiren söz konusu yöntem iç denetimin amaçlara ulaşma düzeyinden ziyade belirlenen standartlara hangi ölçüde yaklaştığını değerlendirmektedir. Organizasyonun yönetimi için önemli olmayan ancak UA standartlar açısından son derece önemli olan kriterlere yakınsamak temel ölçüt olarak kullanılmakta ve değerlendirme bu çerçevede yapılmaktadır (The IIA, 2009: 14).

İç denetimin değerlendirilmesinde kullanılan diğer yaklaşım ise iç denetimin etkililiğinin hesaplanabilir bir gerçeklik olmasından ziyade yönetimin beklentilerine cevap verme düzeyi olarak değerlendirilen subjektif yaklaşımdır. Diğer bir ifade ile iç denetimin etkililiği ilgili paydaşların beklentilerine cevap verme seviyesine göre değerlendirilmelidir. Ransan (1955), Albrecht ve diğerleri (1988), Scheneider (1984), Dittenhofer (2001) vb. yazarlar tarafından takip edilen bu yaklaşımda iç denetimin etkililiğini ölçmek için organizasyonun iç denetimden beklentilere özgü bir kriter seti belirlenerek bu kriterlere yakınsamaya göre etkililik değerlendirme yapılmaktadır. Diitenhofer'e göre iç denetimin etkililiğinin ölçüsü organizasyonel problemlere çözüm üretebilme becerisidir. Albrecht'e göre ise iç denetimin nihai ürününün denetim komitesi ve yönetim kurulunun beklentileri ile paralellik göstermesi etkililik açısından en önemli noktadır, iç denetim ancak yönetimin beklentilerine cevap verebiliyorsa

etkilidir (Albrecht ve diğeri, 1988). Lin ve diğeri (2011) ise iç denetimin organizasyonun iç kontrol zayıflıklarını tespit edebildiği ölçüde etkili olduğunu ileri sürmektedir (Lin ve diğeri, 2011: 288). Mihret ve diğeri (2010) yaptıkları çalışmada; iç denetimin bağımsızlığı ve iç denetçilerin tarafsızlığını, iç denetçilerin mesleki yeterliliklerini, gerçekleştirilen görevlerin kapsam ve kalitesini, iç denetimin etkililik göstergeleri olduğunu öne sürmekte ve bunların da; organizasyon kategorisi ve büyüklüğü, riske maruz kalma düzeyi, yönetim desteği, denetlenenlerin iş birliği, organizasyonel politikalar, iç ve dış denetim ilişkisi gibi hususlardan etkileneceğini vurgulamaktadır (Mihret, James ve Mula, 2010: 228-230).

İç denetimin değerlendirilmesi, değerlendirmeyi yapan tarafa göre “arz” yönlü veya “talep” yönlü olarak da tasnif edilebilmektedir. Arz yönlü yaklaşımla etkililik değerlendirilmesi, iç denetçiler veya iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır ve iç denetçilerin organizasyon içindeki rolleri ve etkililikleri yine iç denetçiler tarafından değerlendirilmektedir. İç denetim birim başkanının rolü, iç denetçilerin yetenek ve tecrübeleri, örgüt kültürü, ihtiyaçları ve politikaları, üst yönetimin desteği, denetim komitesi ve yönetim kurulunun etkileri bu değerlendirmenin temel değişkenleridir. Talep yönlü yaklaşımda ise paydaşların gözünden iç denetimin etkililiği değerlendirilmektedir. Yönetim, yönetim kurulu, dış denetçiler ve denetlenenlerin beklentilerine cevap verebilme, iç denetçilerin yetenek ve tecrübeleri, organizasyonun sorunlarına çözüm üretebilme bu yaklaşımın temel değişkenleridir (Lenz ve Hahn, 2015: 8-12).

1999 yılından beri iç denetimin etkililiği üzerine yapılan tüm çalışmaları inceleyen Lenz ve Saren (2012) bu çalışmaların çoğunluğunun “Arz” yönlü olduğunu ve bu arz yönlü çalışmaların ise iç denetçilerin kendi kendilerini değerlendirmeleri nedeniyle oldukça iyimser bir yaklaşımla gerçekleştirildiğini öne sürmektedirler (Lenz ve Saren, 2012: 535).

Albezan ve Gwilliam (2014) Suudi Arabistan'ın kamu sektöründe iç denetimin etkililiğine yönelik yaptıkları çalışmalarında; iç denetim biriminin büyüklüğü, iç ve dış denetçiler arasındaki ilişki, iç denetim biriminin bağımsızlığı, iç denetçilerin yeterliliği, yönetimin desteği gibi hususların iç denetimin etkililiğine katkı sağlayan hususlar olduğunu ortaya koymaktadır (Alzeban ve Gwilliam, 2014: 83).

Cohen ve Sayag (2010); kamu veya özel sektör ayrımı, iç denetçilerin mesleki yeterliliği, denetimin kalitesi, organizasyonel bağımsızlık, kariyer ve gelişim olanakları, üst yönetim desteği niteliklerini kullanarak 37 kriterden oluşan bir etkililik değerlendirme metodu geliştirmiştir. Farklı amaçlara odaklanmaları nedeniyle özel sektör ve kamu sektörünü kontrol değişkeni olarak kullandıkları bu çalışmada iç denetimin özel sektör için kamu sektöründen daha önemli olduğunu ancak yönetim desteğinin diğer tüm bağımsız değişkenlerin etkisini azaltacak yönde sonuçlara neden olduğunu ortaya koymaktadırlar (Cohen ve Sayag, 2010: 298).

Yukarıdaki çalışmalardan elde edilen tecrübeler neticesinde ve kanımızca, iç denetimin değerlendirilmesi “etkililik” yani amaçlara ulaşma düzeyi çerçevesinde yapılmalı, maksimum objektifliğin sağlanabilmesi için de bu değerlendirme üst yöneticiler tarafından “talep” yönlü yapılmalıdır. Yani iç denetim, organizasyonun paydaşlarının beklentilerine cevap verebilme ölçüsünde değerlendirilmelidir. Bu kapsamda, yukarıda ifade edilen tüm modeller incelenmiş ve iç denetimin etkililiğinin değerlendirilebilmesi için temel değişkenler olan; paydaş beklentilerine cevap verebilme, iç denetçilerin yetenek ve tecrübeleri, organizasyonun sorunlarına çözüm üretebilme, organizasyon kültürü, iç denetim süreçleri, üst yönetim desteğini değerlendirebilecek bir ölçüğe ihtiyaç duyulmuştur. Cohen ve Sayeg tarafından yapılan çalışma, söz konusu ihtiyaca en iyi cevap verebilecek ve tamamen iç denetimin organizasyona katkısına odaklanan bir çalıma olması nedeniyle Türkçeye çevrilerek bu çalışma için kullanılmak üzere adapte edilmiştir.

3.4.3. Kurumsal Risk Yönetimi

Yapılan inceleme ve taramalar neticesinde Kurumsal Risk Yönetim süreci uygulamalarının hangi ölçüde başarılı olduğunu değerlendirecek ve uluslararası anlamda kabul görmüş bir ölçek bulunmamaktadır. Alan yazında bazı yazarlar “KRY’nin etkililiği”, “KRY olgunluk seviyesi”, “KRY performansı” gibi kavramlarla KRY uygulamalarının başarısını değerlendirmişlerdir. KRY’nin olgunluk seviyesi; Hilson (1997) tarafından kültür, süreç ve deneyim boyutlarıyla, Hopkinson (2000) tarafından; yönetim, risk tanımlama, risk analizi, risk kontrolü ve risk gözden geçirmesi boyutlarıyla, Chapman (2006) tarafından; kültür, sistem, tecrübe, eğitim, yönetim boyutlarıyla, AON tarafından; yönetim desteği, risk yöneticisi, kültür, paydaş katkısı, iletişim, finansal ve operasyonel risk bilgilerinin karar vermede kullanılması, riski değerlendirmede kullanılan araçlar, içeriden ve dışarıdan gelen risk bilgisi ve kaldıraç etkisi boyutlarıyla, Pangeram (2012) tarafından ise kültür, süreç, deneyim, uygulama ve ortaklık boyutlarıyla incelenmiştir. Yapılan çalışmalarda ortak olarak kullanılan boyutların “kültür”, “organizasyonel yapı” ve “yönetim süreçleri” olduğu görülmüştür. KRY uygulamalarının başarısını veya olgunluğunu değerlendirmek için organizasyonun risk kültürünün, risk hakkında paylaşılan değerler, inançlar, bilgi, tutum ve anlayışın (The Institute of Risk Management (UK), 2012: 12), organizasyonun riskleri yönetmek için oluşturduğu tanımlama, değerlendirme, kontrol ve raporlanmasına yönelik oluşturduğu süreçlerin ve risklerin bütünsel bir yaklaşım ile yönetilmesini sağlayacak organizasyon yapısının varlığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtilen hususları değerlendirebilecek en uygun ölçeği tespit edebilmek amacıyla yapılan alan yazın taramasında iki temel değerlendirme modeli ön plana çıkmıştır bunlardan ilki Monda ve Giorgino tarafından geliştirilen ve Delphi tekniği kullanılarak uygulanan “Kurumsal Risk Yönetimi Olgunluk Modeli” (Monda ve Giorgino, 2013) diğeri de

RIMS (Risk Management Society) tarafından geliştirilen olgunluk modelidir (RIMS, 2011).

Monda ve Giorgino alan taramasına ilave olarak yayımlanan raporlar, uygulayıcıların tecrübeleri, danışmanlık şirketlerinin değerlendirmelerini inceleyerek; organizasyon kültürü, organizasyon yapısı ve organizasyonel süreçlerden oluşan üç boyutlu bir yaklaşım ile olgunluk seviyesini belirlenmesine yönelik bir ölçek geliştirmişlerdir. Kurumsal risklere karşı organizasyon çapında nasıl bir yaklaşım sergilenmesi gerektiğini ortaya koyan ve tüm çalışanlar tarafından paylaşılan değerler, normlar ve davranışlar olan **risk kültürünün** gelişmişlik ve olgunluk düzeyini gösteren temel özellikler:

- Yönetim kurulu ve üst yönetimin desteği
- KRY politikasının açıkca belirlenmesi ve çalışanlara iletilmesi
- Risk iştahı tanımının yapılması ve açık bir risk iştahı tanımının yapılması
- Risk iştahını da göz önünde bulundurarak tüm hedefler için risk toleransının belirlenmesi ve ilgililerle paylaşılması
- Organizasyonun hedeflerinin, risk toleransının ve politikalarının tüm organizasyon çapında paylaşılması
- Organizasyon çapında ortak bir risk dilinin kullanılması
- Risklere ilişkin bilgilerin tüm organizasyon çapında paylaşılması
- Çalışanlar için eğitim programlarının düzenlenmesi
- Risk yönetimine ilişkin teşvik mekanizmalarının oluşturulması
- Risk Yönetim sistemi ile performans yönetim sisteminin entegrasyonu

Organizasyonun risk yönetimi olgunluk düzeyinin diğer bir göstergesi de risk yönetim sürecini destekleyen bir **organizasyon yapısıdır**. Uygun bir organizasyon yapısı için aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır:

- Risk yöneticisi olarak görevlendirme yapılması

- KRY'den sorumlu bir birim oluşturulması
- Risk yöneticisini destekleyecek bir ekibin oluşturulması
- KRY fonksiyonun bağımsızlığı (Doğrudan yönetim kurulu veya üst yöneticiye raporlama yapması)
- Her bir risk için tanımlamak ve yönetmekten sorumlu birim ve kişilerin belirlenmesi
- Risk yönetimine ilişkin görev ve sorumlulukların açık ve net bir şekilde belirlenmesi ve ilgililerle paylaşılması
- KRY sürecinin organizasyonun diğer tüm birim ve süreçlerle entegrasyonunun sağlanması
- Organizasyonun her seviyedeki çalışanlarının sürece dahil edilmesi.

Olgun ve gelişmiş bir KRY sürecini destekleyecek organizasyonel süreçler oluşturulmalı ve sürdürülebilirliği sağlanmalıdır. KRY'yi destekleyecek süreçlerin tasarımında aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır:

- Organizasyonun stratejisi ve iş planları ile KRY entegre edilmelidir
- Tüm potansiyel riskleri belirleyebilecek etkin ve etkili süreçlerin oluşturulması
- Bir risk kütüğünün oluşturulması ve geliştirilmesi
- Risk kategorilerinin (finansal, operasyonel, mali vb.) belirlenmesi
- Kalitatif ve kantitatif yöntemlerle risk değerlendirmesi yapacak formel süreçlerin tanımlanması
- Risk değerlendirme sürecinin periyodik olarak gözden geçirilmesi
- Kaynak tahsisi için risklerin önceliklendirilmesinin yapılması
- Her bir risk için yönetim stratejilerinin (kaçınma, yönetme, devretme, paylaşma) belirlenmesi
- Uygun durumsallık planlarının hazırlanması

- Organizasyonun tüm kademelerini kapsayan periyodik ve sistematik bir risk raporlama sisteminin bulunması
- Risk yönetim faaliyetlerini destekleyecek nitelikte teknolojik imkanlara sahip olunması (Monda ve Giorgino, 2013: 4-8).

Diğer bir olgunluk modeli olan ve RIMS tarafından geliştirilen RIMS RMM yedi nitelik ve bu niteliklere hangi ölçüde sahip olduğunu değerlendirmekte kullanılan 25 göstergeden oluşmaktadır.

✓ **KRY Tabanlı Yaklaşım:** Organizasyonun risk kültürünün değerlendirildiği bu nitelik üst yönetim ve yönetim desteğinin derecesini göz önünde bulundurmaktadır. Bu niteliğe verilen yüksek puan uyulması gereken yasal zorunlulukların ötesinde risk yönetim faaliyetlerinden değer elde etmeye odaklanmış bir organizasyon kültürünü göstermektedir. Bu nitelik ayrıca; yönetici pozisyonlarına terfi için risk yönetim becerisinin ön koşul olduğu, farklı kademelerde günlük kararların alınması da dahil olmak üzere risk yönetiminin önemini farkında olan ve organizasyonun tüm faaliyetleri ile entegre bir organizasyon kültürünü ifade etmektedir.

✓ **KRY Süreç Yönetimi:** Riskin hem olumsuz sonuçlara neden olabilecek yönünü hem de fırsat olabilecek yönünü ortaya koyan, fırsatları kullanabilen, tehditleri ve belirsizlikleri ortaya koyabilen bir KRY sürecini ifade etmektedir. Bu niteliğin değerlendirilmesi KRY sürecinin günlük uygulamalara hangi ölçüde entegre olduğunu göstermektedir. Niteliğin yüksek puanlanması; kalitatif ve kantitatif risk analiz yöntemlerinden istifade edilerek tekrarlanabilir ve ölçülebilir risk yönetim süreçlerinin bulunması, açıkça belirlenmiş rol ve sorumluluklarla güçlü bir raporlama sisteminin varlığı anlamlarına gelmektedir.

✓ **Risk İştahının Yönetilmesi:** Bir organizasyonun risk iştahı; arzu ettiği getiriye elde edebilmek için almaya istekli olduğu veya kabullenebileceği risk miktarı olarak tanımlanmaktadır.

✓ **Kök Neden Analizi:** Organizasyonun tüm alanlarında riskin etkilerini analiz eden bir süreç vasıtasıyla problemin kaynağını anlama, ilgili riskin veya fırsatın, gerçek kaynağını ve kontrollerin etkililiğini ölçmeye yönelik çabanın boyutunu göstermektedir. Kök neden analizi niteliği; olaylar, risk yönetim sürecinin bir parçası olarak, etki ve olasılık değerlendirmesi ile kapsamlı bir şekilde analiz ediliyorsa yüksek puanlanmaktadır. Bu niteliğin diğer bir özelliği de organizasyonun fırsatları değerlendirmek ve tehditleri minimize etmek için proaktif bir yaklaşımla kritik trendleri belirleme yeteneğini değerlendirmesidir.

✓ **Riskleri Ortaya Çıkarmak ve Belirlemek:** Riskleri ortaya çıkarmak organizasyonun risk yönetim becerisinin özüdür. Kök neden analizi olay sonrasında odaklanırken, bu nitelik gelecekte oluşabilecek olaylara odaklanmaktadır. Bu nitelik; çalışan uzmanlığı, veri tabanları ve diğer elektronik dosyalar gibi farklı araçlardan istifade ederek risk bilgisini elde etme ve birbiriyle korelasyonu veya bağımlılıklarını ortaya çıkarmaya odaklanmaktadır. Kritik risk göstergelerine ve farklı iş birimleri tarafından periyodik olarak yapılan gözden geçirmelerdeki etki ve olasılık değerlendirmesine özel önem gösterilmektedir. Bu nitelikteki yetenek, organizasyona daha iyi bir koruma ve yıkıcı kayıplardan korunma sağlamalıdır. Özetle bu nitelik sürekli devam eden risk ölçüm ve raporlama faaliyetlerindeki yeterlilik ile ilgidir.

✓ **Performans Yönetimi-Belirsizlik Yönetimi:** Organizasyonun vizyon ve stratejisini risk yönetim faaliyetleri ile birlikte yönetebilme becerisidir. Bu ancak organizasyonel hedeflerin tüm çalışanlar tarafından benimsenmesi bu hedeflerden herhangi bir sapmanın tespit edileceğinin ve raporlanacağını bilmesi, KRY programı ile ilgili hedeflerin organizasyonel hedefler ile uyumlu olması ile gerçekleştirilebilir. Bu nitelikte yüksek olgunluğa erişilmesi KRY olgunluğuna önemli ölçüde katkı sağlayacağından KRY süreci, strateji ve hedef yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

✓ **Kurumsal Esnekliğin Sürdürülebilirliği- Yüksek Sonuçlu Düşük Olasılıklı Olayların Yönetilmesi:** RIMS RMM organizasyonel esnekliği; başarısızlıkları kısa sürede atlatarak değer yaratma fonksiyonunu sürdürebilmesi olarak tanımlamaktadır. Organizasyonel başarısızlıkları süratle telafi edebilme ve başarıyı sürdürebilme, bu iki beceriyi operasyonel planlama ve KRY sürecine entegre edebilme becerisini ifade etmektedir. Sürekli adaptasyon, değişen çevre koşullarına ayak uydurmada anahtar bir gerekliliktir. (Farrell ve Gallagher, 2014: 631-633).

Bu çalışmada, yapılan alan taramasından ve yukarıda bahsi geçen iki ana modelden istifade edilerek organizasyonun kurumsal risk yönetimi uygulamalarını değerlendirebilme imkanı sağlayan bir ölçek geliştirilmiştir. Oluşturulan anket sorularına verilen cevaplar kurumsal risk yönetimi uygulamalarının başarısını ve ideal bir kurumsal yönetim yapısına yakınsamayı ifade etmektedir. 1-5 arasında yapılan puanlamadan 5 yüksek seviyede yani ideal bir kurumsal risk yönetimi uygulamasını 1 puan ise henüz uygulamaya koyulmayan veya başlangıç seviyesindeki bir KRY uygulamasını ifade etmektedir.

3.4.4. İç Kontrol

İç kontrol sisteminde tüm çalışanların bireysel sorumluluğu bulunsa da iç kontrol sisteminin ve iç kontrol bileşenlerin etkililiğinin değerlendirilmesi iç denetim biriminin sorumluluğundadır. İç denetçiler bu sorumluluklarını organizasyonun kullandığı iç kontrol çerçevesine uyumu değerlendirmek şeklinde gerçekleştirmektedir. Yani iç denetçiler, organizasyon tarafından uygun bulunan iç kontrol çerçevesine göre iç kontrolleri değerlendirmekte ve bu çerçeve kapsamında kontrollerin etkililiğine ve iç kontrol sisteminin geneline ilişkin yönetime makul güvence sunmaktadır. En yaygın olarak kullanılan ve IIA'nın da esas aldığı temel iç kontrol çerçevesi COSO iç kontrol çerçevesidir. Bu çalışmada da iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için bu çerçevenin bileşenleri kullanılmaktadır. COSO çerçevesine göre doğru yönetilen bir iç kontrol

sistemi faaliyetlerin etkili ekonomik ve verimli yürütülmesi, finansal raporların güvenilirliği ve mevzuata uyum konusunda güvence vermektedir. COSO'ya göre bu hedefleri gerçekleştirmek için gereken iç kontrol sistemi gelişmişlik veya olgunluk seviyesi iç kontrollerin etkililiğinin de ölçüsü olarak değerlendirilmektedir.

İç kontrol sistemi bileşenlerinden hangisinin bu gelişmişlik düzeyi açısından daha önemli olduğu konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Örneğin iç kontrolün ilk bileşeni olan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarını etkileyen önemli bir bileşendir çünkü yönetimin etik davranışları destekleyen yaklaşımı finansal raporlamanın önüne geçebilmektedir (D'Aquila, 1998: 475). Aynı şekilde Sawyer (2003), Stringer ve Carry (2002) ve Simmons'da iç kontrollerin en önemli bileşeninin kontrol ortamı olduğunu ifade etmiş ve etkili bir iç kontrol sürecinin yolunun kontrol ortamından geçtiğine vurgu yapmıştır (Sawyer, 2012: 420). Cohen (2002) tarafından yapılan çalışma ise kontrol ortamının yalnızca yönetim açısından değil dış denetçiler açısından da en önemli bileşen olduğunu savunmaktadır. Palermo (2011)'ya göre ise organizasyon kültürü iç kontrol etkililiğinin temel belirleyicisidir (Palermo, 2011: 75). Porter ve diğerleri ise iç kontrol çerçevesinde yer alan unsurların hangisinin diğerine göre daha önemli olduğu yani unsurların birbirleri ile ilişkilerinin değerlendirilmesinin zorluğuna vurgu yapmaktadır (Porter, Simon and Hatherly, 2003). Herman (2012) ise kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme bileşenleri iyi seviyede olan kurumların iç kontrol sistemlerinin etkililiğine daha yüksek puan verdiklerini savunmuştur (Hermanson ve diğerleri, 2012: 38). İç kontrol bileşenlerinin birbirleri ile ilişkilerini inceleyen diğer yazarlardan Geiger (2004) kontrol ortamı ve risk değerlendirme bileşenleri arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu, Agbejule ve Jokipii (2009) yüksek seviyede kontrol faaliyeti ve düşük seviyede izleme faaliyetinin daha etkili bir iç kontrol sistemine işaret ettiğini savunmuşlardır. (Agbejule ve Jokipii, 2009). Yine Geiger ve diğerleri (2004) tarafından kontrol zafiyetlerine yönelik yapılan çalışmaya göre;

raporlanan kontrol zafiyetlerinin %30'u kontrol faaliyetleri bileşeniyle ilgilidir (Geiger ve Cooper, 2004: 29). COSO tarafından 2005 yılında yapılan bir araştırma sonucuna göre ise, iç kontrolün hangi unsurunun daha önemli olduğunun belirleyicisi organizasyonun büyüklüğüdür. Büyük çaplı işletmelerde kontrol faaliyetleri bileşeni ön plandayken küçük çaplı işletmelerde daha çok izleme bileşeni ön plandadır.

İç kontrollerin etkililiği ve kontrol bileşenlerinin birbirine üstünlüğü konusunda yapılan sınırlı sayıda çalışmada farklı yazarlar farklı bileşenleri ön plana çıkarsa da mutabakat sağlanan ve hepsi tarafından üstün olduğu değerlendirilen bir bileşene rastlanmamıştır. Buradan iç kontrolün tüm bileşenlerinin aynı değerde olduğu sonucu çıkarılabilir. Bu çalışmada da organizasyonun iç kontrol sistemi açısından tüm bileşenlerin eşit önemde olduğu varsayılarak ve COSO iç kontrol çerçevesinin bileşenleri ve standartları esas alınarak iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin bir ölçek geliştirilmiştir. Anket sorularına verilecek 1-5 arası rakamlar vasıtasıyla iç kontrol sisteminin gelişmişlik düzeyi değerlendirilmektedir. 1 henüz tesis edilmemiş veya tesis edilmekte olan bir iç kontrol yapısını ifade ederken 5 ile yapılan değerlendirme gelişmiş ve üst seviyede bir iç kontrol yapısını ifade etmektedir.

3.4.5. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim uygulamalarının değerlendirilmesinde literatürde temelde iki kavram kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi kurumsal yönetim uygulamalarının amaçlara ulaşma becerisi olarak nitelendirilen “etkililik” kavramı diğeri ise organizasyonun yeterli bir kurumsal yönetim çerçevesini kurduğunu ve bu uygulamalarda bu çerçeveye yakınsamanın, bu çerçeveye uygun hareket etmenin de başarı olarak nitelendirildiği “Olgunluk Seviyesi”dir. Bir olgunluk çerçevesine göre organizasyonun seviyesinin belirlenmesi iyi uygulama örnekleri çerçevesinde ulaşılmak istenen seviye için yapılması gerekenlerin bilinmesi sağlar. Kurumsal yönetim olgunluk seviyesi; organizasyonun uygun yönetim yapısını, sistem ve süreçleri kurma ve

yönetim kurulunun, yönetimin ve çalışanların kurulan bu yönetim yapısı, süreçleri ve sistemlerine uyma derecesidir (Marks 2007:31; IIA 2006:4-5; Gramling ve Hermanson 2006: 38). Organizasyonların yönetim olgunluk seviyesi belirlerken temelde iki problem ile karşılaşmaktadır. Bunlardan birincisi organizasyonun yapı, sistem, süreçlerinin mevzuat ve yasalar ile tanımlanan yönetim yapısına uygunluğunu değerlendirebilmek için bir dizi faaliyet veya alanın değerlendirilmesi gerekliliğidir. Şüphesiz ki bu noktada belirlenecek kriterler organizasyondan organizasyona farklılık gösterebilmektedir ve bu da her yapıya uygun bir yönetim olgunluk çerçevesini güçlendirmektedir (Bahrman, 2011). İkinci problem ise organizasyondaki yönetim ile ilgili yapı, sistem ve süreçlerin gerçek manada uygulanıp uygulanmadığının yani yerine getirilmesi gerekenleri içeren bir kontrol listesinden farklı olup olmadığının tespitindeki güçlülüdür (Wilkinson, 2014: 123). Ancak bu güçlüklerine rağmen yönetim olgunluk seviyesini belirlemenin organizasyona katacağı faydalar da yadsınamaz. Kurum içerisinde kabul edilmiş bir yönetim yapısının bulunması, rehber olarak görülen bir kriter setine sahip olunması yönetim uygulamalarını teşvik eder. Yönetim kurulu ve yöneticiler bu ölçüm sürecine cevaben, sürekli gelişim yaklaşımı çerçevesinde organizasyonu yönetim olgunluk çerçevesinde bir üst seviyeye çıkarabilmek için çaba sarf ederler. Ayrıca böyle bir olgunluk çerçevesi organizasyona anlamlı görüntü alma fırsatı tanıyarak yapılması gerekenleri ortaya koyabilmesine de katkı sağlar, zira organizasyonun nerede olduğunu bilinmiyorsa gelişmek için ne yapması gerektiğine de karar verilemez. Olgunluk modelinin bir diğer faydası da benzer alanlarda faaliyet gösteren kurumlar ile kendisini kıyaslama yapılmasına imkan sağlamasıdır. Son olarak böyle bir çerçeve organizasyonda yönetim kültürünün oluşmasına katkı sağlar (Bahrman, 2011: 41-42). Kurumsal yönetim yazını incelendiğinde, kurumsal yönetime ilişkin hususların yer aldığı altı temel olgunluk modeline rastlanmaktadır. Bunlar; Rossouw ve Van Vuuren (2003) tarafından geliştirilen ve etik ile ilgili hususların

değerlendirildiği Moral Yönetim Modu Modeli (Modes of Managing Morality–MMM), Açık uyum ve Etik Grubu (Open Compliance and Ethics Grup-OCEG) tarafından kurumsal yönetim merkezli kararların verilmesine yönelik olarak geliştirilen OCEG&NACD Modeli (2007), IIA tarafından geliştirilen ve iç denetim odaklı, İç Denetim Yetenek Modeli (Internal Audit Capability Model-IA CM), RIMS tarafından geliştirilen risk odaklı Yetenek Modeli (2010), Bahrman (2011) tarafından geliştirilen ve ABD’deki işletmeler için bir çerçeve sunan GCM (Governance Capability Maturity) Modeli ile son olarak Wilkonson tarafından (2014) geliştirilen olgunluk modelidir (Wilkinson, 2014: 127). Söz konusu modeller incelendiğinde Kurumsal yönetim anlamında kullanılan ortak boyutların;

- Karar verme süreçlerini de içerecek şekilde liderlik, etik kaynağı ve kültür
- Aşağıdakileri de içerecek şekilde stratejiler ve yapılar
 - Yönetişim yapı ve stratejileri
 - Yönetim komiteleri
 - Risk
 - Bilgi teknolojileri
 - İç denetim faaliyeti
 - Yasa ve düzenlemeler
- Aşağıdakileri de içerecek şekilde süreçler
 - Risk yönetim süreci
 - İç kontrol süreci
 - Etik yönetim süreci
 - Performans yönetim ve ölçüm süreçleri
 - Paydaş ilişkileri yönetim süreci
- İletişim ve raporlama (Wilkinson, 2014: 150)

Yukarıda belirtilen değişkenler çerçevesinde Wilkinson tarafından oluşturulan kurumsal yönetim olgunluk modeli esas alınarak, organizasyonun ideal bir kurumsal yönetim yapısına yakınsaması için sahip olması gereken temel nitelikler soru formu haline getirilerek organizasyonların kurumsal yönetim seviyesini belirlemede kullanılmak üzere EK’te yer alan Anket formuna dahil edilmiştir. Hazırlanan sorular en üst seviyede bir olgunluk seviyesini ifade etmekte olup 1 ile 5 arasında verilen puanlar ideale ne kadar yaklaştığını ifade etmektedir.

4. BÖLÜM

BULGULAR

4.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Araştırma, yukarıda da belirtildiği gibi ISO 1000 listesinde yer alan Türkiye’nin en büyük sanayi kuruluşlarından 299 tanesinde üst yönetici pozisyonundaki kişilerle yüz yüze görüşmek suretiyle gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya katılanların % 18’i kadın, % 82’si erkektir. Katılımcıların %39’u 31-40 yaş arasındadır. Katılımcıların çoğunluğunu imalat (% 44,1) ve Finans (% 20,4) sektöründe faaliyet gösteren firma temsilcileri oluşturmaktadır. Araştırmaya katılanların % 49,5’i 6-10 yıldır aynı firmada görev almaktadır. Ayrıca araştırmaya katılanların % 12’si genel müdür, % 40’ı departman müdürü ve % 43,1’i de yönetim kurulu üyesi, yatırımcı ilişkileri müdürü ve genel müdür yardımcısı gibi diğer üst seviye yöneticilerden oluşmaktadır. Araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ilişkin detaylı çizelge Tablo-2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Değişken	Grup	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	54	18,1
	Erkek	245	81,9
Yaş	20-30	51	17,1
	31-40	117	39,1
	41-50	81	27,1
	51 ve Üzeri	50	16,7

	İmalat	132	44,1
	Finans	61	20,4
	Bilişim	10	3,3
	Lojistik	2	,7
Sektör	Telekomünikasyon	2	,7
	Turizm	7	2,3
	Sağlık	4	1,3
	Otomotiv	6	2,0
	Enerji	25	8,4
	Diğer	50	16,7
Mevcut iş yerinde çalışma Süresi	1-5 yıl	71	23,7
	6-10 yıl	148	49,5
	11-15 yıl	47	15,7
	16-20 yıl	15	5,0
	21 yıl ve üzeri	18	6,0
Toplam Mesleki Tecrübe	1-5 yıl	38	12,7
	6-10 yıl	147	49,2
	11-15 yıl	56	18,7
	16-20 yıl	31	10,4
	21 yıl ve üzeri	27	9,0
Pozisyon	Genel Müdür	36	12,0
	Genel Müdür Yardımcısı	14	4,7
	Departman Müdürü	120	40,1
	Diğer	129	43,1
Eğitim Durumu	Lise	2	,7
	Ön lisans	8	2,7
	Lisans	191	63,9
	Lisansüstü	98	32,8
Organizasyonun Büyüklüğü	0-249 kişi	161	53,8
	250-999 kişi	124	41,5
	1000-9.999 kişi	14	4,7
Organizasyondaki İç Denetçi Sayısı	Bulunmamaktadır	9	3,0
	1-3 kişi	183	61,2
	4-10 kişi	77	25,8
	11 ve üzeri kişi	30	10,0
	Toplam	299	100,0

4.2. Geçerlilik ve Güvenilirlik Analiz Sonuçları

Faktör analizi, birbirleriyle ilişkili çok sayıda maddelerin bir araya getirilerek, birbirleri ile tutarlı daha az sayıda faktör elde etmeyi amaçlayan ve çok sayıda değişkenin birkaç temel değişkenle ifade edilip edilemeyeceğini araştıran çok değişkenli analizlerin genel adıdır. İki temel faktör analiz yönteminden ilki olan “Açımlayıcı” veya bazı kaynaklardaki adıyla Keşfedici Faktör Analizi, ölçek geliştirme çalışmalarının ilk

aşamalarında kullanılan ve ele alınan çok sayıdaki değişkeni daha az sayıda ve açıklama gücü yüksek değişkenlere indirgemeyi hedef almaktadır. Doğrulayıcı Faktör Analizi ise daha önce kullanılmış bir ölçek veya modelin veya yeni oluşturulan bir modelin doğruluğunu teyit etmek amacıyla kullanılır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 309). Bu çalışmada kullanılan ölçeklerin tümü Türkiye’de ilk defa kullanılan ölçekler olması nedeniyle tüm ölçeklerin geçerlilikleri Açımlayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizleri ile, güvenilirliği ise Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanarak incelenmiştir.

4.2.1. Stratejik Planlama Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi

Stratejik Planlama Ölçeğinin geçerliği Açımlayıcı (AFA) ve Doğrulayıcı (DFA) faktör analizi ile güvenilirliği ise Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanarak incelenmiştir. AFA gerçekleştirilmeden önce faktör analizi için gerekli varsayımlar kontrol edilmiştir. Bunun için örneklem büyüklüğü ve çok değişkenli normal dağılım varsayımlarının karşılanıp karşılanmadığı incelenmiştir. Örneklemin büyüklüğünü incelemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı hesaplanmış ve KMO katsayısı 0,83 olarak bulunmuştur. KMO’dan elde edilen veriler 1’eyaklaştıkça mükemmel, 0.50’nin altında ise kabul edilemez olduğu söylenebilir (Tavşancıl, 2010: 50). Buna göre, faktör analizi için örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu anlaşılmıştır. Daha sonra, çok değişkenli normal dağılım varsayımı incelenmiştir. Bartlett testi katsayısı hesaplanmış ve elde edilen katsayının istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür ($\chi^2 = 335,32; p < 0,001$). Bu sonuca göre, evren parametresinde çok değişkenli normal dağılım varsayımının da karşılandığı görülmüştür (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 207). Faktör analizi için gerekli varsayımlar karşılandıktan sonra analiz gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda öz-değeri 1’in üzerinde tek bir faktörün olduğu gözlenmiştir. Ayrıca öz-değer faktör grafiğinde birinci faktörden sonra sert bir düşüşün olduğu belirlenmiştir ve birinci faktörden sonraki faktörlerin varyansa katkısının oldukça az olduğu gözlenmiştir. Bu sonuçlar ölçeğin tek faktörlü olduğunu

işaret etmiştir. Bu aşamadan sonra, faktör analizi tek faktörlü olarak tekrar gerçekleştirilmiştir. Stratejik Planlama ölçeğinin faktör yapısı ve ölçekte bulunan maddelere ait faktör yükleri Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3. Stratejik Planlama Ölçeğinin Faktör Yapısı

Faktör	Madde No	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)	Cronbach Alfa
Stratejik Planlama (Öz-değer= 2,70)	m12	,706	45,04	0,75
	m16	,690		
	m15	,673		
	m14	,668		
	m13	,654		
	m11	,634		

AFA sonucunda, stratejik planlama ölçeğinde bulunan maddelerin faktör yüklerinin 0,706 ile 0,634 arasında değişen değerler aldığı gözlenmiştir. Tek faktörlü ölçeğe ait öz değer 2,70 olarak hesaplanmıştır. Ölçeğin tek faktörlü yapısının toplam varyansın %45,04’ünü açıkladığı belirlenmiştir. Tek faktörlü ölçeklerde açıklanan varyansın %30 ve daha fazla olması yeterli görülmektedir (Büyüköztürk, 2006).

Stratejik Planlama ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanmış ve incelenmiştir. Ölçeğin geneline ait Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı 0,75 olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısının 0,70’den küçük olması durumunda ölçeğin güvenilirliğinin zayıf düzeyde olduğunun göstergesidir (Tavşancıl, 2010: 29). Stratejik Planlama ölçeği için hesaplanan Cronbach alfa katsayısı, ölçeğin iç tutarlılığa bağlı güvenilirliğinin yeterli düzeyde olduğunu göstermiştir.

Doğrulayıcı faktör analizi, farklı kültür ve örneklerde geliştirilen ölçme araçlarının geçerliğini test etmek için kullanılan yöntemlerden biridir. DFA, ölçme modellerinin geliştirilmesinde sık kullanılan ve önemli kolaylıklar sağlayan bir analiz yöntemidir (Kline, 2011). Stratejik Planlama ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi ile

keşfedilen tek faktörlü yapısı DFA ile test edilmiştir. DFA sonucunda modelin eldeki verilerle ne derece uyumlu olduğunu bulmak için bazı uyum değerleri hesaplanmış ve incelenmiştir (Tablo 4).

Yapısal eşitlik modeli analizinde mutlaka raporlanması tavsiye edilen dört temel uyum indeksi bulunmaktadır (Kline, 2011). Bunlar; Ki-Kare Uyum Testi (Chi-Square Goodness), Yaklaşık Hataların Karekökü (Root Mean Square Error of Approximation, RMSEA), Standart Ortalama Hataların Kara Kökü (Standardized Root Mean Square Residual, SRMR) ve Karşılaştırmalı Uyum İndeksleridir (Comparative Fit Index, CFI). Ayrıca, İyi Uyum İndeksi (Goodness of Fit Index, GFI) ve Düzeltilmiş İyi Uyum İndeksi (Adjusted Goodness of Fit Index, AGFI) literatürde en çok kullanılan uyum indeksleri arasında yer almaktadır (Sümer, 2000). Bu araştırmada adı geçen tüm uyum indeksleri raporlanarak test edilen modellerin uyumu hakkında bilgi verilmiştir.

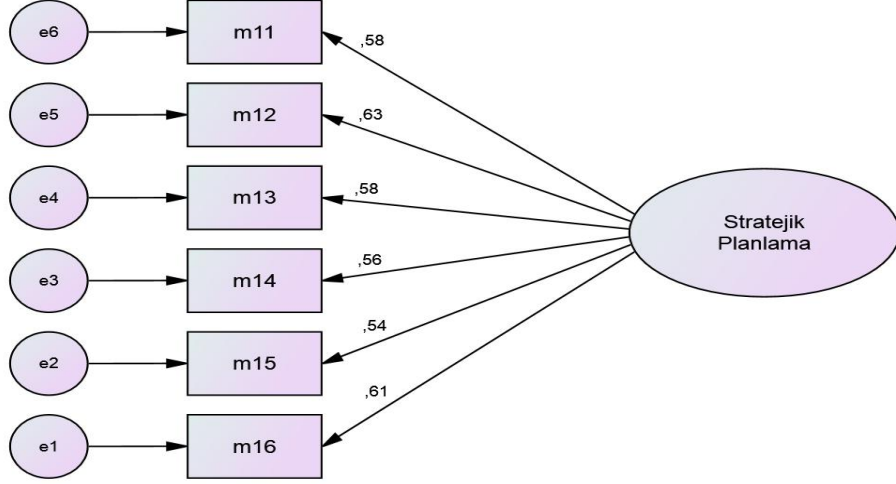
Tablo 4. Stratejik Planlama Ölçeğinin Tek Faktörlü Yapısına Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	1,43	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,04	İyi uyum	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,03	İyi uyum	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,99	İyi uyum	McDonald ve Marsh, 1990
PClose	$>0,05$	0,01-0,05	0,62	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,99	İyi uyum	Tanaka ve Huba, 1985;
AGFI	$\geq 0,90$	0,89-0,80	0,97	İyi uyum	Jöreskog ve Sörbom, 1984

Tablo incelendiğinde, tek faktörlü modelin, eldeki veriler ile iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen tek faktörlü model şekil 1’de gösterilmiştir. Ölçekte bulunan maddelerin faktör yükleri 0,54-0,63 arasında değerler almıştır. Modelde gösterilen tüm yol katsayıları istatistiksel olarak anlamlıdır ($p < 0,001$). Sonuç

olarak, Stratejik Planlama Ölçeğinin tek faktörlü yapısının eldeki veriler ile uyumlu olduğu anlaşılmıştır.

Şekil-2 Stratejik Planlama Ölçeğine ait Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



4.2.2. İç Denetim Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi

İç Denetim Ölçeğinin geçerliği Açımlayıcı (AFA) ve doğrulayıcı (DFA) faktör analizi ile güvenirligi ise Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanarak incelenmiştir. AFA gerçekleştirilmeden önce faktör analizi için gerekli varsayımlar kontrol edilmiştir. Bunun için örneklem büyüklüğü ve çok değişkenli normal dağılım varsayımlarının karşılanıp karşılanmadığı incelenmiştir. Örneklemin büyüklüğünü incelemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı hesaplanmış ve KMO katsayısı 0,95 olarak bulunmuştur. Buna göre, faktör analizi için örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu anlaşılmıştır. Daha sonra, çok değişkenli normal dağılım varsayımı incelenmiştir. Bartlett testi katsayısı hesaplanmış ve elde edilen katsayının anlamlı olduğu görülmüştür ($\chi^2= 3542,62$; $p<0,001$). Bu sonuca göre, evren parametresinde çok değişkenli normal dağılım varsayımının da karşılandığı anlaşılmıştır.

Faktör analizi için gerekli varsayımlar karşılandıktan sonra analiz gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda öz-değeri 1'in üzerinde yedi faktörün olduğu gözlenmiştir. Diğer yandan, öz-değer faktör grafiğinde birinci faktörden sonra

sert bir düşüşün olduğu belirlenmiştir ve birinci faktörden sonraki faktörlerin varyansa katkısının oldukça sınırlı olduğu anlaşılmıştır. Birinci faktörün öz-değerinin, ikinci faktörün öz-değerinin yaklaşık 11 katı olduğu gözlenmiştir. Bu sonuçlar ölçeğin tek faktörlü olduğunu işaret etmektedir. Bu aşamadan sonra, faktör analizi tek faktörlü olarak tekrar gerçekleştirilmiştir.

Faktör analizi sonucunda bir maddenin binişik olması için iki durumun gerçekleşmesi gerekmektedir. Birinci durum; bir maddenin yük değerinin birden fazla faktörde kabul düzeyinin üzerinde olmasıdır. İkinci durum ise, maddenin iki ya da daha fazla faktörde sahip olduğu yük değerleri arasındaki farkın 0,1'den küçük olmasıdır. Faktör yük değerinin; i) 0,71 olması mükemmel, ii) 0,63 olması çok iyi, iii) 0,55 olması iyi, iv) 0,45 olması vasat ve v) 0,32 olması zayıf düzeyde varyansa katkıda bulunduğunu göstermektedir (Comrey ve Lee, 1992: 250-254). Bu araştırmada ölçek maddelerinin buldukları faktörlerle daha yüksek ilişkili olmalarını sağlamak için faktör yük değeri kesim noktası 0,45 olarak alınmıştır. İç Denetim Ölçeğinin faktör yapısı ve ölçekte bulunan maddelere ait faktör yükleri Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. İç Denetim Ölçeğinin Faktör Yapısı

Faktör	Madde No	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)	Cronbach Alfa
İç Denetim (Öz-değer= 11,31)	m30	0,611	30,56	0,94
	m31	0,609		
	m33	0,608		
	m19	0,597		
	m37	0,594		
	m35	0,585		
	m43	0,585		
	m49	0,576		
	m51	0,574		
	m27	0,574		
	m18	0,572		
	m38	0,571		
	m52	0,566		
	m40	0,561		
	m36	0,561		
	m21	0,559		
m20	0,558			
m23	0,558			

m45	0,553
m29	0,551
m28	0,551
m50	0,540
m48	0,540
m42	0,539
m34	0,538
m39	0,536
m44	0,534
m25	0,534
m22	0,525
m41	0,522
m24	0,520
m46	0,519
m32	0,517
m17	0,505
m47	0,501
m53	0,486
m26	0,486

AFA sonucunda, İç Denetim ölçeğinde bulunan maddelerin faktör yüklerinin 0,611 ile 0,486 arasında değişen değerler aldığı gözlenmiştir. Tek faktörlü ölçeğe ait öz değer 11,31 olarak hesaplanmıştır. Ölçeğin tek faktörlü yapısının toplam varyansın %30,56'sını açıkladığı belirlenmiştir. Tek faktörlü ölçeklerde açıklanan varyansın %30 ve daha fazla olması yeterli görülmektedir (Büyüköztürk, 2006).

İç Denetim ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanmış ve incelenmiştir. Ölçeğin geneline ait Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı 0,94 olarak hesaplanmıştır. Bu araştırmada İç Denetim ölçeği için hesaplanan Cronbach alfa katsayısı, ölçeğin iç tutarlılığa bağlı güvenilirliğinin yeterli düzeyde olduğunu göstermiştir.

İç Denetim ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi ile keşfedilen tek faktörlü yapısı DFA ile test edilmiştir. DFA sonucunda modelin eldeki verilerle ne derece uyumlu olduğunu bulmak için bazı uyum değerleri hesaplanmış ve incelenmiştir (Tablo 6).

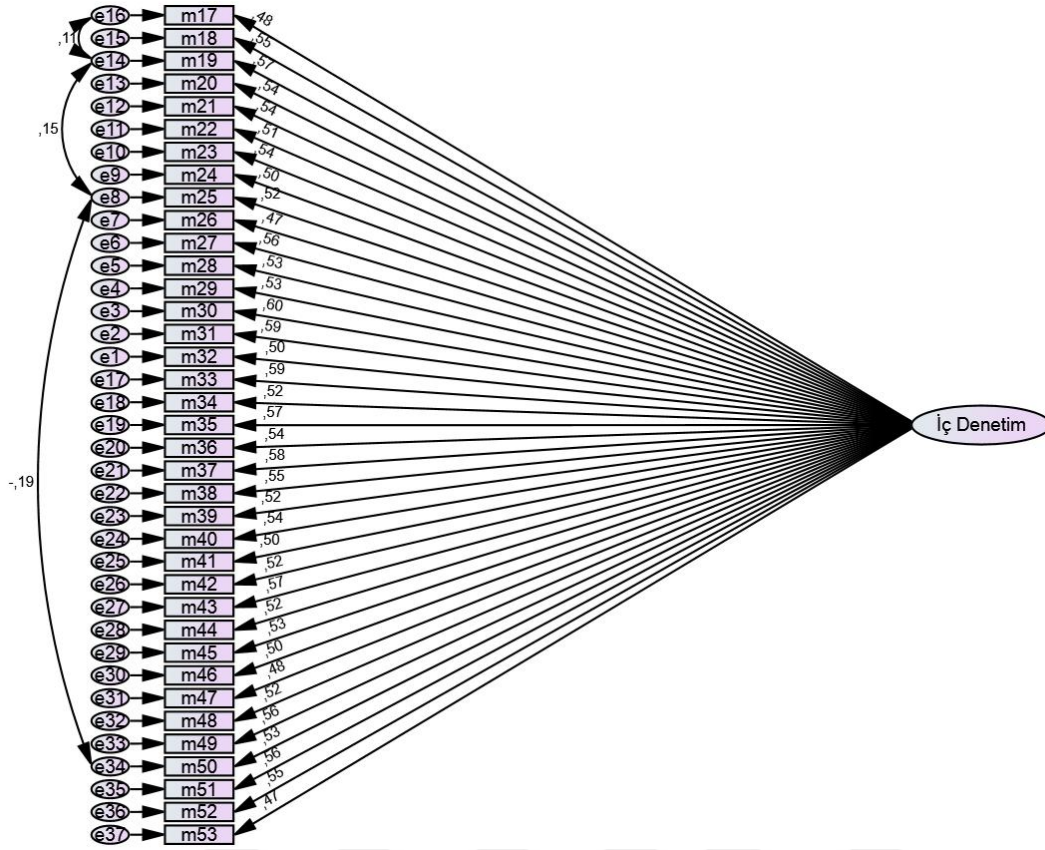
Tablo 6. İç Denetim Ölçeğinin Tek Faktörlü Yapısına Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
-------	----------	-----------------------	------------------------	-------------	--------

(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	1,24	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,03	İyi uyum	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,04	İyi uyum	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,95	Kabul edilebilir	McDonald ve Marsh, 1990
PClose	$>0,05$	0,01-0,05	1,00	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,88	Kabul edilebilir	Tanaka ve Huba, 1985;
AGFI	$\geq 0,90$	0,89-0,80	086	Kabul edilebilir	Jöreskog ve Sörbom, 1984

Tablo incelendiğinde, tek faktörlü modelin, genel olarak, eldeki veriler ile iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen tek faktörlü model şekil 2’de gösterilmiştir. Ölçekte bulunan maddelerin faktör yükleri 0,47-0,60 arasında değerler almıştır. Modelde gösterilen tüm yol katsayıları istatistiksel olarak anlamlıdır ($p < 0,001$). Sonuç olarak, İç Denetim Ölçeğinin tek faktörlü yapısının eldeki veriler ile uyumlu olduğu anlaşılmıştır.

Şekil-3 İç Denetim Ölçeğine ait Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



4.2.3. Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi

Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin geçerliği Açımlayıcı (AFA) ve doğrulayıcı (DFA) faktör analizi ile güvenirligi ise Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanarak incelenmiştir. AFA gerçekleştirilmeden önce faktör analizi için gerekli varsayımlar kontrol edilmiştir. Bunun için örneklem büyüklüğü ve çok değişkenli normal dağılım varsayımlarının karşılanıp karşılanmadığı incelenmiştir. Örneklem büyüklüğünü incelemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı hesaplanmış ve KMO katsayısı 0,92 olarak bulunmuştur. Buna göre, faktör analizi için örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu anlaşılmıştır. Daha sonra, çok değişkenli normal dağılım varsayımı incelenmiştir. Bartlett testi katsayısı hesaplanmış ve elde edilen katsayının anlamlı olduğu görülmüştür ($\chi^2= 2020,21; p<0,001$). Bu sonuca göre, evren

parametresinde çok değişkenli normal dağılım varsayımının da karşılandığı anlaşılmıştır.

Faktör analizi için gerekli varsayımlar karşılandıktan sonra analiz gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda öz-değeri 1'in üzerinde üç faktörün oluştuğu gözlenmiştir. Diğer yandan, öz-değer faktör grafiğinde birinci faktörden sonra sert bir düşüşün olduğu belirlenmiştir ve birinci faktörden sonraki faktörlerin varyansa katkısının oldukça sınırlı olduğu anlaşılmıştır. Birinci faktörün öz-değeri, ikinci faktörün öz-değerinin yaklaşık altı katı olduğu gözlenmiştir. Bu sonuçlar ölçeğin tek faktörlü olduğunu işaret etmiştir. Bu aşamadan sonra, faktör analizi tek faktörlü olarak tekrar gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda faktör yük değeri ve binişik olma durumu birlikte değerlendirilerek sadece bir madde (m71- Potansiyel risk ve nasıl yönetileceğini de içeren bir risk kütüğü bulunmaktadır) ölçekten çıkarılmıştır. Kurumsal Risk Yönetimi ölçeğinin faktör yapısı ve ölçekte bulunan maddelere ait faktör yükleri Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin Faktör Yapısı

Faktör	Madde No	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)	Cronbach Alfa
Kurumsal Risk Yönetimi (Öz-değer= 6,98)	m57	0,728	34,89	0,90
	m72	0,698		
	m73	0,698		
	m58	0,694		
	m56	0,685		
	m59	0,656		
	m54	0,605		
	m74	0,598		
	m55	0,582		
	m62	0,577		
	m66	0,575		
	m67	0,556		
	m68	0,551		
	m63	0,538		
m64	0,528			

m61	0,511
m69	0,504
m60	0,501
m70	0,459
m65	0,455

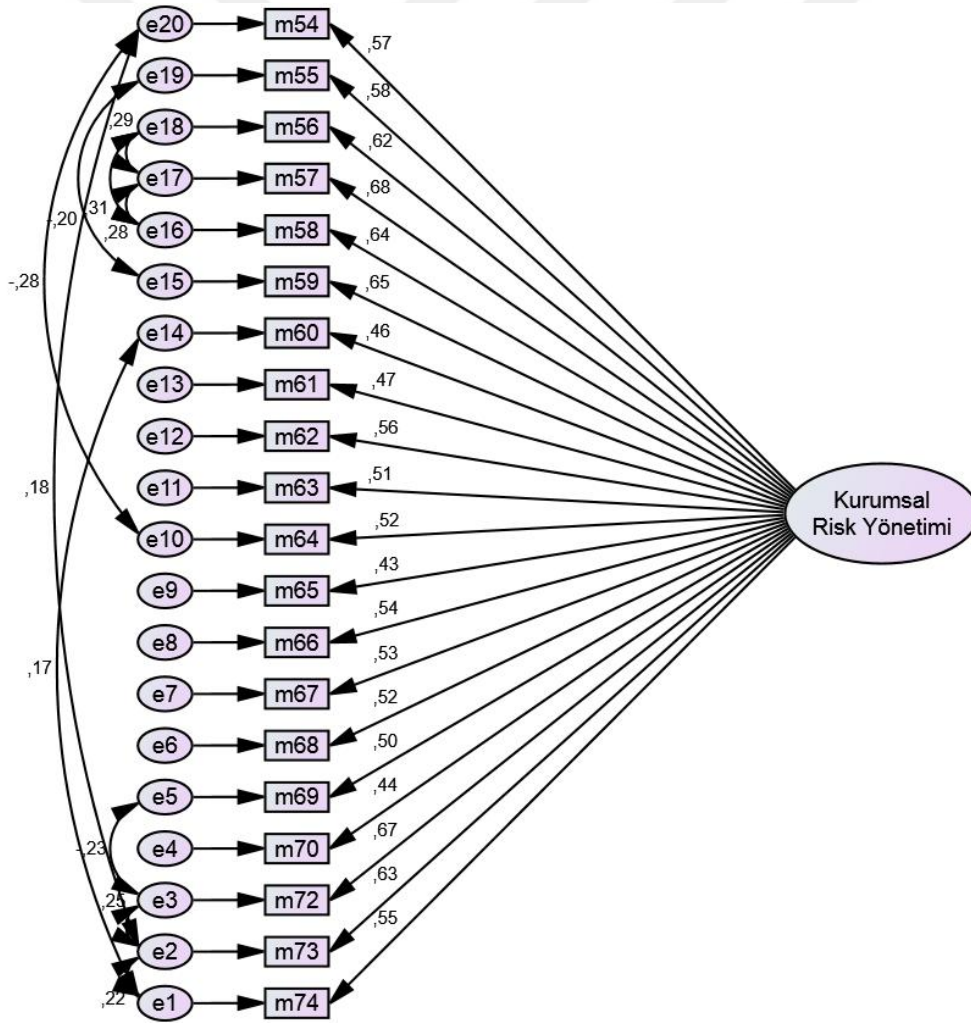
AFA sonucunda, Kurumsal Risk Yönetimi ölçeğinde bulunan maddelerin faktör yüklerinin 0,728 ile 0,455 arasında değişen değerler aldığı gözlenmiştir. Tek faktörlü ölçeğe ait öz değer 6,98 olarak hesaplanmıştır. Ölçeğin tek faktörlü yapısının toplam varyansın %34,89'unu açıkladığı belirlenmiştir. Tek faktörlü ölçeklerde açıklanan varyansın %30 ve daha fazla olması yeterli görülmektedir (Büyüköztürk, 2006). Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanmış ve incelenmiştir. Ölçeğin geneline ait Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı 0,90 olarak hesaplanmıştır. Bu araştırmada Kurumsal Risk Yönetimi ölçeği için hesaplanan Cronbach alfa katsayısı, ölçeğin iç tutarlılığa bağlı güvenilirliğinin yeterli düzeyde olduğunu göstermiştir. Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi ile keşfedilen tek faktörlü yapısı DFA ile test edilmiştir. DFA sonucunda modelin eldeki verilerle ne derece uyumlu olduğunu bulmak için bazı uyum değerleri hesaplanmış ve incelenmiştir (Tablo 8).

Tablo 8. Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin Tek Faktörlü Yapısına Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	1,51	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,04	İyi uyum	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,05	İyi uyum	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,96	İyi uyum	McDonald ve Marsh, 1990
PClose	$>0,05$	0,01-0,05	0,91	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,93	İyi uyum	Tanaka ve Huba, 1985;

Tablo incelendiğinde, tek faktörlü modelin, eldeki veriler ile iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen tek faktörlü model şekil 3'te gösterilmiştir. Ölçekte bulunan maddelerin faktör yükleri 0,43-0,68 arasında değerler almıştır. Modelde gösterilen tüm yol katsayıları istatistiksel olarak anlamlıdır ($p < 0,001$). Sonuç olarak, Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğinin tek faktörlü yapısının eldeki veriler ile uyumlu olduğu anlaşılmıştır.

Şekil-4 Kurumsal Risk Yönetimi Ölçeğine ait Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



4.2.4. İç Kontrol Sistemi Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi

İç Kontrol Sistemi Ölçeğinin geçerliği Açımlayıcı (AFA) ve doğrulayıcı (DFA) faktör analizi ile güvenirligi ise Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanarak incelenmiştir. AFA gerçekleştirilmeden önce faktör analizi için gerekli varsayımlar kontrol edilmiştir. Bunun için örneklem büyüklüğü ve çok değişkenli normal dağılım varsayımlarının karşılanıp karşılanmadığı incelenmiştir. Örneklem büyüklüğünü incelemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı hesaplanmış ve KMO katsayısı 0,91 olarak bulunmuştur. Buna göre, faktör analizi için örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu anlaşılmıştır. Daha sonra, çok değişkenli normal dağılım varsayımı incelenmiştir. Bartlett testi katsayısı hesaplanmış ve elde edilen katsayının anlamlı olduğu görülmüştür ($\chi^2= 1162,93$; $p<0,001$). Bu sonuca göre, evren parametresinde çok değişkenli normal dağılım varsayımının da karşılandığı anlaşılmıştır.

Faktör analizi içingerekli varsayımlar karşılandıktan sonra analiz gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda öz-değeri 1'in üzerinde dört faktörün olduğu gözlenmiştir. Diğer yandan, öz-değer faktör grafiğinde birinci faktörden sonra sert bir düşüşün olduğu belirlenmiştir ve birinci faktörden sonraki faktörlerin varyansa katkısının oldukça sınırlı olduğu anlaşılmıştır. Birinci faktörün öz-değeri, ikinci faktörün öz-değerinin yaklaşık beş katı olduğu gözlenmiştir. Bu sonuçlar ölçeğin tek faktörlü olduğunu işaret etmiştir. Bu aşamadan sonra faktör analizi tek faktörlü olarak tekrar gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda faktör yük değeri ve binişik olma durumu birlikte değerlendirilerek bir madde (m84-İç kontrol sistemini büyük ölçüde etkileyebilecek önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyeli sürekli değerlendirilmektedir) ölçekten çıkarılmıştır. İç Kontrol Sistemi ölçeğinin faktör yapısı ve ölçekte bulunan maddelere ait faktör yükleri Tablo-9'da gösterilmiştir.

Tablo 9. İç Kontrol Sistemi Ölçeğinin Faktör Yapısı

Faktör	Madde No	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)	Cronbach Alfa
İç Kontrol Sistemi (Öz-değer= 5,17)	m78	0,617	30,41	0,86
	m92	0,597		
	m83	0,596		
	m75	0,585		
	m79	0,579		
	m89	0,578		
	m87	0,568		
	m91	0,566		
	m76	0,546		
	m77	0,546		
	m82	0,538		
	m88	0,535		
	m86	0,522		
	m90	0,503		
	m80	0,502		
	m81	0,496		
m85	0,476			

AFA sonucunda, İç Kontrol Sistemi ölçeğinde bulunan maddelerin faktör yüklerinin 0,617 ile 0,476 arasında değişen değerler aldığı gözlenmiştir. Tek faktörlü ölçeğe ait öz değer 4,84 olarak hesaplanmıştır. Ölçeğin tek faktörlü yapısının toplam varyansın %30,41'ini açıkladığı belirlenmiştir. Tek faktörlü ölçeklerde açıklanan varyansın %30 ve daha fazla olması yeterli görölmektedir

İç Kontrol Sistemi ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanmış ve incelenmiştir. Ölçeğin geneline ait Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı 0,86 olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısının 0,70'den büyük olması istenir. Bu değerden düşük katsayılar ölçeğin güvenilirliğinin zayıf düzeyde olduğunu göstergesidir. Bu araştırmada İç Kontrol Sistemi ölçeği için hesaplanan Cronbach alfa katsayısı, ölçeğin iç tutarlılığa bağlı güvenilirliğinin yeterli düzeyde olduğunu göstermiştir.

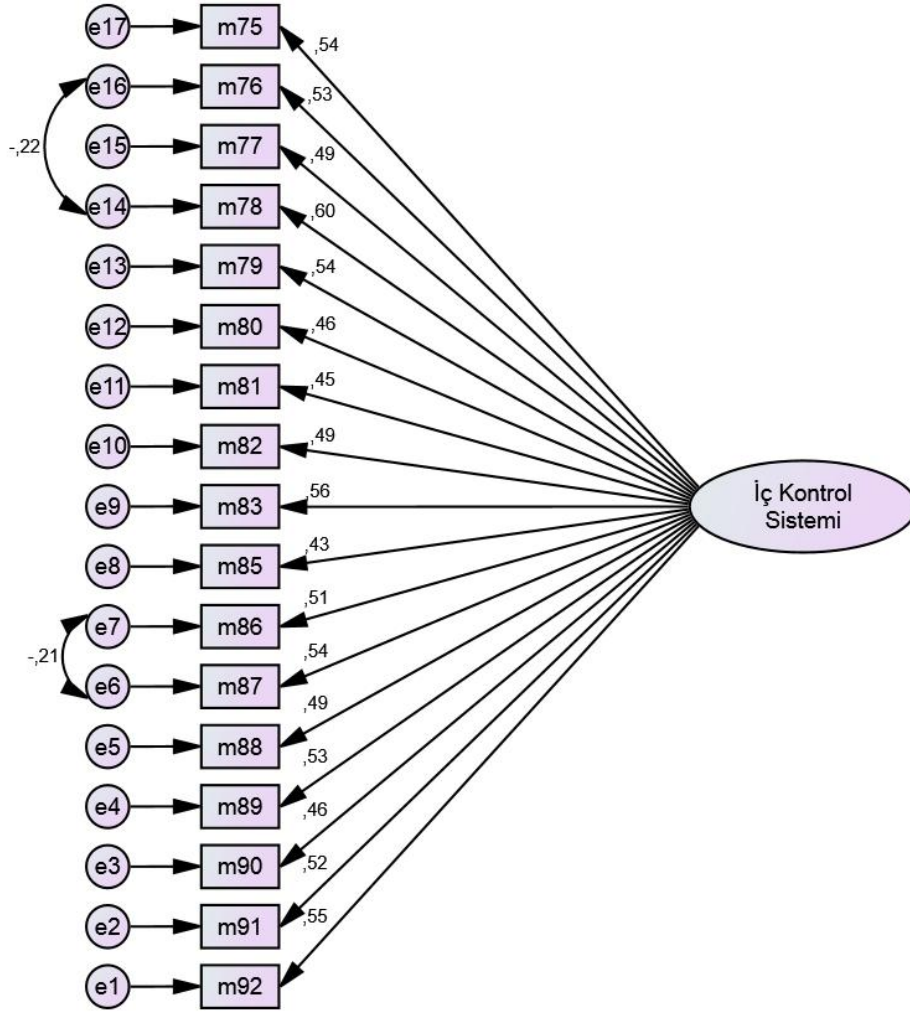
Bu çalışmada İç Kontrol Sistemi ölçeğinin açılıcı faktör analizi ile keşfedilen tek faktörlü yapısı DFA ile test edilmiştir. DFA sonucunda modelin eldeki verilerle ne derece uyumlu olduğunu bulmak için bazı uyum değerleri hesaplanmış ve incelenmiştir (Tablo 10).

Tablo 10. İç Kontrol Sistemi Ölçeğinin Tek Faktörlü Yapısına Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	1,29	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,03	İyi uyum	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,04	İyi uyum	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,97	İyi uyum	McDonald ve Marsh, 1990
PClose	$>0,05$	0,01-0,05	0,99	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,94	İyi uyum	Tanaka ve Huba, 1985;
AGFI	$\geq 0,90$	0,89-0,80	0,93	İyi uyum	Jöreskog ve Sörbom, 1984

Tablo incelendiğinde, tek faktörlü modelin, eldeki veriler ile iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen tek faktörlü model şekil 4’te gösterilmiştir. Ölçekte bulunan maddelerin faktör yükleri 0,43-0,60 arasında değerler almıştır. Modelde gösterilen tüm yol katsayıları istatistiksel olarak anlamlıdır ($p<0,001$). Sonuç olarak, İç Kontrol Sistemi ölçeğinin tek faktörlü yapısının eldeki veriler ile uyumlu olduğu anlaşılmıştır.

Şekil-5 İç Kontrol Sistemi Ölçeğine ait Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



4.2.5. Kurumsal Yönetim Ölçeğinin Geçerliliğinin ve Güvenirliğinin İncelenmesi

Kurumsal Yönetim Ölçeğinin geçerliği Açımlayıcı (AFA) ve doğrulayıcı (DFA) faktör analizi ile güvenirliliği ise Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanarak incelenmiştir. AFA gerçekleştirilmeden önce faktör analizi için gerekli varsayımlar kontrol edilmiştir. Bunun için örneklem büyüklüğü ve çok değişkenli normal dağılım varsayımlarının karşılanıp karşılanmadığı incelenmiştir. Örneklemin büyüklüğünü incelemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı hesaplanmış ve KMO katsayısı 0,92 olarak bulunmuştur. Buna göre, faktör analizi için örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu anlaşılmıştır. Daha sonra, çok değişkenli normal dağılım varsayımı incelenmiştir. Bunun için Bartlett testi katsayısı hesaplanmış ve elde edilen katsayının anlamlı olduğu görülmüştür ($\chi^2= 1267,33$; $p<0,001$). Bu sonuca göre, evren

parametresinde çok değişkenli normal dağılım varsayımının da karşılandığı anlaşılmıştır.

Faktör analizi için gerekli varsayımlar karşılandıktan sonra analiz gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda öz-değeri 1'in üzerinde üç faktörün oluştuğu gözlenmiştir. Diğer yandan, öz-değer faktör grafiğinde birinci faktörden sonra sert bir düşüşün olduğu belirlenmiştir ve birinci faktörden sonraki faktörlerin varyansa katkısının oldukça sınırlı olduğu anlaşılmıştır. Birinci faktörün öz-değeri, ikinci faktörün öz-değerinin yaklaşık 5 katı olduğu gözlenmiştir. Bu sonuçlar ölçeğin tek faktörlü olduğunu işaret etmiştir. Bu aşamadan sonra, faktör analizi tek faktörlü olarak tekrar gerçekleştirilmiştir. Kurumsal Yönetim ölçeğinin faktör yapısı ve ölçekte bulunan maddelere ait faktör yükleri Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Kurumsal Yönetim Ölçeğinin Faktör Yapısı

Faktör	Madde No	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)	Cronbach Alfa
Kurumsal Yönetim (Öz-değer= 5,66)	m94	0,632	31,46	0,87
	m100	0,629		
	m101	0,614		
	m110	0,599		
	m99	0,591		
	m108	0,589		
	m106	0,576		
	m95	0,56		
	m109	0,56		
	m93	0,559		
	m96	0,553		
	m98	0,541		
	m103	0,535		
	m104	0,528		
	m105	0,526		
	m107	0,518		
	m97	0,477		
m102	0,477			

AFA sonucunda, Kurumsal Yönetim ölçeğinde bulunan maddelerin faktör yüklerinin 0,632 ile 0,477 arasında değişen değerler aldığı gözlenmiştir. Tek faktörlü ölçeğe ait öz değer 5,66 olarak hesaplanmıştır. Ölçeğin tek faktörlü yapısının toplam varyansın %31,46'sını açıkladığı belirlenmiştir. Tek faktörlü ölçeklerde açıklanan varyansın %30 ve daha fazla olması yeterli görülmektedir

Kurumsal Yönetim Ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı hesaplanmış ve incelenmiştir. Ölçeğin geneline ait Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı 0,87 olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısının 0,70'den büyük olması istenir. Bu değerden düşük katsayılar ölçeğin güvenilirliğinin zayıf düzeyde olduğunu göstergesidir. Bu araştırmada Kurumsal Yönetim ölçeği için hesaplanan Cronbach alfa katsayısı, ölçeğin iç tutarlılığa bağlı güvenilirliğinin yeterli düzeyde olduğunu göstermiştir.

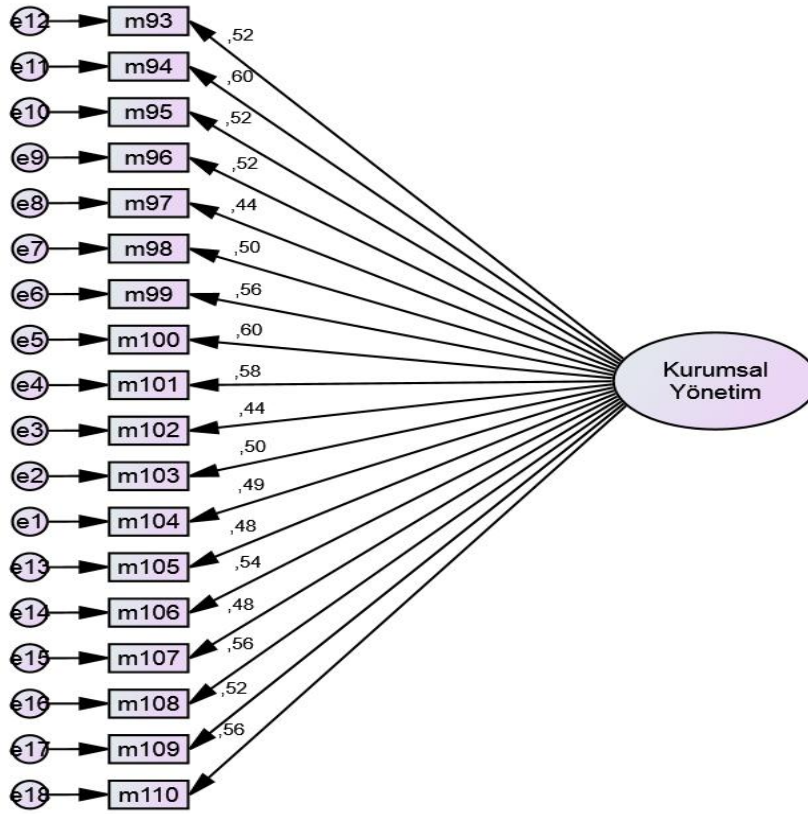
Kurumsal Yönetim ölçeğinin açılımlayıcı faktör analizi ile keşfedilen tek faktörlü yapısı DFA ile test edilmiştir. DFA sonucunda modelin eldeki verilerle ne derece uyumlu olduğunu bulmak için bazı uyum değerleri hesaplanmış ve incelenmiştir (Tablo 12).

Tablo 12. Kurumsal Yönetim Ölçeğinin Tek Faktörlü Yapısına Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	1,33	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,03	İyi uyum	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,04	İyi uyum	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,96	İyi uyum	McDonald ve Marsh, 1990
PClose	$>0,05$	0,01-0,05	0,99	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,94	İyi uyum	TanakaandHuba, 1985;

Tablo incelendiğinde, tek faktörlü modelin, eldeki veriler ile iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen tek faktörlü model şekil 5’te gösterilmiştir. Ölçekte bulunan maddelerin faktör yükleri 0,44-0,60 arasında değerler almıştır. Modelde gösterilen tüm yol katsayıları istatistiksel olarak anlamlıdır ($p < 0,001$). Sonuç olarak, Kurumsal Yönetim ölçeğinin tek faktörlü yapısının eldeki veriler ile uyumlu olduğu anlaşılmıştır.

Şekil-6 Kurumsal Yönetim Ölçeğine ait Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



4.2.6. Verilerin İstatistiksel Analizi

Araştırmanın amacı doğrultusunda geliştirilen hipotezleri test etmek için yapısal eşitlik modeli analizi kullanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli analizi gerçekleştirilmeden önce çok değişkenli analizler için gerekli varsayımlar kontrol edilmiştir. İlk olarak, veri setinde normal dağılımı güçleştiren aykırı değerlerin bulunup bulunmadığı kutu grafikleri oluşturularak araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre veri setinde normal

dağılımı güçleştiren 13 adet uç değerin olduğu belirlenmiştir. Bu değerlere ait veriler, veri setinden çıkarılmıştır. Bir sonraki aşamada normal dağılım varsayımı kontrol edilmiştir. Tek değişkenli normal dağılım varsayımının karşılanabilmesi için basıklık katsayısının 7'den, çarpıklık katsayısının ise 2'den küçük olması gerekmektedir (Finney ve DiStefano, 2006: 269-314).

Ölçeklerden elde edilen puanlara ait çarpıklık katsayılarının -1,21 ile -0,47 arasında, basıklık katsayılarının ise -0,25 ile 1,67 arasında değerler aldığı, verilerin normal dağılım gösterdiği, belirlenmiştir. Bir sonraki aşamada, çok değişkenli doğrusallık varsayımı incelenmiştir. Bu doğrultuda analize dahil edilen değişkenler için saçılma diyagramı matrisi oluşturulmuş ve incelenmiştir. Matriste değişkenler arasında doğrusal ilişkilerin tanımlandığı gözlenmiştir.

Son olarak, tolerans değerleri (TV), varyans artış faktörleri (VIF) ve durum indeksleri (CI) incelenerek, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında çoklu bağlantı probleminin bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Varyans artış faktörlerinin 10'a eşit veya daha büyük olması, durum indeksinin 30'a eşit veya daha büyük olması ve tolerans değerlerinin 0.10'a eşit veya daha küçük olması çoklu bağlantının olduğunu göstermektedir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012). Hesaplanan; VIF değerleri 1,02-2,70 arasında, TV değerleri 0,37-0,98 arasında ve CI değerleri ise 1,00-14,82 arasında değerler almıştır. Elde edilen bu değerler, değişkenler arasında çoklu bağlantı probleminin olmadığını göstermiştir. Sonuç olarak, araştırmada kullanılan verilerin çok değişkenli analizler için gerekli varsayımları karşıladığı anlaşılmıştır. Modele yönelik analizler 286 katılımcının verisiyle ve yapısal eşitlik modeli analizi AMOS 24.0 kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

4.2.7. Korelasyon Analizi Sonuçları

Araştırmanın amacı doğrultusunda ilk olarak, katılımcıların Stratejik Planlama, İç Denetim, Kurumsal Risk Yönetimi, İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Yönetim ölçeklerinden almış oldukları puanlar arasındaki ilişkilere ait korelasyon katsayıları hesaplanarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 13. Araştırmada Yer Alan Değişkenler Arasındaki İlişkilere Ait Katsayılar

Değişkenler	\bar{X}	Ss	1	2	3	4	5
1 Stratejik Planlama	4,13	0,48	1				
2 İç Denetim	4,14	0,31	,628**	1			
3 Kurumsal Risk Yönetimi	4,14	0,35	,587**	,769**	1		
4 İç Kontrol Sistemi	4,15	0,30	,541**	,734**	,753**	1	
5 Kurumsal Yönetim	4,17	0,29	,529**	,682**	,676**	,764**	1

** $p < 0,01$

Tablo incelendiğinde, stratejik planlamanın uygulama başarısı ile iç denetim ($r=0,628$; $p < 0,01$), kurumsal risk yönetimi ($r=0,587$; $p < 0,01$), iç kontrol sistemi ($r=0,541$; $p < 0,01$) ve kurumsal yönetim ($r=0,529$; $p < 0,01$) arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin bulunduğu anlaşılmaktadır. Stratejik planlamanın uygulama başarısı arttıkça iç denetim, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim becerisi de artış göstermektedir.

İç denetim ile kurumsal risk yönetimi ($r=0,769$; $p < 0,01$), iç kontrol sistemi ($r=0,734$; $p < 0,01$) ve kurumsal yönetim ($r=0,682$; $p < 0,01$) arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin bulunduğu anlaşılmaktadır. İç denetim becerisi arttıkça kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim becerisi de artış göstermektedir.

Kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol sistemi ($r=0,753$; $p < 0,01$) ve kurumsal yönetim ($r=0,676$; $p < 0,01$) arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı

ilişkilerin bulunduğu anlaşılmaktadır. Kurumsal risk yönetimi becerisi arttıkça iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim becerisi de artış göstermektedir. Son olarak iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin bulunduğu anlaşılmaktadır ($r=0,764$; $p<0,01$). İç kontrol sistemi becerisi arttıkça kurumsal yönetim becerisi de artış göstermektedir.

4.3. Hipotezlerin Test Edilmesi ve Elde Edilen Bulgular

Araştırmanın amacı doğrultusunda geliştirilen hipotezleri test etmek için yapısal eşitlik modeli kullanılarak moderatör analizleri gerçekleştirilmiştir. İlk analizde, risk yönetiminin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif etkisinin ve risk yönetimi ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici etkisinin bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Bu doğrultuda test edilen yapısal eşitlik modeline ait uyum değerleri Tablo 14’de yer almaktadır.

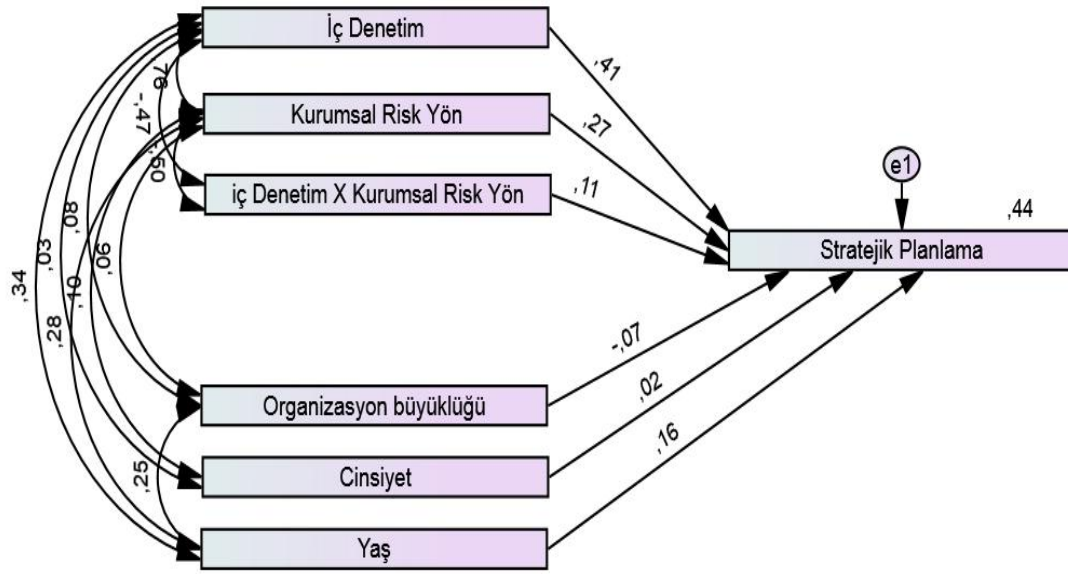
Tablo 14. Risk Yönetimi İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modeline Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	2,59	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,08	Kabul edilebilir	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,05	İyi uyum	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,99	İyi uyum	McDonald ve Marsh, 1990
PClose	$>0,05$	0,01-0,05	0,17	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,99	İyi uyum	Tanaka ve Huba, 1985;
AGFI	$\geq 0,90$	0,89-0,80	0,93	İyi uyum	Jöreskog ve Sörbom, 1984

Tablo 14’de yer alan uyum değerleri incelendiğinde, risk yönetiminin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif etkisinin ve risk yönetimi ile stratejik

planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici etkisinin bulunup bulunmadığını belirlemek için test edilen yapısal eşitlik modelinin toplanan veriler ile genel olarak iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen model Şekil 6’da gösterilmiştir.

Şekil-7 Risk Yönetimi İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modeli



Test edilen yapısal eşitlik modelinde organizasyon büyüklüğü, cinsiyet ve yaş kontrol değişkeni olarak yer almaktadır. Kurumsal risk yönetimi bağımsız değişken, stratejik planlamanın uygulama başarısı bağımlı değişken, iç denetim moderatör değişken, iç denetim x kurumsal risk yönetimi ise etkileşim değişkeni olarak modelde yer almıştır. Modelde yer alan değişkenler arasındaki ilişkilere ait yol katsayıları Tablo 3’te yer almaktadır.

Tablo 15. Risk Yönetimi İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modelinde Yer Alan Değişkenler Arasındaki İlişkiler

Bağımlı Değişken	Bağımsız değişken	Beta	Standardize Beta (β)	Std. Hata	t	P
Stratejik Plan.	<--- Cinsiyet ^a	0,045	0,017	0,117	0,386	0,70
Stratejik Plan.	<--- Yaş	0,69	0,165	0,051	3,310	***
Stratejik Plan.	<--- Organizasyon Büyüklüğü	-0,109	-0,065	0,077	-1,423	0,16
Stratejik Plan.	<--- Kurumsal Risk Yön.	0,273	0,270	0,072	3,815	***
Stratejik Plan.	<--- İç Denetim	0,415	0,409	0,072	5,759	***
Stratejik Plan.	<--- İç Denetim X Kurumsal Risk Yön.	0,071	0,112	0,034	2,111	0,035

***p<0,001;^a0 = kadın; 1 = erkek.

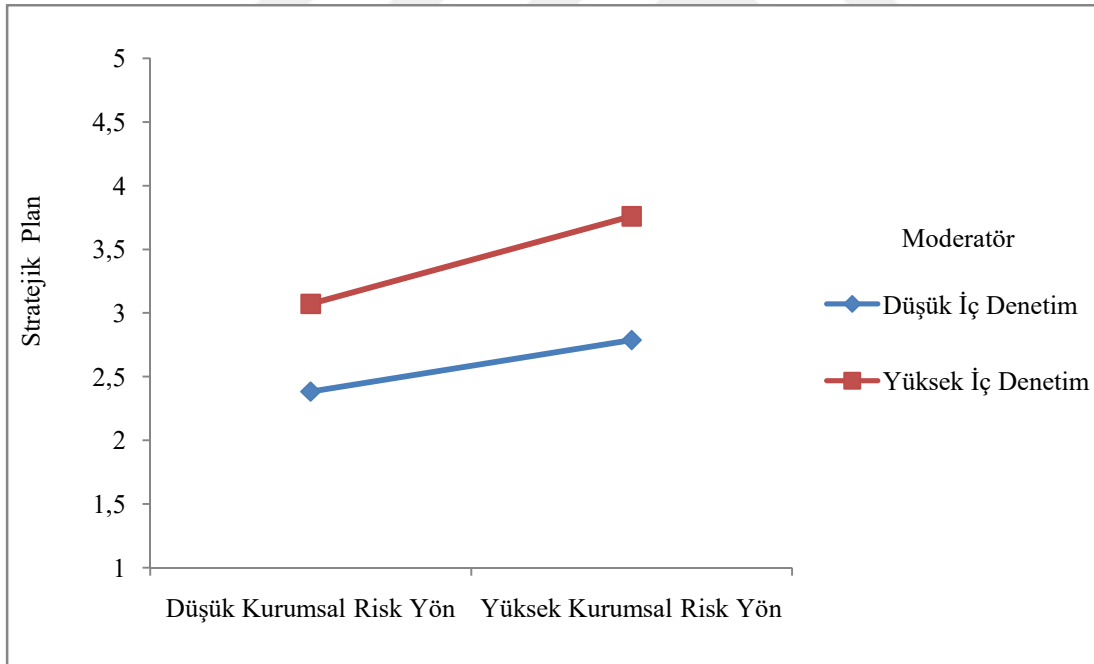
Tablo incelendiğinde, kontrol değişkenlerinden cinsiyetin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif yönlü fakat istatistiksel olarak anlamsız bir etkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır ($\beta=0,117$; $p>0,05$). Stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde yaşın pozitif yönlü ($\beta=0,165$; $p<0,001$), organizasyon büyüklüğünün ise negatif yönlü ($\beta=-0,065$; $p>0,05$) bir etkisi bulunmaktadır. Katılımcının yaşı arttıkça stratejik planlamanın uygulama başarısı artarken, organizasyon büyüklüğü arttıkça stratejik planlamanın uygulama başarısı azalmaktadır.

Kurumsal risk yönetimi ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($\beta=0,270$; $p<0,001$). Bu sonuca göre, **H1 hipotezi kabul edilmiştir**. Kurumsal risk yönetimi stratejik planlamanın uygulama başarısını pozitif yönde etkilemektedir. İç denetim ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($\beta=0,409$; $p<0,001$). Son olarak, iç denetimxkurumsal risk yönetimi etkileşim değişkeni ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir ($\beta=0,112$;

$p < 0,05$). Bu sonuca göre, **H4 hipotezi kabul edilmiştir**. Stratejik Planlamanın uygulama başarısı ile organizasyonun risk yönetim süreci arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici bir etkisi bulunmaktadır. Stratejik planlamaya etki eden değişkenler, stratejik plandaki değişimin %44'ünü açıklamıştır.

Düzenleyici etkiyi daha iyi ifade edebilmek için, regresyon eğrileri temel alınarak grafik oluşturulmuş ve incelenmiştir (Şekil 7). Grafik incelendiğinde, iç denetimin stratejik planlama uygulama başarısı ile organizasyonun kurumsal risk yönetim becerisi arasındaki ilişkiyi güçlendirdiği anlaşılmaktadır. Organizasyonda iç denetimin etkililiği arttıkça, stratejik planlama uygulama başarısı ile kurumsal risk yönetim arasındaki ilişki güçlenmektedir.

Şekil-8 Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı ile Organizasyonun Risk Yönetim Süreci Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisi



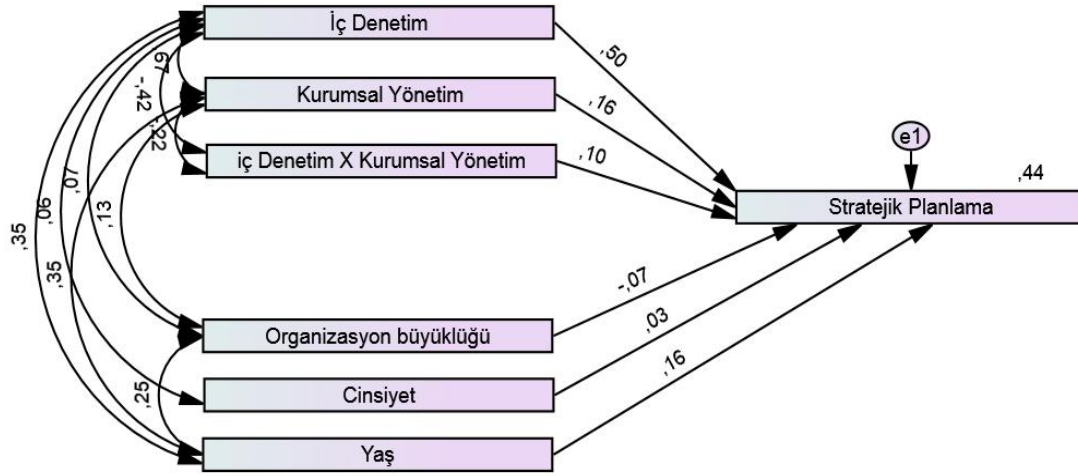
Bir sonraki yapısal eşitlik modeli analiziyle, kurumsal yönetimin (yönetişim) stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif etkisinin ve kurumsal yönetim ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici etkisinin bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Bu doğrultuda test edilen yapısal eşitlik modeline ait uyum değerleri Tablo 17'de yer almaktadır.

Tablo 17. Kurumsal Yönetim İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modeline Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	2,28	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,07	Kabul edilebilir	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,05	İyi uyum	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,98	İyi uyum	McDonald ve Marsh, 1990
PClose	$>0,05$	0,01-0,05	0,23	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,99	İyi uyum	Tanaka ve Huba, 1985;
AGFI	$\geq 0,90$	0,89-0,80	0,94	İyi uyum	Jöreskog ve Sörbom, 1984

Tablo 17’de yer alan uyum değerleri incelendiğinde, kurumsal yönetimin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif etkisinin ve kurumsal yönetim ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici etkisinin bulunup bulunmadığını belirlemek için test edilen yapısal eşitlik modelinin toplanan veriler ile genel olarak iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen model Şekil 8’de gösterilmiştir.

Şekil-9 Kurumsal Yönetim İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modeli



Test edilen yapısal eşitlik modelinde organizasyon büyüklüğü, cinsiyet ve yaş kontrol değişkeni olarak yer almaktadır. Kurumsal yönetim bağımsız değişken, stratejik planlamanın uygulama başarısı bağımlı değişken, iç denetim moderatör değişken, iç denetimxkurumsal yönetim ise etkileşim değişkeni olarak modelde yer almıştır. Modelde yer alan değişkenler arasındaki ilişkilere ait yol katsayıları Tablo 18’de yer almaktadır.

Tablo 18. Kurumsal Yönetim İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modelinde Yer Alan Değişkenler Arasındaki İlişkiler

Bağımlı Değişken	Bağımsız değişken	Beta	Standardize Beta (β)	Std. Hata	t	P
Stratejik Plan.	<--- Cinsiyet ^a	0,092	0,035	0,117	0,781	0,435
Stratejik Plan.	<--- Yaş	0,168	0,163	0,052	3,243	0,001
Stratejik Plan.	<--- Organizasyon Büyüklüğü	-0,119	-0,071	0,077	-1,536	0,125
Stratejik Plan.	<--- Kurumsal Yön.	0,160	0,159	0,061	2,607	0,009
Stratejik Plan.	<--- İç Denetim	0,505	0,498	0,068	7,478	***

Stratejik Plan.	<---	İç Denetim X Kurumsal Yön.	0,076	0,101	0,038	2,012	0,044
-----------------	------	----------------------------	-------	-------	-------	-------	-------

^a0 = kadın; 1 = erkek.

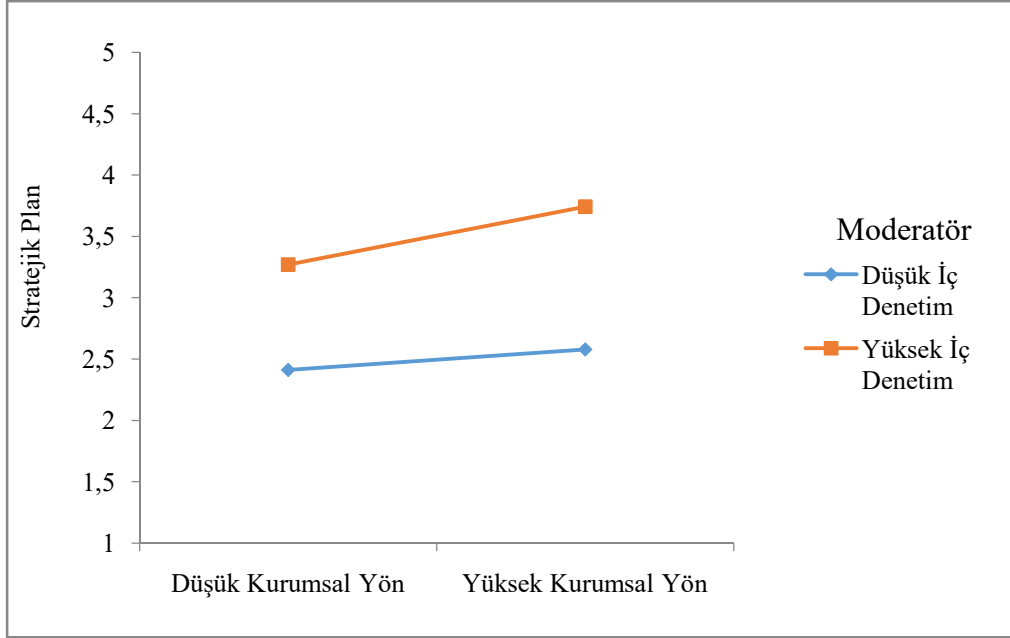
Tablo incelendiğinde, kontrol değişkenlerinden cinsiyetin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif yönlü fakat istatistiksel olarak anlamsız bir etkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır ($\beta=0,035$; $p>0,05$). Stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde yaşın pozitif yönlü ($\beta=0,163$; $p<0,01$), organizasyon büyüklüğünün ise negatif yönlü ($\beta=-0,071$; $p>0,05$) bir etkisi bulunmaktadır. Yaş arttıkça stratejik planlamanın uygulama başarısı artarken, organizasyon büyüklüğü arttıkça stratejik planlamanın uygulama başarısı azalmaktadır.

Kurumsal yönetim ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($\beta=0,1959$; $p<0,001$). Bu sonuca göre, **H2 hipotezi kabul edilmiştir**. Kurumsal yönetim stratejik planlamanın uygulama başarısını pozitif yönde etkilemektedir. İç denetim ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($\beta=0,498$; $p<0,001$). Son olarak, iç denetim x kurumsal yönetim etkileşim değişkeni ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir ($\beta=0,101$; $p<0,05$). Bu sonuca göre, **H5 hipotezi kabul edilmiştir**. Stratejik planlamanın uygulama başarısı ile organizasyonun kurumsal yönetim (yönetişim) süreci arasındaki ilişkide İç denetimin düzenleyici bir etkisi bulunmaktadır. Stratejik planlamanın uygulama başarısına etki eden değişkenler, stratejik plandaki değişimin %44'ünü açıklamıştır.

Düzenleyici etkiyi daha iyi ifade edebilmek için, regresyon eğrileri temel alınarak grafik oluşturulmuş ve incelenmiştir (Şekil 9). Grafik incelendiğinde, iç denetimin stratejik planlama uygulama başarısı ile organizasyonun kurumsal yönetim becerisi arasındaki ilişkiyi güçlendirdiği anlaşılmaktadır. Organizasyonda iç denetim

arttıkça, stratejik planlama uygulama başarısı ile kurumsal yönetim becerisi arasındaki ilişki güçlenmektedir.

Şekil-10 Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı ile Organizasyonun Kurumsal Yönetim Becerisi Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisi



Bir sonraki yapısal eşitlik modeli analiziyle, iç kontrol sisteminin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif etkisinin ve iç kontrol sistemi ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici etkisinin bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Bu doğrultuda test edilen yapısal eşitlik modeline ait uyum değerleri Tablo 19’da yer almaktadır.

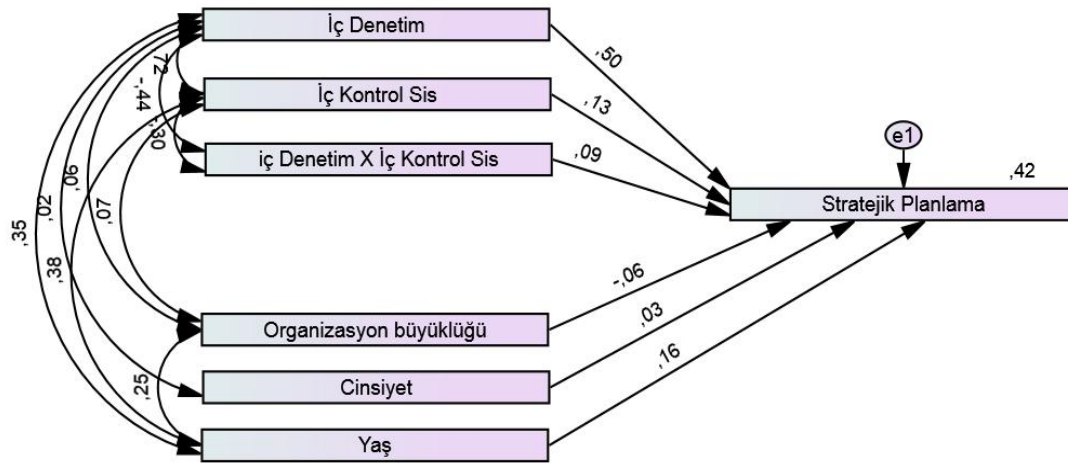
Tablo 19. İç Kontrol Sistemi İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modeline Ait Uyum Değerleri

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Uyum Değerleri	Uyum Durumu	Kaynak
(χ^2/sd)	≤ 3	$\leq 4-5$	2,99	İyi uyum	Byrne, 1989
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,08	Kabul edilebilir	Browne ve Cudeck, 1993
SRMR	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,06	Kabul edilebilir	
CFI	$\geq 0,96$	0,90-0,95	0,98	İyi uyum	McDonald ve Marsh, 1990

PClose	>0,05	0,01-0,05	0,09	İyi uyum	MacCallum, Browne ve Sugawara, 1996
GFI	≥ 0,90	0,89-0,85	0,98	İyi uyum	Tanaka ve Huba, 1985;
AGFI	≥ 0,90	0,89-0,80	0,92	İyi uyum	Jöreskog ve Sörbom, 1984

Tablo 19’da yer alan uyum değerleri incelendiğinde, iç kontrol sisteminin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif etkisinin ve iç kontrol sistemi ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici etkisinin bulunup bulunmadığını belirlemek için test edilen yapısal eşitlik modelinin toplanan veriler ile genel olarak iyi düzeyde uyum gösterdiği anlaşılmaktadır. Test edilen model Şekil 10’da gösterilmiştir.

Şekil-11 İç Kontrol Sistemi ile Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modeli



Test edilen yapısal eşitlik modelinde organizasyon büyüklüğü, cinsiyet ve yaş kontrol değişkeni olarak yer almaktadır. İç kontrol sistemi bağımsız değişken, stratejik planlamanın uygulama başarısı bağımlı değişken, iç denetim moderatör değişken, iç denetimx iç kontrol sistemi ise etkileşim değişkeni olarak modelde yer almaktadır. Modelde yer alan değişkenler arasındaki ilişkilere ait yol katsayıları Tablo 20’de yer almaktadır.

Tablo 20. İç Kontrol Sistemi İle Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısı Arasındaki İlişkide İç Denetimin Düzenleyici Etkisinin Belirlemek İçin Geliştirilen Yapısal Eşitlik Modelinde Yer Alan Değişkenler Arasındaki İlişkiler

Bağımlı Değişken	Bağımsız değişken	Beta	Standardize Beta (β)	Std. Hata	t	P
Stratejik Plan.	<--- Cinsiyet ^a	0,076	0,029	0,118	0,641	0,522
Stratejik Plan.	<--- Yaş	0,166	0,162	0,053	3,155	0,002
Stratejik Plan.	<--- Organizasyon Büyüklüğü	-0,098	-0,059	0,078	-1,262	0,207
Stratejik Plan.	<--- İç Kontrol Sis.	0,132	0,131	0,067	1,979	0,048
Stratejik Plan.	<--- İç Denetim	0,512	0,505	0,071	7,233	***
Stratejik Plan.	<--- İç Denetim X İç Kontrol Sis.	0,062	0,088	0,036	1,73	0,084

^a0 = kadın; 1 = erkek.

Tablo incelendiğinde, kontrol değişkenlerinden cinsiyetin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde pozitif yönlü fakat istatistiksel olarak anlamsız bir etkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır ($\beta=0,029$; $p>0,05$). Stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde yaşın pozitif yönlü ($\beta=0,162$; $p<0,01$), organizasyon büyüklüğünün ise negatif yönlü ($\beta=-0,059$; $p>0,05$) bir etkisi bulunmaktadır. Yaş arttıkça stratejik planlamanın uygulama başarısı artarken, organizasyon büyüklüğü arttıkça stratejik planlamanın uygulama başarısı azalmaktadır.

İç kontrol sistemi ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($\beta=0,131$; $p<0,05$). Bu sonuca göre, **H3 hipotezi kabul edilmiştir**. İç kontrol sisteminin stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmaktadır. İç denetim ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($\beta=0,505$; $p<0,001$). Son olarak, iç denetim iç kontrol sistemi etkileşim değişkeni ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü

fakat istatistiksel olarak anlamsız bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir ($\beta=0,088$; $p>0,05$). Bu sonuca göre, **H6 hipotezi reddedilmiştir**. Stratejik planlamanın uygulama başarısı ile organizasyonun iç kontrol süreci arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici bir etkisi bulunmamaktadır. Stratejik planlamaya etki eden değişkenler, stratejik plandaki değişimin %42'sini açıklamıştır. Hipotez testi sonuçlarına ilişkin özet tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 22. Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez	Sonuç
H1	KABUL
H2	KABUL
H3	KABUL
H4	KABUL
H5	KABUL
H6	RED

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bu çalışmanın temel amacı; organizasyonun yönetimi için stratejik bir kontrol aracı olan iç denetimin, yine organizasyonun özellikle kaynak planlaması ve performansının değerlendirilmesi açısından önemli bir kontrol aracı olan stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerindeki etkisini değerlendirmektir. Türkiye'nin en büyük 1000 işletmesinden 299'nda yapılan bu araştırma kapsamında öncelikle; KRY-stratejik planlamanın uygulama başarısı, iç kontrol-stratejik planlamanın uygulama başarısı ve yönetim-stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişki test edilmekte, aralarında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki görülmesi üzerine iç denetimin bu ilişkiler üzerindeki düzenleyici (moderatör) etkisi incelenmektedir. Yapılan analizler neticesinde iç denetimin; kurumsal risk yönetimi-stratejik planlamanın uygulama

başarısı ile yönetim-stratejik planlamanın uygulama başarısı ilişkisinde düzenleyici etkisi olduğu ancak; iç kontrol-stratejik planlamanın uygulama başarısı ilişkisinde ise düzenleyici etkisinin bulunmadığı görülmektedir. Çalışmada elde edilen bir diğer önemli bulgu da organizasyonun büyüklüğü ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasında ters yönlü ve anlamlı bir ilişkinin bulunmasıdır. Araştırma sonuçlarına göre; organizasyon büyüdükçe stratejik planlamanın uygulama başarısı azalmaktadır.

Bu çalışmanın alan yazına en önemli katkısı iç denetim ve stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkiyi bütüncül bir yaklaşımla inceleyerek iç denetimin bu süreçteki rolünü ortaya koyan ilk çalışma olmasıdır. İç denetimin etkililiğine yönelik yapılan çalışmalar, iç denetimin başarısını; iç denetçilerin mesleki yeterliliğine, organizasyonel problemlere çözüm üretebilmesine, paydaş beklentilerine cevap verebilme becerisine bağlamaktadır. Talep yönlü, yani kurumun üst yönetiminde görev alan ve iç denetimin en önemli paydaşları olan yönetici personelin verdiği cevaplar çerçevesinde gerçekleştiren bu çalışmada görülmektedir ki; paydaş beklentilerine cevap verebilen, organizasyonel problemlere çözüm üretebilen ve yetkin iç denetçilerle icra edilen iç denetim faaliyeti organizasyonun en temel kaynak yönetim sistemi olan stratejik planın uygulama başarısını pozitif yönde etkilemektedir. İç denetim faaliyetinin, uluslararası standartlarda da belirtildiği gibi; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla sürecin başından sonuna, stratejik planın tasarımından uygulanmasına kadar bir bütünlük içerisinde, sürece katkı sağlayacak şekilde değerlendirme yapması uygulama başarısını önemli ölçüde arttıracaktır.

Araştırmanın ilk hipotezine göre kurumsal risk yönetimi ile stratejik planlamanın uygulama başarısını arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Organizasyonun güçlü ve olumlu bir kurumsal risk yönetim yapısı stratejik planın uygulama başarısını da pozitif yönde etkilemektedir. Organizasyonun vizyonu ve misyonu ile başlayan, stratejik amaçlarla devam eden stratejik planlamanın nihai çıktıları organizasyonu daha

ileriye taşıyacak hedefler ve bu hedefleri gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerdir. Geçmişteki stratejik planlama yaklaşımından farklı olarak günümüz planlamacıları daha risk odaklı bir yaklaşım sergilemektedir. Bu yaklaşım, organizasyonun maruz kalacağı belirsizlikleri öngörerek yönetilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını gerektirmektedir. Stratejik riskler organizasyonun geleceğini doğrudan etkileyen risklerdir. Organizasyonun stratejik kararlarının uygulanmasını engelleyebilecek olay ya da olayların, yani risklerin gerçekleşme olasılığı, bu olayın karara etkisiyle sistematik ilişkilendirildiğinde ve bu ilişkilendirme önceden tanımlanmış süreçlerle kurumsal kültüre entegre edildiğinde, risklerin yönetimi bir karar destek mekanizmasına dönüşmektedir. Kurumsal risk yönetimi stratejik planın her safhasında karşı karşıya kalınabilecek risklerin analizini öngörmektedir. Amaç ve hedeflerin belirlenmesi aşamasında; iç ve dış çevreden kaynaklanabilecek riskler, uygulama aşamasında; kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek veya ulaşmasını kolaylaştıracak riskler, uygulama sonucunda da; stratejinin uygulanmasıyla ortaya çıkan yeni riskler belirlenmekte, değerlendirilmekte, önceliklendirilmekte ve yönetilmesi için önlemler geliştirilmektedir. Risk yönetimi ile işletme performansı arasında pozitif ilişki olduğunu ortaya koyan çalışmalarla uyumlu bir şekilde, stratejik planlama ve uygulama süreçlerine risk esaslı bakış, bu sürecin başarısını olumlu yönde etkilemektedir. Araştırmanın dördüncü hipotezi olan iç denetimin bu iki değişken arasındaki ilişkideki düzenleyici etkisi de araştırma sonuçları tarafından doğrulanmaktadır. Kurumsal risk yönetim sürecinin hem etkililiğini değerlendiren hem de risk yönetim sürecinin kurum çapında entegre bir şekilde yönetilmesinde kolaylaştırıcılık rolünü üstlenen iç denetim, bu iki değişken arasındaki ilişkinin gücünü de arttırmaktadır.

Araştırmanın ikinci hipotezine göre; yönetim süreci ile stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Organizasyonun güçlü ve olumlu yönetim yapısı stratejik planın uygulama başarısını

olumlu yönde etkilemektedir. Bu sonuç daha önce organizasyonun yönetişimi ve değeri arasındaki güçlü korelasyon veya zayıf yönetişimin kötü performansa neden olduğunu belirten çalışmaları destekler niteliktedir. Yönetişim süreci esasında bir “sorumlu karar” verme arayışı, katılımcı yöntemlerle hazırlanan stratejik planlama ise bir tür sorumlu karar alma mekanizmasıdır. Sorumlu karar verme arayışında karar vericiler verilen kararlardan tüm paydaşların etkileneceği bilinciyle hareket etmektedirler. Bu sorumluluk, etkileşen (stakeholder) ve paydaş hakları, etik, kurumsal amaçlar ve katılımcı/ortak akıl normlarından beslenerek verilecek kararı olgunlaştırmaktadır. Yönetişim sürecinin öngördüğü, paydaşların tüm yönetim süreçlerine katılımı ve her seviyede çalışanın stratejik planı benimsemesi, stratejik planın hem hazırlanması hem de uygulanmasında başarıyı arttıran en önemli etkidir. Organizasyonun değeri ve yönetişim seviyesindeki güçlü korelasyona vurgu yapan veya zayıf yönetişim yapısının kurum bileşenlerinde kötü performansla neden olduğunu ortaya koyan çalışmalara uygun olarak, organizasyonun yönetişim süreci stratejik planlamanın uygulama başarısını da olumlu yönde etkilemektedir. Ayrıca stratejik planın uygulanması esnasında karşılaşılabilecek ve paydaş katılımından kaynaklanabilecek problemlerle mücadele etmenin yolu, organizasyonun güçlü yönetişim yapısıdır (Lipton ve Lorsch, 1992: 64). Araştırmanın beşinci hipotezine göre; yönetişim süreci ile organizasyonun stratejik planlama uygulama başarısı arasındaki ilişkide iç denetimin düzenleyici etkisi bulunmaktadır. İç denetim yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirerek iki değişken arasındaki ilişkiyi güçlendirmektedir.

Araştırmanın üçüncü hipotezine göre; iç kontrol sistemi ile stratejik planın uygulama başarısı arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Organizasyonun güçlü ve olumlu bir iç kontrol yapısı stratejik planın uygulama başarısını olumlu yönde etkilemektedir. Esasında iç kontrol sistemi hedef odaklı bir

sistemdir ve operasyonel faaliyetlerin başarısında önemli rol oynadığı gibi kurumun stratejik amaç ve hedeflerine de ışık tutmaktadır. Stratejik yönetim, yönetim süreçleri, faaliyetler ve performans süreçleri ile ilgili tüm kontrolleri kapsayan iç kontrol süreci, ancak organizasyonun stratejik amaçlarını gerçekleştirmesini sağladığında etkilidir denilebilmektedir (Pruvasi ve Ratrizia, 2015: 487). Yüksek kaliteli bilgi akışını öngören, organizasyon kültürünü hedeflerin başarılması için en önemli faktör olarak değerlendiren, personelin performansının değerlendirilmesini sistematik hale getiren bir iç kontrol sistemi, kurumsal hedeflerin başarılması için bir yol haritası sunmakta ve stratejik planın uygulama başarısını pozitif yönde etkilemektedir. Araştırmanın son hipotezi olan iç denetimin, iç kontrol-stratejik planın uygulama başarısı arasındaki ilişkide düzenleyici etkisi bulunduğu hipotezi, araştırma sonuçları tarafından desteklenmemektedir. İç denetim her ne kadar stratejik bir kontrol aracı olarak organizasyonun iç kontrollerinin etkililiğini değerlendirirse de kendisi de iç kontrol sistemideizleme bileşeninin en önemli aktörü olduğu için söz konusu hipotezin doğrulanmadığı değerlendirilmektedir. İç kontrolün “izleme standartları” bileşeni kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi için sürekli ve bağımsız değerlendirmelerin yapılmasını ve iç kontrol boşluklarını değerlendirerek gerekli düzeltici işlemlerin yapılmasını öngörmektedir. İç denetim de bu ihtiyaçtan kaynaklanarak ortaya çıkmış bir yönetim aracıdır. Araştırma sonuçlarına göre iç kontrol sistemi, iç denetimi de içine alan bir bütün halinde stratejik planlamanın uygulama başarısını etkilemekte, iç denetim, iç kontrolle stratejik planın uygulama başarısı arasındaki ilişkide düzenleyici rol oynamamaktadır.

Araştırma sonuçlarının ortaya çıkardığı bir diğer sonuç da organizasyonun büyüklüğü ile stratejik planın uygulama başarısı arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişkinin bulunmasıdır. Organizasyon büyüdükçe stratejik planın uygulama başarısı azalmaktadır. Literatürde, stratejinin uygulanmasını olumsuz etkileyen organizasyonel

hususlar olarak birçok faktör yer almaktadır. Uygulanan strateji ile uyumlu olmayan organizasyon yapısı, yeterli iletişimin ve koordinasyon mekanizmalarının bulunmaması organizasyon büyüklüğü ile ilişkilendirilebilecek nedenlerdir. Zira organizasyonlar büyüdükçe, kontrol alanı veya kademelenme artmakta ve bunun doğal sonucu olarak da yönetilmesi gereken sistemler karmaşıklaşma ve belirsizlik artmaktadır. Bu durum da organizasyonel kararların hayata geçirilmesinde veya stratejik planların uygulanmasında büyük organizasyonlara nispeten küçük organizasyonlara bir avantaj sağlamakta, stratejik planların uygulama başarısını olumlu yönde etkilemektedir. Organizasyonun büyüklüğü ve karmaşıklığı arttıkça yönetim süreçlerinde yaşanan güçlüklerin stratejik planının uygulanması sürecini de güçleştirdiği değerlendirilmektedir.

Stratejik planlama, iç denetim, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim; organizasyonların varoluş nedenlerini sürdürmek ve hedeflerini gerçekleştirmek için kullandıkları yönetim araçlarıdır. Bu yönetim araçlarının ortak özelliği ise karar vericilerin organizasyonun geleceğine yönelik alacakları kararlara ışık tutmak, onları doğru yönlendirerek paydaşların menfaatlerini maksimize etmektir. Geleceğe yönelik belirsizliklerin ve risklerin minimize edilmesini, faaliyetlerin etkili ekonomik ve verimli yürütülmesini, organizasyonun karar süreçlerine paydaş katılımını öngören ve faaliyetlere değer katmayı temel ilke edinen bu yönetim araçlarının rasyonel etkileşimi sağlandığı takdirde, kurumsal amaçlara ulaşmak konusunda kurumsal güvence sinerjisi oluşturulabilecektir.

Öneriler

Bağımsız güvence ve danışmanlık hizmetiyle organizasyonun faaliyetlerine değer katmayı amaçlayan iç denetim, ilk ortaya çıkışından günümüze büyük ölçüde evrim geçirerek hesapların doğruluğunu kontrol etmekten, organizasyonun stratejik yönetim ve karar süreçlerine destek olan bir stratejik kontrol aracı haline gelmiştir. Bu süre zarfında iç denetimin yönetim süreçlerine desteğinde bir artış yaşanırken eş zamanlı

olarak, yönetimin ve yönetim kurullarının da iç denetimden beklentisi artmaktadır. Ancak iç denetim alanındaki çalışmalar iç denetimin stratejik yönetim alanındaki rolünü ortaya koymak konusunda yetersiz kalmaktadır.

İç denetim konusundaki alan yazın oldukça kısıtlıdır ve iç denetimin organizasyona stratejik anlamda katkılarından ziyade, çoğunlukla iç denetimin organizasyona operasyonel ve finansal katkılarına yönelik yapılan çalışmalardan oluşmaktadır. Gelecekte yapılacak çalışmalarda, iç denetimin stratejik seviyede hangi süreçlere katkı sağlayacağıın veya değer katacağıın incelenmesinin iç denetim disiplinin geleceğı açısından çok önemli olduğu değerlendirilmektedir. Bu rolün vurgulanması, iç denetim alanında çalışan kişilerin faaliyetlerine ışık tutarak hem yönetim kurulunun beklentilerine cevap vermelerine hem de kendilerine stratejik anlamda yüklenen misyonu sahiplenmelerine katkı sağlayacaktır. Açık sistemler için sürdürülebilir rekabet avantajı yaratabilmenin ön koşulu olan değışime ayak uydurma ve kurumsal değışimi yönetme sürecinde iç denetimin alabileceğı rollerin incelenmesinin de iç denetim alanına önemli katkılar sağlayacağı değerlendirilmektedir. Zira kurumsal değışim, kurumsal yapının, kurum kültürünün, iş süreçlerinin, çalışanların ve mevcut sistemlerin çevresel değışimlerle uyumlu hale getirilmesidir ve organizasyonun en temel stratejik güvence aracı olan iç denetim “kurum faaliyetlerine değer katmak” misyonu ile bu sürece önemli katkılar sağlayacaktır.

Bu çalışmada stratejik planlamanın uygulama başarısının değerlendirilmesinde yöneticilerin algısı temel kriter olarak alınmıştır. Subjektif olduğu değerlendirilen bu kriterin esas alınmasının temel nedeni; planın hedeflerinde elde edilen başarıların ayrı ayrı ölçülebilmesinde yaşanan güçlükler ve işletmelerin bu bilgiyi paylaşma konusundaki isteksizlikleridir. Bu nedenle de stratejik planın uygulama başarısına yönelik önümüzdeki dönemde stratejik planda yer alan hedeflerin başarısını müstakil olarak ölçen çalışmaların yapılmasının bu konudaki subjektifliğı minimize edeceği ve iç

denetimin stratejik planın uygulama başarısına katkısını daha somut ortaya koyabileceği düşünölmektedir. Ayrıca bu çalışma kapsamında olmayan ancak, iç denetçinin sahip olması gereken en önemli becerilerden biri olan iletişim becerisinin; çalışanların denetime karşı olan direncinin azaltılması ve denetçi ile denetlenen arasındaki muhtemel çatışmaların önlenmesindeki rolünün ve iç denetçinin çalışanlarla kurduğu iletişimin kurumsal hedeflere katkısının da incelenmesi gereken önemli konulardan biri olduğu değerlendirilmektedir.



KAYNAKÇA

Albercht, W.S., Howe, K.R., Schueler, D.R., Stocks, K.D. (1988), **Evaluating The Effectiveness of Internal Audit Departments**, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida

Agbejule, A., Jokipii, A. (2009), **Strategy, Control Activities, Monitoring And Effectiveness**, Managerial Auditing Journal Vol. 6 No. 24 , 500-522.

AICPA, (2016), **The State of Risk Oversight: An Overview of Enterprise-Wide Risk Management Practices**, North Carolina: The ERM Initiative in the Poole College of Management at North Carolina State University.

AIRMIC, (2010), **A structured Approach to Enterprise Risk Management (ERM) and the Requirements of ISO 31000**, AIRMIC, Alarm, IRM.

Alashloo, F.R., Castka, P., Sharp, J.M. (2005), **Towards Understanding The Impeders Of Strategy Implementation In Higher Education – A Case Study Of He Institutes In Iran**, Quality Assurance in Education, Vol. 13 No. 2, 132-47.

Albrecht, W., Howe, K., Schueler, D., Stocks, K., (1988), **Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Alexander, L.D., (1991), **Strategy Implementation: Nature Of The Problem**, International Review of Strategic Management , 73-91.

Alpar, R., (2010), **Spor, Sağlık ve Eğitim Bilimlerinde Uygulamalı İstatistik ve Geçerlik-Güvenirlilik**, Birinci Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.

Alzeban, A., Gwilliam, D., (2014), **Factors Affecting The Internal Audit Effectiveness: A Survey Of The Saudi Public Sector**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 23 , 76-84.

Andersen, T., (2009), **Effective Risk Management Outcomes: Exploring Effects Of Innovation And Capital Structure**, Journal of Strategy and Management , 352-379.

Ansoff, I., (1965), **Corporate Strategy: an Analytical Approach to Business Policy for Growth and Expansion**, New York: McGraw-Hill.

AON, (2010), **Enterprise Risk Management Survey**, AON Global Risk Insight Platform.

Aras, G., Crowther, D., (2008), **Governance And Sustainability: An Investigation Into The Relationship Between Corporate Governance And Corporate Sustainability**, Management Decision Vol. 46.

AS/NZS ISO 31000, (2009), **Risk Management—Principles And Guidelines**, Sydney: Standards Australia/Standards New Zealand.

Bahrman, D., (2011), **Evaluating ang Improving Organizational Governance**, Florida: Altamonte.

Bain ve Company, (2003), **Bain Study Reveals How Firms Are Using Three Main Analytical Tools**, Financial Times , 1-12.

- Baker, G. A., (2003), **Strategic Planning and Financial Performance in The Food Processing Sector**, Review of Agricultural Economics-Volume 25, Number , 470-482.
- Balkaran, L., (2016), **The Importance of Auditing Your Company's Strategic Plan**, The EDP Audit, Control, and Security Newsletter , 1-10.
- Beasley, M. S., Frigo, M. L., (2011), **ERM and Its Role in Strategic Planning and Strategy Execution**, J. R. Fraser, & B. J. Simkins içinde, Enterprise Risk Management (s. 31-50), John Wiley & Sons.
- Beasley, M., Pagach, D., Warr, R., (2008), **The Information Conveyed in Hiring Announcements of Senior Executives Overseeing Enterprise-Wide Risk Management Processes**, Journal of Accounting, Auditing and Finance 23(3), 311-332.
- Bain and Company, (2003), **Bain Study Reveals How Firms Are Using Three Main Analytical Tools**, Financial Times 4th September 2003.
- Boyd, K., Elliott, E., (1998), **A Measurement Model of Strategic Planning**, Strategic Management Journal, Vol. 19, No. 2 , 181-192.
- Brickley, J.A., Zimmerman, J., (2010), **Corporate Governance Myths: Comments On Armstrong, Guay, and Weber**, Journal of Accounting and Economics , 235-245.
- Büyüköztürk, Ş., (2006), **Veri Analizi El Kitabı**, 6. Baskı. Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- Carpenter, N. J., (2013), **A Case Study Of Issues Of Strategy Implementation In Internationalization Of Higher Education**, International Journal of Educational Management, Vol. 27 , 4-18.
- Čater, T., Pučko, D., (2010), **Factors Of Effective Strategy Implementation: Empirical Evidence From Slovenian Business Practice**, Journal of East European Management Studies, Vol. 15, No. 3 , 207-236.
- Chandler, A., (1962), **Strategy and Structure. Chapters in the History of the Industrial Enterprise**, Cambridge: MIT Press.
- Chapman, R., (2006), **Enterprise Risk Management: Simple Tools and Techniques for Enterprise Risk Management**. John Wiley&Sons Ltd. .
- Cohen, A., Sayag, G., (2010), **The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants In Israeli Organizations**, Australian Accounting Review, 296-307.
- Comrey, A., Lee, H., (1992), **Interpretation and Application of Factor Analytic Results. In: A First Course on Factor Analysis**, New Jersey: Lawrence Erlbaum.
- COSO, (2004), **ERM-COSO Application Techniques**, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Boston.
- COSO. (2013). **Internal Control—Integrated Framework**, Committee of Sponsoring Organizations (COSO).
- Çokluk, O., Şekercioğlu, G., Büyüköztürk, G., (2012), **Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli SPSS ve Lisrel Uygulamaları**, Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.

- D'Aquila, J. (1998), **Is The Control Environment Related To Fiancial Reporting Decisions**, Menagerial Auditing Journal Vol. 13 No. 8 , 472-478.
- Dinçer, Ö., Tatoğlu, E., Glaister, K., (2006), **The Strategic Planning Process: Evidence from Turkish Firms**, Management Research News, Vol.29, No.4 , 209-219.
- Dinçer, Ö., (1998), **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, İstanbul: Beta Basım.
- Dittenhofer, M., (2001), **Internal Auditing Effectiveness An Expansion of Present Methods**, Mangerial Auditing Journal, 16, 443-50
- Drucker, P., (1994), **The Theory of Business**, Harvard Business Review, 72 , 95-105.
- Elbanna, S., Andrews, R., Pollanen, R., (2015), **Strategic Planning and Implementation Success in Public Service Organizations: Evidence from Canada**, Public Management Review, 18:7 , 1017-1042.
- Elbanna, S., Thanos, I., Çolak, M., (2014), **An Exploratory Study of the Determinants of the Quality of Strategic**, Journal Of Strategic management 40 , 24-47.
- Ellis, S., Dick, P., (2000), **Understanding Organizational Behavior**, London: McGraw Hill.
- Ellul, A., Yerramilli, V., (2013), **Stronger Risk Controls, Lower Risk: Evidence From U.S. Bank Holding Companies**, The Journal of Finance, 68(5) , 1757-1803.
- Falshaw, J.R., Glaister, K.W., (1999), **Strategic Planning: still going strong?**, Long Range Planning, Vol: 32 , 107-16.
- Farrell, J.M., Hoon, A., (2009), **What's Your Company Risk Culture**, National Association of Corporate Directors Directorship , 50-62.
- Farrell, M., Gallagher, R., (2014), **The Valuation Implications of Enterprise Risk Management Maturity**, The Journal of Risk and Insurance. 82, No. 3 , 625-657.
- FERMA, (2003), **A Risk Management Standard**, Brüksel: Avrupa Risk Yönetimi Derneleri Fedarasyonu.
- Ferrell, O. C., Fraedrich, J., Ferrell, L., (2000), **Business Ethics**, 4th edn. Boston: Houghton Mifflin.
- Finney, S., DiStefano, C., (2006), **Non-Normal And Categorical Data In Structural Equation Modeling**, In G. R. Hancock, & R. D. Mueller (Eds.), Structural Equation Modeling: A second course. Charlotte: Information Age.
- FRC, (2015), **Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code**, Londra: The Financial Reporting Council.
- Fungston, R., (2004), **Avoiding the Value Killers**, Treasury and Risk Management, April.
- Geiger, M.A., Cooper, M., (2004), **Internal Control Components: Did COSO Get It Right?**, CPA Journal, Vol. 74, Issue 1, , 28-31.

Grambling, A., Maletta, M., Schneider, A., Church, B. (2004), **The Role Of The Internal Audit Function In Corporate Governance: A Synthesis Of The Extant Internal Auditing Literature And Directions For Future Research.** Journal of Accounting Literature Vol. 23 No. 1 , 194-244.

Griffiths, D., (2006), **Risk Based Internal Auditing**, An introduction.

Gürbüz, S., Şahin, F., (2016), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Hermanson, D.R., Smith, J.L., Stephens, N.M., (2012), **How Effective are Organizations Internal Controls? Insight Into Specific Internal Control Elements**, Current Issues in Auditing Vol. 6 No 1 , 31-50.

Hill, C.W.L., Jones, G.R., (2008), **Strategic Management: an Integrated Approach**, Eighth ed. New York: Houghton-Mifflin.

Hillson, D., (1997), **Towards a Risk Maturity Model.** International Journal of Project and Business Risk Management, , 35-45.

Hitt, A., Ireland, D., Hoskisson, R., (2009), **Strategic Management Competitiveness & Globalization**, Mason,: South-Western.

Holton, G., (2004), **Defining Risk**, Financial Analysis Journal , 19-25.

Hoyt, R.E., Liebenberg, A., (2011), **The Value of Enterprise Risk Management**, Journal of Risk and Insurance, 78(4) , 795-822.

Humphrey, W., (1989), **Managing the Software Process**, Massachusetts: Addison-Wesley.

IIA, (2013), **International Professional Practices Framework**, Altamonte Springs, FL: (IPPF) The Institute of Internal Auditors.

IIA, (2016), **Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)**, Florida: The Institute of Internal Auditors.

IIA, KPMG, (2015), **Strategy-Related Auditing**, Discussion Paper. 1-32.

ISO, (2017), **ISO 31000**, The Risk Management International Standardization Organization (ISO), İsviçre:

ISO, (2009), **ISO 31000 Guidance**, International Standardization Organization Cenevre.

Jeffrey, C., (2008), **How Internal Audit Adds Strategic Value**, Financial Executive. December 19 .

Jiang, N., Carpenter, V., (2011), **A Case Study of Issues of Strategy Implementation in Internationalization of Higher Education**, International Journal of Educational , 4-18.

Johnson, G., Scholes, K., Whittington, R., (2008), **Exploring Corporate Strategy: Text and Cases**, Eighth Ed. Harlow, Financial Times Prentice Hall.

Jones, M. J. (2008), **Internal Control, Accountability And Corporate Governance Medieval And Modern Britain Compared**, Accounting, Auditing & Accountability journal , 1052-1075.

Kachaner, N., King, K., Stewart, S., (2016), **Four Best Practices for Strategic Planning**, Strategy & Leadership VOL. 44 NO. 4 , 26-31.

Kalkınma Bakanlığı, (2016), **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, Ankara: Kalkınma Bakanlığı.

Kaplan, R. S., Mikes, A., (2012), **Managing Risks: A New Framework**, Harvard Business Review, June.

King, W. R., (1983), **Evaluating Strategic Planning Systems**, Strategic Management Journal, Vol. 4, No. 3 , 263-277.

Kline, R. B., (2011), **Principles and Practice of Structural Equation Modeling** (3rd Edition ed.), New York: The Guilford Press.

Kosmala, W. M., (2014), **Risk Management Practices from Risk Maturity Models Perspectives**, JEEMS, 19(2), 133-159.

Krogerus, R., Tschäppeler, M., (2011), **The Decision Book Fifty Models for Strategic Thinking**, Zürich: Profile Books LTD.

Lam, J., (2003), **Enterprise Risk Management: From Incentives to Controls**, John Wileyand Sons ine.

Lambert, R., Leuz, C., Verrecchia, R., (2007), **Accounting Information, Disclosure and Cost of Capital**, journal of Accounting Research 45 , 385-420.

Lenz, R., Saren, G., (2012), **Reflections On The Internal Auditing Profession: What Might Have Gone Wrong**, Managerial Auditing Journal, Vol. 27 No. 6 , 532-549.

Levinthal, D.A., March, G., (1993), **The Myopia of Learning**, Strategic Management Journal, Vol. 14, , 95-112.

Li, Y., Guonhui, S., Eppler, M., (2008), **Making Strategy Work: A Literature Review On The Factors Influencing Strategy Implementation**, Working Paper No. 2, ICA.

Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., Bardhan, I., (2011), **The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses**, The Accounting Review, Vol. 86 No. 1 , 287-323.

Lipton, M., Lorsch, J. W. (1992), **A Modest Proposal for Improved Corporate Governance**, The Business Lawyer, Vol. 48, No. 1 , 59-77.

Beasley, M., (2015), **An Analysis Of The Maturity And Strategic Impact Of Investments In ERM**, J. Account. Public Policy 34 , 219–243.

Macleod, L., (2016), **Mission, Vision and Value Statements; The Physician Leader's Role**, Physician Leadership Journal , 18-25.

Marville, R., (2003), **The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management**, International Journal of Auditing , 209-222.

- McKinsey, (2009), **Quarterly Summary Strategic Planning In A Crisis**, Toronto Canada: Association for Strategic Planning.
- Mihret, D.G., James, K., Mula, J.M., (2010), **Antecedents And Organisational Performance Implications Of Internal Audit Effectiveness: Some Propositions And Research Agenda**, Pacific Accounting Review, vol. 22, no. 3 , 224-252.
- Mintzberg, H., (1994), **The Fall and Rise of Strategic Planning**, Harvard Business Review, 107-114.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., Lampel, J., (1998), **Strategy Safari: A Guided Tour Through The Wilds Of Strategic Management**, New York: The Free Press, a division of Simon & Schuster Inc.
- Mintzberg, H., (1978), **Patterns In Strategy Formation**, Management and Science 24 (9) , 934-948.
- Mirze, K., (2014), **İşletmelerde Stratejik Planlama El Kitabı**, Ankara: Nobel.
- Mintzberg, H., (1967), **The Science Of Strategy Making**, Industrial Management Review, 71-82.
- Moeller, R.R., (2009), **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, New Jersey.: Wiley.
- Monda, B., Giorgino, M., (2013), **An ERM Maturity Model**, Presented at the: 2013 Enterprise Risk Management Symposium April 22-24, Chicago.
- Muneeza, İ.A., Wajeeh, A., (2012), **Strategic Corporate Governance For Sustainable Mutual Development**, International Journal of Law and Management , 197-208.
- NACD, (1997), **Corporate Governance Survey**, Washington: National Association of Corporate Directors (NACD). 19.
- Neilson, G.L., Karla, L.M., Powers, E., (2008), **The Secrets of Successful Strategy Execution**, Harvard Business Review, 61-70.
- Nocco, B., Stulz, R., (2006), **Enterprise Risk Management: Theory and Practice**, Journal of Applied Corporate Finance 18(4) , 8-20.
- OCEG, (2009), **GRC Competency Model**, Open Compliance&Ethics Group (OCEG).
- OECD, (2015), **G20/OECD Principles of Corporate Governance**, Paris: OECD Publishing.
- O'Reagen, P., O'Donnell, D., Kennedy, T., Bontis, N., Cleary, P., (2004), **Board Composition, Non-Executive Directors And Governance Cultures In Irish Ict Firms: A CFO Perspective**. Corporate Governance Vol.4 No.4 , 47-51.
- Öngel, B., (2009), **Risk Yönetimi Olgunluğunun Değerlendirilmesi: İnşaat Şirketleri İçin Bir Model Önerisi**, Yüksek Lisans Tezi, 106-123.
- Özbek, Ç., (2012), **İç Denetim**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

Palermo, T. (2011), **Managing Organizational Culture for Effective Internal Control From Practice Management**, Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 1 , 63-80.

Parnel, J. A., (2014), **Strategic Management Theory and Practice**, California: SAGE Publications.

Paulk, M., Curtis, B., Chrissis, M.B., Weber, C., (1993), **Capability Maturity Model, Version 1.1**. Software, 10 (4), 18-27.

Pearce, J. A., Freeman, E. B., Robinson, R. B., (1987), **The Tenuous Link Between Formal Strategic Planning and Financial Performance**, Acad. Management Review 12 , 658-675.

Pickett, S., (2010), **Internal Auditing Handbook**, West Sussex: Wiley.

Pitt, M., Koufopolous, D., (2012), **The Essentials of Strategic Management**, London: SAGE Publications.

Porter, M., (1980), **Competitive Strategy: Techniques for Analysing Industries and Competitors**, New York: Free Press.

Porter, B., Simon, J., Hatherly, D., (2003), **Principles of External Auditing**, Wiley.

Porter, M., (1979), **How Competitive Forces Shape Strategy**, Harvard Business Review 57 (2) , 137-145.

Ramamoorti, S., Siegfried, A.N., (2015), **Promoting and Supporting Effective Organizational Governance**, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge IIA Research Foundation.

Reeves, M., Love, C., Tillmanns, P., (2012), **Your Strategy Needs a Strategy**, Harvard Business Review.

Biledeau, R., (2013), **Management Tools & Trends 2013**, Bain ve Company .

RIMS, (2017), **2017 Enterprise Risk Management Benchmark Survey**, The Risk Management Society (RIMS).

RIMS, (2011), **An Overview of Widely Used Risk Management Standards and Guidelines**, A Joint Report of RIMS Standards and Practices Committee and RIMS ERM Committee.

Ritson, N., (2011), **Strategic Management**, London: Ventus Publishing.

Rittenberg, L., (2003), **Internal Audit and Organizational Governance**, Florida: The IIA.

Sakarya, Ş., Kara, S., (2012), **Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması**, Ankara SMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi , 69-95.

Sarvan, F., Arıcı, E.D., Özen, J., Özdemir, B., İçigen, E.T., (2003), **On Stratejik Yönetim Okulu:Biçimleşme Okulunun Bütünleştirici Çerçevesi**, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (6) , 73-122.

- Sawyer, L., (2012), **İç Denetçiler İçin Rehber**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü .
- Sawyer, L., (2016), **İç Denetçiler İçin Rehber**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- Sawyer, L., Vinten, G. (1996), **The Manager and the Internal Auditor**, New York, NY: Wiley.
- Scott, A., (2016), **Strategic Planning**, London: Edinburgh Business School .
- Shekhar, V., (2009), **Perspectives in Strategic Management A Critique of Strategy Safari: The Complete Guide Through the Wilds of Strategic Management**, The Icfai University Journal of Business Strategy, Vol. VI, No. 2, , 43-55.
- Siciliano, J.I., (2002), **Governance and strategy implementation: Expanding the Board's Involvement**, Business Horizons / November-December , 33-38.
- Smithson, C., Simkins, B., (2005), **Does Risk Management Add Value? A Survey of the Evidence**, Journal of Applied Corporate Finance , 8-18.
- Sobel, P. J., (2005), **Auditor's Risk Management Guide Integrating Auditing and ERM**, CCH Incorporated, USA.
- Standard & Poor's, (2008), **To Apply Enterprise Risk Analysis to Corporate Ratings**, New York.
- Steiner, G. A., (1969), **Top Management Planning**, New York: Macmillan.
- Stoney, C., (2001), **Strategic Management or Strategic Typology? A Case Study into Change within a Local U.K. Local authority**, The International Journal of Public Sector Management, Vol.14, No.1 , 27-42.
- Stringer, C., Carey, P. (2002), **Internal Control Re-design: an Exploratory Study of Australian Organizations**, Accounting, Accountability & Performance, Vol. 8 No. 2 , 61-86.
- Sümer, N., (2000), **Yapısal eşitlik modelleri: Temel Kavramlar ve Örnek uygulamalar**, Türk Psikoloji Yazıları, 3(6), 49-74.
- Tavşancıl, E., (2010), **Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- The IIA, (2009), **Internal Audit Capability Model**, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- The Institute of Risk Management (UK), (2012), **A Risk Management Standard. Risk Culture**, UK, 6-17.
- Türedi, H., Karakaya, G., İldem, M., (2015), **Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi**, Sayıştay Dergisi , 55-74.
- Uzun, A., (1997), **İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri ve Uygulamadan Örnekler**, 6. Kalite Kongresi, Toplam Kalite Yönetimi.
- Ülgen, H., Mirze, K., (2014), **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, İstanbul: Beta.

Vijayakumar, A. ve Nagaraja, N., (2012), **Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises**, BVIMR Management Edge, Vol. 5, No. 1 , 1-8.

Wilkinson, N. (2014), **A Framework For Organisational Governance Maturity: An Internal Audit Perspective**. University of Pretoria .

EKLER

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,

- Bu çalışma, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütülmekte olan doktora tez çalışması kapsamında, stratejik bir kontrol aracı olan iç denetimin stratejik planlamadaki rolünü incelemek amacıyla yapılmaktadır.
- Sorulara tarafsız ve içten cevaplar vermeniz ve hiçbir soruyu atlamamanız çalışmamızın bilimsel geçerliliği ve güvenilirliği açısından son derece önemlidir. Sizlerden elde edilecek bilgiler tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacaktır. Zaman ayırarak çalışmamıza verdiğiniz destekten dolayı şimdiden teşekkür ederiz.
- **Araştırma bilimsel bir nitelik taşıdığından araştırmaya cevap verenlere ilişkin bilgiler kesinlikle gizli tutulacaktır.**
- Lütfen soruları/cümleleri tam olarak okuduktan sonra işletmeniz açısından en uygun ifadeyi işaretleyiniz.

TEMEL KAVRAMLAR

Stratejik Planlama: işletmenin uzun dönemdeki yaşamını ve geleceğini önemli derecede etkileyebilecek hususlara odaklanmış bir süreç olarak dış ve iç çevresel olayları analitik yollarla inceleyen ve yaşamsal amaçlara uygun yolları belirleyen bir süreçtir.

İç Denetim:Organizasyonun tüm faaliyetlerinin etkililiğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendiren bağımsız güvence ve danışmanlık hizmetidir.

Kurumsal Risk Yönetimi: Kurumun yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yöneticileri, ve diğer çalışanları tarafından etkilenen, strateji belirlenmesi aşamasında ve bütün kurum çapında uygulanan, kurumu etkileyebilecek olası tüm olayların tanımlanması için tasarlanan ve kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak amacıyla risklerin belirlenen risk iştahı içerisinde yönetilmesini sağlayan bir süreçtir.

Risk İştahı: Kurumun hedeflerini gerçekleştirirken kabul etmeye istekli olduğu risk seviyesidir.

Risk Toleransı: Kurumun hedeflerini gerçekleştirirken katlanabileceği risklerin veya zararlı sonuçların alt ve üst sınırıdır.

İç Kontrol: Yönetim, denetim kurulu ve yönetim kurulunun ve diğer birimlerin riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme ihtimalini arttırmak için gerçekleştirilen eylemlerdir.

Kurumsal Yönetim:Üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin birleşimidir.

GENEL BİLGİLER

1. Yaşınız :

a) 20-30 b) 31-40 c) 41-50 d) 51 ve Üzeri

2. Cinsiyetiniz:

a) Kadın b) Erkek

3. Sektörünüz:

a) İmalat b) Finans c) Bilişim d) Lojistik e) Telekomünikasyon

f) Turizm g) Sağlık h) Otomotiv i) Enerji j) Diğer

4. Ne Kadar Zamandan Beri Mevcut İşyerinizde Çalışıyorsunuz:

a) 1-5 yıl b) 6-10 yıl c) 11-15 yıl d) 16-20 yıl e) 21 yıl ve üzeri

5. Toplam Mesleki Tecrübeniz :

a) 1-5 yıl b) 6-10 yıl c) 11-15 yıl d) 16-20 yıl e) 21 yıl ve üzeri

6. Pozisyonunuz:

a) Genel Müdür b) Genel Müdür Yardımcısı c) Departman Müdürü d) Diğer

7. Organizasyonunuzdaki unvanınız

.....

8. Eğitim durumunuz:

- a) İlköğretim b) Lise c) Ön lisans d) Lisans e) Lisansüstü

9. Organizasyonunuzun Büyüklüğü:

- a) 0-249 Kişi b) 250-999 Kişi c) 1000-9.999 kişi d) 10.000 ve üzeri kişi

10. Organizasyonunuzdaki iç denetçi sayısı

- a) Bulunmamaktadır b) 1-3 Kişi c) 4-10 kişi d) 11 ve üzeri kişi

ANKET SORULARI

	(1) Minimum ölçüde	(2) Kısmen	(3) Kararsızım	(4) Çoğunlukla	(5) Maksimum ölçüde
STRATEJİK PLANLAMA	1	2	3	4	5
11.Organizasyonunuzun en son stratejik planı hangi ölçüde uygulamaya konulmuştur?					
12.Son stratejik planda uygulamaya konulan hedefler hangi ölçüde gerçekleştirilmiştir?					
13.Stratejik Planın bütünü göz önünde bulundurulduğunda, uygulamaya konulan hedefler planın bütünü açısından hangi ölçüde önemlidir?					
14.Uygulanan son stratejik planda elde sonuçlar sizin açınızdan hangi ölçüde tatmin edicidir? (Uygulanan planın hangi ölçüde başarılı olduğunu düşünüyorsunuz)					
15.Yönetimin stratejik planlama sürecine verdiği desteği nasıl değerlendiriyorsunuz?					
16.Organizasyonumuzun stratejik planlama yeteneğinin hangi seviyede olduğunu düşünümaktesiniz?					
İÇ DENETİM	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
17.İç denetim organizasyonun kontrol sistemleri veya faaliyetlerindeki problemlere ilişkin bilgi sunmaktadır					
18.İç denetimin gerçekleştirdiği denetim ve danışmanlık					

görevleri organizasyonumun beklentilerine cevap verebilmektedir					
19.Yapılan denetimlerde; etkililik, performans ve tasarruf konuları da iç denetim tarafından dikkate alınmaktadır.					
20.İç denetim organizasyonumun ihtiyaçlarına ve hassasiyetlerine karşı duyarlıdır ve faaliyetlerini bu çerçevede yürütmektedir.					
21. İç denetim birimi tarafından denetlenen yöneticilerin denetim raporlarına karşı tavrı olumludur.					
22.İç denetçiler tarafından denetlenen birim çalışanlarının iç denetim raporlarına karşı tavrı olumludur					
23.Dış denetçiler, inceledikleri iç denetim raporlarında iç denetçilerin elde ettiği sonuçlara katılmaktadır					
24.Yönetim Kurulu içerisindeki Denetim komitesinin iç denetim raporlarına karşı tavrı olumludur					
25.İç denetim denetlediği konularda Genel müdürlüğün dikkatini çekebilmekte ve bu konulardaki problemlere odaklanmasını sağlayabilmektedir					
26.Hangi konuların hangi sırayla denetlenileceğine; organizasyonun tüm faaliyetlerinin yer aldığı kapsamlı bir risk analizini müteakip belirlenen önem derecelendirmesine göre karar verilmektedir					
İÇ DENETİM	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
27.İç denetim organizasyonel riskleri tanımlamakta ve iç kontrol sistemini değerlendirerek varlıkların korunmasına katkı sağlamaktadır					
28.Organizasyon çapında gerçekleştirilen tüm iç ve dış denetim ve değerlendirme faaliyeti iç denetim birimi tarafından koordine edilmektedir.					
29.İç denetim birimi yönetimin ara kademelerinden bağımsız ve otonomluk seviyesi yüksek bir birimdir.					
30.İç denetçiler güvenilir kişilerdir ve görevlerinde dürüst şekilde davranmaktadırlar					
31.İç denetim birimine yönetim tarafından değer verilmektedir ve iç denetim birimi toplantılarda önemli katkılar sağlamaktadır					
32.İç denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve eğitim düzeyleri çok iyi seviyededir					
33.İç denetim birimi organizasyonun karar vericileri için önemli bir veri ve bilgi kaynağıdır					
34.İç denetimin sağladığı bilgiler organizasyonun faaliyetleri açısından çok önemlidir.					
35.İç denetimin organizasyona sağladığı katkı veya sağladığı tasarruf, birimin organizasyona maliyetinden çok daha fazladır					
36.Organizasyonum, gelecekte yönetim kademelerindeki pozisyonlarda olabilecek iç denetçilerin eğitimi ve gelişimi için sürekli yatırım yapmaktadır					

37.İç denetim faaliyeti modern teknoloji ve gelişmiş denetim yazılımları ile gerçekleştirilmektedir.					
38.Yıllık iç denetim planında yer alan ve yönetim kurulu tarafından onaylanan tüm denetimler gerçekleştirilmektedir					
39.Yıllık iç denetim planında yer alan konulara ilave olarak, yönetim tarafından da ekstra denetimler de talep edilebilmektedir.					
40.İç denetim biriminin faaliyetlerine yönelik şikayetler oldukça düşüktür					
41.Denetlenen birimler çoğunlukla iç denetimin elde ettiği sonuçlardan memnun olmaktadır					
42.Denetimin tamamlanmasını müteakip kısa bir zaman içerisinde sonuç rapor yayımlanmaktadır					
43.İç denetim denetimleri sonucunda elde ettiği bulgular organizasyon için çok önemlidir					
44.İç denetimin denetim sonucunda elde ettiği bulgular daima dokümanlara ve güvenilir verilere dayanmaktadır					
45.İç denetim biriminin denetim sonuçlarına yönelik önerileri kolayca uygulanabilir, hayata geçirilebilir önerilerdir.					
46.İç denetim biriminin denetim sonuçlarına yönelik önerileri pratik, maliyet etkin çözümler sağlamakta ve tespit edilen problemi ortadan kaldırmaktadır.					
47.İç denetim biriminin önerilerinin büyük çoğunluğu hayata geçirilmektedir.					
	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
48.İç denetim raporları özenle hazırlanmıştır ve tamdır					
49.İç denetim raporları açık ve anlaşılır biçimde sunulmaktadır					
50.İç denetim raporlarında; sunuş, amaçlar kapsam, sonuç ve öneriler yer almaktadır					
51.İç denetim raporları profesyoneldir ve yüksek kalitededir					
52.Yönetimin karar verme süreçleri denetim raporları ve iç denetim biriminin bulgularından önemli ölçüde etkilenmektedir					
53.İç denetim biriminin organizasyona katkısı maliyetinin çok üzerinde ve ötesindedir.					
KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ					
54.Organizasyonumuzda Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) sistematik olarak uygulanmaktadır					
55. Risk yöneticisi risklerin organizasyon çapında yönetilmesinden sorumludur.					
56.KRY'ne ilişkin rol ve sorumluluklar belirlenmekte, bu sorumluluklar yerine getirilmekte ve dokümantasyonu yapılmaktadır.					
57.KRY süreci, organizasyonun stratejik planı ve iş planları ile entegre haldedir					
58.Üst yönetim ve her seviyedeki yöneticiler KRY sürecini					

desteklemektedir.					
59. Bir birim risklerin organizasyon çapında yönetilmesinden sorumludur.					
60. Belirlenen her bir riskin sorumlusu ve kim ya da kimler tarafından yönetileceği bilinmektedir.					
61. Önemli risklerin nasıl yönetileceğine ilişkin prosedürler resmi olarak belirlenmiş ve açık ve net bir şekilde tanımlanmıştır.					
62. Hissedarlarla uyumlu bir şekilde risk iştahının belirlenmesine yönelik bir süreç tanımlanmıştır					
63. Organizasyonun hedefleri, politikaları ve risk toleransları tüm organizasyonla paylaşılmaktadır.					
64. Risk yöneticisi, faaliyetlerini yönetebilmesi için ihtiyaç duyduğu bağımsızlığı sağlayabilecek uygun yönetim kademesine raporlama yapmaktadır.					
65. Risk yöneticisi, risk yönetimine ilişkin görevlerini yerine getirirken farklı departmanların ilgili personelinden oluşan takımlarla desteklenmektedir.					
66. Risk yönetim süreci performans yönetimi ile ilişkilendirilmiştir.					
67. Risk iştahı gözetilerek her bir organizasyonel hedef için risk toleransı (Hedeften sapılmasına müsaade edilen miktar) belirlenmektedir.					
68. Risk yönetim süreci tüm iş birimleri veya fonksiyonları ile entegre haldedir.					
69. Risk yönetim sürecine katkı sağlayıcı kalitatif veya kantitatif yöntemler kullanılmaktadır.					
	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
70. Riskler periyodik olarak uygun kademelere raporlanmaktadır.					
71. Potansiyel risk ve nasıl yönetileceğini de içeren bir risk kütüğü (<i>Organizasyonun faaliyetlerine yönelik geçmişte ve halihazırda belirlenmiş tüm risklerin yer aldığı risk envanteri</i>) bulunmaktadır					
72. Personelle KRY konusunda eğitimler düzenlenmektedir					
73. KRY için uygun bir risk yönetim çerçevesi (COSO, ISO 31000 vb.) kullanılmaktadır.					
74. Risk yönetiminde kök neden analizi yaparak riskin nedenlerini ortadan kaldıracak çözümlere odaklanılmaktadır.					
İÇ KONTROL SİSTEMİ					
Kontrol Ortamı					
75. Etik değerler ve dürüstlük organizasyonumuzda çok önemlidir ve her seviyede teşvik edilmektedir.					
76. Yönetim; iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımın şirket çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır					

77.Yönetim kurulu, yönetimden bağımsız bir yapıdadır ve iç kontrol sisteminin etkililiği ve performansını gözetmek için yeterli kaynak ve zaman ayırmaktadır.					
78.Yönetim; kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak; görev yetki ve sorumlulukları, kurumsal yapıları, raporlama sorumluluklarını belirlemekte ve ihtiyaca göre güncellemektedir					
79.Yönetim, hedefleri ile uyum içerisindeki yetenekli bireylerin organizasyonda kalması, geliştirilmesi ve cezp edilmesi için gerekli tedbirleri almaktadır.					
80.İç kontrole ilişkin bireysel sorumluluklar ve performans ölçütleri belirlenmiştir, performans değerlendirilmekte, yüksek veya düşük performans için ödül veya ceza sistemi uygulanmaktadır.					
Risk Yönetimi					
81.Kurumsal hedefler açık ve net bir şekilde belirlenmiştir ve herkes tarafından bilinmektedir					
82.Kurumsal hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek riskler tüm kurum çapında belirlenmekte, analiz edilmekte ve nasıl yönetileceğine karar verilmektedir.					
83.Organizasyonumda, kurumsal hedeflere ulaşmak için risk değerlendirmesi yaparken daima suiistimal riskleri göz önünde bulundurulmaktadır.					
84.İç kontrol sistemini büyük ölçüde etkileyebilecek önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyeli sürekli değerlendirilmektedir.					
Kontrol Faaliyetleri					
85.Organizasyonumda kayıtların ve varlıkların kaybolmasını önleyen, hileyi önleyen kontroller (<i>Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi.</i>) mevcuttur.					
	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
86.Organizasyonum hedeflerin gerçekleştirilebilmesini destekleyecek teknoloji ihtiyacını değerlendirerek, bu teknolojinin tedariki, geliştirilmesi ve idamesi için gerekli güvenlik kontrollerini ve süreçlerini oluşturur.					
87.Yönetimin kararlarının hayata geçirilmesine yönelik iç kontrol politika ve prosedürleri belirlenmektedir.					
Bilgi ve İletişim					
88.Organizasyonum; iç kontrolün diğer unsurlarını destekleyecek bilgi ihtiyacını belirlemekte, faydalı ve ilgili bilgiyi maliyet etkin şekilde temin etmektedir					
89.Organizasyonum; iç kontrolün diğer unsurlarını destekleyecek bilgiyi, hedef ve sorumlulukları da içerecek şekilde kurum çalışanlarıyla paylaşmaktadır.					
90.Organizasyonum; iç kontrolün diğer unsurlarını					

etkileyebilecek konularda dış paydaşlarla iletişim kurmaktadır.					
İzleme					
91.Organizasyonumda iç kontrolün varlığı ve etkililiği; düzenli denetimler ve sürekli izleme faaliyetleri ile değerlendirilmekte ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde geliştirilmektedir.					
92.Organizasyonumda iç kontrol boşlukları değerlendirilmekte, yönetim kurulu ve üst yönetim de dâhil olmak üzere düzeltici işlem yapmaktan sorumlu taraflara zamanında iletilmektedir.					
KURUMSAL YÖNETİM (YÖNETİŞİM)					
93.Kararlara esas olacak bilgiler karar vericilere doğru ve zamanında iletilmekte ve kararlar uygun kademelerde alınmaktadır.					
94.Organizasyonun tamamını ilgilendiren kararlar şeffaf bir yaklaşımla tüm organizasyonla paylaşılmakta ve çalışanlara etkileri konusunda bilgilendirme yapılmaktadır					
95. Organizasyon çapında uyulması gereken etik kurallar belirlenmiştir ve bu kurallara uyum üst yönetim tarafından desteklenmektedir					
96.Liderler tarafından tüm kararlar, etik kurallara uygun olarak; sorumluluk bilinci, dürüstlük, hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde alınmakta ve uygulanmaktadır.					
97.Organizasyonumda kurumsal yönetim yapıları iyi şekilde tanımlanmış, çalışanlarla paylaşılmıştır ve organizasyonun vizyon ve stratejisini destekleyecek niteliktedir.					
98.Kurumsal yönetim yapı ve süreçleri düzenli olarak gözden geçirilmekte ve geliştirici tedbirler alınmaktadır					
99.Yasa ve düzenlemelere uyum konusunda politikalar oluşturulmuş ve değişiklikler proaktif olarak takip edilmektedir.					
100. Her bir sürecin performansının ölçülmesine yönelik göstergeler tanımlanmıştır ve bu göstergelerin etkililiği düzenli olarak ölçülmektedir.					
101. Organizasyon çapında uygulanan etkili bir risk yönetim süreci bulunmaktadır					
	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
102. İç denetim birimi kurumsal yönetim süreçlerini desteklemekte ve değerlendirmektedir.					
103. Yönetim ve denetim komiteleri kurumsal yönetim uygulamalarının sürekli gelişimine katkı sağlamaktadır.					
104. Bilgi teknolojileri tüm organizasyon çapında kurumsal yönetim yapı ve süreçlerini desteklemektedir					
105. Organizasyon çapında bilinen, uygulanmakta olan ve periyodik olarak değerlendirilen bir iç kontrol çerçevesi bulunmaktadır					
106. Etik, karar verme süreçlerinin ve organizasyon kültürünün ayrılmaz bir parçasıdır					
107. Personelin performansı periyodik olarak					

değerlendirilmekte ve gelişmeler izlenmektedir.					
108. Proaktif bir yaklaşımla, organizasyonun paydaşları ile ilişki kurularak paydaş ilişkileri yönetim sistemi işletilmektedir					
109. Tüm paydaşlarla zamanında ve etkileşim içerisinde bilgi paylaşımında bulunulmakta, geri beslemeleri alınmaktadır.					
110. Organizasyona ilişkin hazırlanan entegre raporlar tüm paydaşlarla paylaşılmaktadır. (Entegre raporlama yapılmayıp Sürdürülebilirlik raporlaması yapılıyorsa 4, sadece yıllık raporlama yapılıyorsa 3, sadece finansal raporlama yapılıyorsa 2'yi işaretleyiniz)					

ÖZET:

Bu çalışmanın amacı; organizasyonun yönetimi için stratejik bir kontrol aracı olan iç denetimin, organizasyonun özellikle kaynak planlaması ve performansının değerlendirilmesi açısından önemli bir kontrol aracı olan stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerindeki etkisini değerlendirmektir. İç denetimin temel fonksiyonu organizasyonun; yönetim, iç kontrol ve risk yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirerek bunlar hakkında makul güvence vermek olduğundan çalışmada bu değişkenler bağımsız değişkenler olarak kullanılmıştır. Çalışmada, diğer bir bağımsız değişken olarak ele alınan iç denetimin söz konusu değişkenlerle birlikte stratejik planlamanın uygulama başarısı üzerinde moderatör (düzenleyici) etkisi test edilmektedir. Çalışmada öncelikle araştırmanın kavramsal çerçevesi oluşturularak hipotezler ortaya konulmakta müteakiben literatür taramasından istifade edilerek veri toplamaya esas oluşturacak ölçekler belirlenmekte ve bu ölçekler çerçevesinde hipotezler test edilmektedir. Türkiye'nin en büyük 1000 işletmesinden 299'nda yapılan bu araştırma kapsamında öncelikle; KRY-stratejik planlamanın uygulama başarısı, iç kontrol-stratejik planlamanın uygulama başarısı ve yönetim-stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişki test edilmekte, aralarında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki görülmesi üzerine iç denetimin bu ilişkiler üzerindeki düzenleyici (moderatör) etkisi incelenmektedir. Yapılan analizler neticesinde iç denetimin; kurumsal risk yönetimi-stratejik planlamanın uygulama başarısı ile yönetim-stratejik planlamanın uygulama başarısı ilişkisinde düzenleyici etkisi olduğu ancak; iç kontrol-stratejik planlamanın uygulama başarısı ilişkisinde ise düzenleyici etkisinin bulunmadığı görülmektedir. Çalışmada elde edilen bir diğer önemli bulgu da organizasyonun büyüklüğü ile stratejik planın uygulama başarısı arasında ters yönlü ve anlamlı bir ilişkinin bulunmasıdır. Araştırma sonuçlarına göre; organizasyon büyüdükçe stratejik planın uygulama başarısı azalmaktadır. Bu çalışmanın alan yazına en önemli katkısı iç denetim ve stratejik planlamanın uygulama başarısı arasındaki ilişkiyi bütüncül bir yaklaşımla inceleyerek iç denetimin bu süreçteki rolünü ortaya koyan ilk çalışma olmasıdır.

SUMMARY

The objective of this study is to analyze the effects of internal audit, as a strategic management control instrument, in strategic planning implementation success. The primary function of internal audit is to measure the effectiveness of governance, internal control and risk management processes and to provide reasonable assurance. Because of this reason, in this study, governance, risk management and internal control is used as independent variables. The moderating effect of internal audit in strategic planning implementation success is tested with these independent variables. At first, the conceptual framework of the study is being set up, measurement scales for variables are formed with the help of literature review and then hypothesis are tested within the scope of these scales. The study is conducted on 299 firms among the biggest 1000 firms of Turkey. First, the relationship between Enterprise Risk Management (ERM) and strategic planning implementation success, second the relationship between and third the relationship between governance and strategic plan implementation success are tested and then after seeing positive and statistically significant relationship between these variables the moderating effect of internal audit is tested on these variables. The results of the analysis shows that; internal audit has a moderating effect on both the relationship between Enterprise Risk Management (ERM)-strategic planning implementation success and between governance-strategic planning implementation success, but it does not have a moderating effect on the relationship between internal control and strategic planning implementation success. Negative and statistically significant relationship between organization size and strategic planning implementation success is an another important result obtained in this study. According to study results; as the organization size is getting bigger, strategic planning implementation success is decreasing. The most important contribution of this study is being the only study that analyze the relationship between internal audit and strategic planning implementation success and define the role of internal audit in this process with a holistic approach.